

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника»

Фінансовий облік

Навчальний посібник

м. Івано-Франківськ
2019

УДК 657.1
Б20

Рекомендовано

до друку вченою радою ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника» (протокол № 5 від 28.05.2019 р.)

Авторський колектив: Андрейчук Л. М., Баланюк І. Ф., Багровецька І. В., Банашкевич Т. П., Барщевська А. І., Басараб В. Я., Василюк М. М., Гаврик О. Ю., Гаєвська О. М., Галушак І. Є., Гарасимків Ю. Л., Гнатюк Т. М., Григорів О. О., Грицак Л. М., Двоєк Н. Д., Димид Л. В., Донецька О. Я., Дребот С. Д., Жидовська Н. М., Жук О. І., Ібатуллін М. І., Іванюк Т. Л., Іліняк І. І., Каліка Н. І., Китчак І. І., Коновальчук Л. П., Коржев І. В., Короленко Л. П., Костюк Б. А., Кулик Л. Ю., Латик Т. В., Леськів І. В., Леськів І. Ю., Максимів Ю. В., Матковський П. Є., Мельник Н. Б., Олійничук О. І., Петришин Л. П., Пилипів Н. І., Прядко О. М., Пуцентейло П. Р., Савків У. С., Савчук І. В., Сас Л. С., Свиноус І. В., Смушак М. В., Татчин С. Г., Тимків Н. Р., Циріль Т. В., Ціжма О. А., Ціжма Ю. І., Шеленко Д. І., Шкроміда В. В., Шкроміда Н. Я., Шпинта Г. М., Яворська У. В., Якубів В. М.

Рецензенти:

Гарасим П.М. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Національного лісотехнічного університету України;

Дерій В.А. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету;

Славкова О.П. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Сумського національного аграрного університету.

Фінансовий облік: навчальний посібник: [для студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти] / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюка та колективу авторів. Електронне видання. Івано-Франківськ: ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника», 2019. 650 с.

ISBN 978-966-640-479-7

У навчальному посібнику розкрито основні положення теорії та практики ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності на підприємствах України на основі чинної законодавчо-нормативної бази. Даний посібник характеризується послідовністю подання навчального матеріалу в межах окремих об'єктів фінансового обліку I та фінансового обліку II. Посібник містить практичні завдання, завдання для перевірки вивченого матеріалу у формі контрольних і тестових питань, виробничих ситуацій. У посібнику наведено тлумачний словник основних термінів, що описуються у кожній темі.

Розраховано на студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти, аспірантів, викладачів, бухгалтерів-практиків, економістів, аудиторів і керівників підприємств.

УДК 657.1

© І. Ф. Баланюк, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюк, 2019

ISBN 978-966-640-479-7

© ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника», 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	11
РОЗДІЛ І. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І	13
ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ЯК ОДНОГО ІЗ ЙОГО ВИДІВ	13
1.1. Суть бухгалтерського обліку та його види.....	13
1.2. Особливості бухгалтерського обліку, його мета, функції та користувачі.....	16
1.3. Метод бухгалтерського обліку: визначення та суть елементів.....	21
1.4. Державне регулювання бухгалтерського обліку.....	24
1.5. Принципи бухгалтерського обліку та основи його організації.....	28
Питання для самостійного контролю знань до теми 1.....	32
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 1.....	33
Тести контролю знань до теми 1.....	34
ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ	37
2.1. Обліковий процес як сукупність і об'єкт організації. Етапи облікового процесу.....	37
2.2. Організація відображення облікової інформації в носіях облікової інформації.....	40
2.3. Організація документообігу і документопотоків облікового процесу на різних етапах: первинного, поточного і підсумкового обліку.....	46
2.4. Зберігання та утилізація документів, оформлення документів при передачі справ.....	50
2.5. Застосування міжнародних стандартів у обліковій практиці підприємств, установ та організацій України.....	52
Питання для самостійного контролю знань до теми 2.....	53
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 2.....	53
Тести контролю знань до теми 2.....	54
ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ	56
3.1. Поняття грошових коштів та грошових розрахунків.....	56
3.2. Суть поняття готівка та організація обігу готівки на підприємстві....	57
3.3. Первинний облік руху готівки.....	62
3.4. Синтетичний та аналітичний облік готівкових розрахунків.....	68
3.5. Інвентаризація каси.....	70
3.6. Рахунки в банках, їх види та організаційні форми безготівкових розрахунків.....	72
3.7. Первинний облік безготівкових розрахунків.....	76

3.8. Синтетичний та аналітичний облік безготівкових розрахунків	78
3.9. Облік наявності та руху грошових документів і грошових коштів в дорозі	80
3.10. Відображення інформації про рух грошових коштів в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності	81
Питання для самостійного контролю знань до теми 3	82
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 3	84
Тести контролю знань до теми 3	86
ТЕМА 4. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	88
4.1. Визначення, визнання та класифікація дебіторської заборгованості	88
4.2. Первісна оцінка дебіторської заборгованості	91
4.3. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	92
4.4. Дебіторська заборгованість, забезпечена вексями	95
4.5. Дебіторська заборгованість за розрахунками	105
4.6. Оцінка поточної дебіторської заборгованості на дату балансу та облік резерву сумнівних боргів	110
4.7. Відображення інформації про дебіторську заборгованість в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності	115
4.8. Інвентаризація розрахунків	118
Питання для самостійного контролю знань до теми 4	123
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 4	124
Тести контролю знань до теми 4	126
ТЕМА 5. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	129
5.1. Поняття основних засобів їх визнання та оцінка	129
5.2. Види та класифікація основних засобів	137
5.3. Первинний облік наявності та руху основних засобів	146
5.4. Синтетичний і аналітичний облік руху основних засобів та капітальних інвестицій	153
5.5. Амортизація основних засобів та відображення її в обліку	166
5.6. Переоцінка основних засобів	172
5.7. Облік витрат на поліпшення і ремонт основних засобів	175
5.8. Облік оренди основних засобів	177
5.9. Відображення інформації про основні засоби в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності	180
5.10. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	183
Питання для самостійного контролю знань до теми 5	195
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 5	197

Тести контролю знань до теми 5.....	200
ТЕМА 6. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	202
6.1. Поняття нематеріальних активів, їх визнання та класифікація.....	202
6.2. Оцінка та переоцінка об'єктів нематеріальних активів.....	205
6.3. Первинний облік нематеріальних активів.....	208
6.4. Синтетичний та аналітичний облік руху нематеріальних активів.....	209
6.5. Амортизація нематеріальних активів.....	213
6.6. Інвентаризація нематеріальних активів.....	215
6.7. Відображення інформації про нематеріальні активи в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.....	218
Питання для самостійного контролю знань до теми 6.....	222
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 6.....	222
Тести контролю знань до теми 6.....	223
ТЕМА 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ.....	226
7.1. Поняття запаси, їх визнання та класифікація.....	226
7.2. Оцінка запасів на різних напрямках руху та на дату балансу.....	231
7.3. Документальне оформлення наявності та руху запасів.....	235
7.4. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів.....	237
7.5. Особливості обліку операцій з надходження і використання МШП.....	241
7.6. Особливості обліку товарів в оптовій і роздрібній торгівлі.....	244
7.7. Інвентаризація запасів.....	254
7.8. Відображення інформації про запаси в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	256
Питання для самостійного контролю знань до теми 7.....	258
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 7.....	259
Тести контролю знань до теми 7.....	261
ТЕМА 8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ.....	264
8.1. Поняття інвестицій, види та класифікація інвестицій.....	264
8.2. Визнання та оцінка фінансових інвестицій.....	266
8.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій.....	269
8.4. Відображення інформації про фінансові інвестиції в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	276
Питання для самостійного контролю знань до теми 8.....	277
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 8.....	277
Тести контролю знань до теми 8.....	279

ТЕМА 9. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	281
9.1. Поняття витрат виробництва та їх класифікація.....	281
9.2. Сутність основних методів обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції.....	283
9.3. Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва.....	286
9.4. Поняття та класифікація готової продукції.....	293
9.5. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції.....	297
9.6. Оприбуткування готової продукції з виробництва.....	298
9.7. Документування господарських операцій з обліку готової продукції.....	299
9.8. Облік браку у виробництві.....	300
9.9. Відображення інформації про витрати виробництва та готову продукцію в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	301
Питання для самостійного контролю знань до теми 9.....	303
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 9.....	303
Тести контролю знань до теми 9.....	305
РОЗДІЛ II. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II	308
ТЕМА 10. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	308
10.1. Поняття короткострокових зобов'язань, їх визнання та класифікація.....	308
10.2. Облік короткострокових кредитів банку.....	310
10.3. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.....	313
10.4. Облік зобов'язань, забезпечених виданими векселями.....	314
10.5. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками.....	315
10.6. Облік розрахунків за іншими операціями.....	319
10.7. Відображення інформації про короткострокові зобов'язання в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	320
Питання для самостійного контролю знань до теми 10.....	324
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 10.....	324
Тести контролю знань до теми 10.....	326
ТЕМА 11. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	329
11.1. Поняття довгострокових зобов'язань, їх визнання та класифікація..	329
11.2. Облік довгострокових позик.....	330
11.3. Облік довгострокових зобов'язань, забезпечених виданими векселями.....	334
11.4. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями.....	336
11.5. Облік довгострокових зобов'язань з фінансової оренди.....	338

11.6. Облік відстрочених податкових активів і зобов'язань.....	341
11.7. Облік інших довгострокових зобов'язань.....	341
11.8. Відображення інформації про довгострокові зобов'язання в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	343
Питання для самостійного контролю знань до теми 11.....	344
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 11.....	344
Тести контролю знань до теми 11.....	346

ТЕМА 12. ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	348
12.1. Поняття оплати праці, види, форми та системи оплати праці.....	348
12.2. Склад фонду оплати праці.....	351
12.3. Облік особового складу працівників підприємства.....	351
12.4. Облік розрахунків із заробітної плати.....	355
12.5. Облік відпусток.....	357
12.6. Облік допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.....	358
12.7. Облік утримань із заробітної плати.....	364
12.8. Облік розрахунків зі страхуванням.....	365
12.9. Відображення інформації про зобов'язання з оплати праці в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	367
Питання для самостійного контролю знань до теми 12.....	369
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 12.....	369
Тести контролю знань до теми 12.....	371

ТЕМА 13. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ З ПОДАТКІВ ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ.....	373
13.1. Поняття податків і зборів та їх класифікація.....	373
13.2. Облік розрахунків з податку на прибуток.....	375
13.3. Особливості обліку податкових різниць.....	378
13.4. Облік розрахунків з податку на доходи фізичних осіб.....	380
13.5. Облік розрахунків з податку на додану вартість.....	385
13.6. Облік розрахунків з акцизного податку.....	390
13.7. Облік розрахунків з інших податків та платежів.....	397
13.8. Відображення інформації про податки і збори в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	401
Питання для самостійного контролю знань до теми 13.....	402
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 13.....	403
Тести контролю знань до теми 13.....	405

ТЕМА 14. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ.....	407
14.1. Поняття доходів і витрат, їх визнання та класифікація.....	407
14.2. Облік доходів і витрат основної операційної діяльності.....	412

14.3. Облік інших доходів і витрат операційної діяльності.....	423
14.4. Облік доходів і витрат від фінансової діяльності.....	425
14.5. Облік доходів і витрат від інвестиційної діяльності.....	426
14.6. Облік інших доходів і витрат.....	428
14.7. Облік витрат з податку на прибуток.....	430
14.8. Облік доходів і витрат майбутніх періодів.....	431
14.9. Відображення інформації про доходи і витрати в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	435
Питання для самостійного контролю знань до теми 14.....	436
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 14.....	436
Тести контролю знань до теми 14.....	438

ТЕМА 15. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....

15.1. Поняття фінансових результатів та їх класифікація.....	441
15.2. Облік формування фінансових результатів звітного періоду.....	444
15.3. Облік використання прибутку підприємства (покриття збитків).....	446
15.4. Відображення інформації про фінансові результати в облікових регістрах та фінансовій звітності.....	448
Питання для самостійного контролю знань до теми 15.....	449
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 15.....	449
Тести контролю знань до теми 15.....	450

ТЕМА 16. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....

16.1. Поняття власного капіталу та його склад.....	452
16.2. Облік зареєстрованого капіталу.....	453
16.3. Облік капіталу у дооцінках.....	459
16.4. Облік додаткового капіталу.....	460
16.5. Облік формування і використання резервного капіталу.....	461
16.6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків).....	462
16.7. Облік корегуючого (вилученого та неоплаченого) капіталу.....	463
16.8. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.....	465
16.9. Облік коштів цільового фінансування та цільових надходжень.....	472
16.10. Відображення інформації про власний капітал та забезпечення зобов'язань в облікових регістрах і фінансовій звітності.....	474
Питання для самостійного контролю знань до теми 16.....	476
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 16.....	476
Тести контролю знань до теми 16.....	481

ТЕМА 17. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА	485
17.1. Поняття звітності, її склад та вимоги до неї.....	485
17.2. Загальні правила складання та порядок подання фінансової звітності.....	489
17.3. Зміст і методика складання ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».....	491
17.4. Зміст і методика складання ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».....	496
17.5. Зміст і методика складання ф. № 3 (та 3-н) «Звіт про рух грошових коштів».....	498
17.6. Зміст і методика складання ф. № 4 «Звіт про власний капітал».....	502
17.7. Основи формування ф. № 5 «Примітки до фінансової звітності».....	505
17.8. Призначення ф. № 6 «Інформація за сегментами».....	508
17.9. Основи формування консолідованої фінансової звітності.....	510
17.10. Порядок виправлення помилок і коригування показників фінансової звітності.....	515
Питання для самостійного контролю знань до теми 17.....	518
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 17.....	518
Тести контролю знань до теми 17.....	522
НАСКРІЗНЕ ЗАВДАННЯ З ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ	524
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	533
ТЛУМАЧНИЙ СЛОВНИК	538
ДОДАТКИ	561
Додаток А. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.....	562
Додаток Б. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.....	563
Додаток В. Графік документообігу бухгалтерії.....	577
Додаток Г. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1).....	579
Додаток Д. Методика заповнення статей ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».....	582
Додаток Е. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2).....	594
Додаток Є. Методика заповнення статей ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».....	596
Додаток Ж. Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), (за непрямим методом) (форма № 3).....	603
Додаток З. Методика заповнення статей	

ф. № 3 та ф. № 3-н «Звіт про рух грошових коштів».....	605
Додаток К. Звіт про власний капітал (форма № 4).....	618
Додаток Л. Методика заповнення статей ф. № 4 «Звіт про власний капітал».....	621
Додаток М. Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).....	625
Додаток Н. Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».....	641
Додаток О. Регістри бухгалтерського обліку.....	647
Додаток П. Відповіді на тестові завдання.....	649

ПЕРЕДМОВА

Вітчизняній економіці притаманні постійні економічні перетворення, які мають неабиякий вплив на діяльність підприємств та обліковозвітне відображення господарських операцій, відбувається постійне удосконалення практики ведення фінансового обліку. Зміни і доповнення до законодавства формують нові вимоги й уточнення до методики ведення фінансового обліку на підприємстві. У зв'язку з цим виникла необхідність видання навчально-практичного посібника «Фінансовий облік», який системно включає останні зміни в законодавстві, що вплинули на організацію і методику ведення фінансового обліку.

Фінансовий облік був і залишається важливим елементом управлінської діяльності на підприємстві та безпосередньо впливає на якість і своєчасність прийняття управлінських рішень: в сучасних умовах він виконує не тільки інформаційну, контрольну, аналітичну функції, а й комунікаційну – передачу інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Інформація бухгалтерського обліку має повністю задовольнити потреби користувачів усіх рівнів управління, а тому вона має бути якісною, достовірною і об'єктивною.

Для своєчасного прийняття як оперативних, так і стратегічних рішень адміністративно-управлінському персоналу потрібна зовнішня (ринкові ціни, валютні курси тощо) та внутрішня (собівартість продукції, прибуток, рух грошових коштів, структура власних та залучених коштів, розрахунки з дебіторами та кредиторами тощо) інформація. Облікову інформацію застосовують у процесі організації і ведення операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства при поточному плануванні, прогнозуванні, здійсненні економічного аналізу та контролю.

У посібнику «Фінансовий облік» систематизовано теоретичні, практичні та нормативні матеріали з ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності на підприємствах. У розрізі 17 тем висвітлено методичні та організаційні основи ведення фінансового обліку активів, зобов'язань і капіталу.

Мета посібника – сформулювати у користувачів уяву про важливість і складність обліку на підприємстві, дати їм можливість зрозуміти, що це одна з найцікавіших, захоплюючих і одночасно відповідальних ділянок роботи. Спеціаліст, який організовує та веде облік, повинен розуміти, що немає жодного питання (кадрового, технічного, логістичного, виробничого або соціального), що не мав би облікових наслідків. Через це управлінський персонал зобов'язаний брати участь у розробці, погодженні і прийнятті

рішень у різних сферах діяльності підприємств, передбачати фінансові наслідки рішень, що приймаються.

У даному посібнику «Фінансовий облік» розкрито не лише теоретичні основи ведення фінансового обліку, але й системно сформовано навчально-практичний комплекс, який складається з: практичних виробничих завдань з поданими розв'язками, завдання для самостійної роботи, контрольні запитання, та тестові завдання до кожної теми, а також наскрізне завдання, що охоплює всі аспекти ведення фінансового обліку на підприємстві. У посібнику сформовано тлумачний словник основних термінів, знання яких необхідне для бухгалтерської роботи та наведено порівняння особливостей ведення фінансового обліку відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

У підготовці посібника брали участь: Баланюк І. Ф., Пилипів Н. І., Гнатюк Т. М. – передмова; Пилипів Н. І., Баланюк І. Ф., Максимів Ю. В. – тема 1; Василюк М. М., Смушак М. В., Татчин С. Г., Двояк Н. Д. – тема 2; Гнатюк Т. М., Баланюк І. Ф., Леськів І. Ю., Донецька О. Я. – тема 3; Гнатюк Т. М., Гаєвська О. М., Циріль Т. В., Шпинта Г. М. – тема 4; Гнатюк Т. М., Баланюк І. Ф., Багровецька І. В., Савчук І. В. – тема 5; Шеленко Д. І., Леськів І. Ю., Гаврик О. Ю., Гарасимків Ю. Л., Китчак І. І., – тема 6; Сас Л. С., Петришин Л. П., Шеленко Д. І., Костюк Б. А. – тема 7; Галушак І. Є., Григорів О. О., Прядко О. М., Тимків Н. Р., Яворська У. В. – тема 8; Баланюк І. Ф., Сас Л. С., Ібатуллін М. І., Пуцентейло П. Р., Димид Л. В., Савків У. С. – тема 9; Мельник Н. Б., Банашкевич Т. П., Каліка Н. І., Андрейчук Л. М. – тема 10; Якубів В. М., Жук О. І., Кулик Л. Ю., Грицак Л. М., Свиноус І. В. – тема 11; Мельник Н. Б., Басараб В. Я., Латик Т. В. – тема 12; Жук О. І., Шкромиди Н. Я., Григорів О. О., Леськів І. В., Ілиняк І. І. – тема 13; Шкромиди В. В., Якубів В. М., Жидовська Н. М., Короленко Л. П. – тема 14; Шкромиди Н. Я., Коржев І. В., Олійничук О. І., Дребот С. Д., Іванюк Т. Л. – тема 15; Матковський П. Є., Коновальчук Л. П., Ціжма О. А., Ціжма Ю. І., Барщевська А. І. – тема 16; Пилипів Н. І., Петришин Л. П., Максимів Ю. В., Шеленко Д. І. – тема 17.

РОЗДІЛ I. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК I

ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ЯК ОДНОГО ІЗ ЙОГО ВИДІВ

1.1. Суть бухгалтерського обліку та його види

1.2. Особливості бухгалтерського обліку, його мета, функції та користувач

1.3. Метод бухгалтерського обліку: визначення та суть елементів

1.4. Державне регулювання бухгалтерського обліку

1.5. Принципи бухгалтерського обліку та основи його організації

Питання для самостійного контролю знань до теми 1

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 1

Тести контролю знань до теми 1

1.1. Суть бухгалтерського обліку та його види

Термін «облік» використовується у всіх сферах життя суспільства і означає спостереження, вимірювання та реєстрацію певних фактів, процесів чи явищ. З точки зору лексико-фразеологічної складової слово «облік» означає:

- систему реєстрації процесів якої-небудь діяльності в її кількісному і якісному виявах з метою спрямування, контролю і т. ін.;
- засвідчення, встановлення наявності, з'ясування кількості чого-небудь.

Особливу роль відіграє облік у господарській діяльності. Згідно з Господарським кодексом України від 16.01.2003 р. № 436-IV (далі - ГКУ), **господарська діяльність** – це діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Управління господарською діяльністю неможливе без своєчасної та достовірної інформації про наявність та використання трудових, фінансових, матеріальних й нематеріальних ресурсів. Таку інформацію надає господарський облік.

Щодо суті поняття «господарський облік», то єдиного підходу до його визначення ні у нормативно-правових актах, ні у фаховій літературі не склалося. Узагальнення думок вчених-економістів дає можливість охарактеризувати його таким чином: **господарський облік** – це облік господарської діяльності підприємств, організацій та суспільного виробництва загалом, який передбачає спостереження, сприйняття,

вимірювання та реєстрацію господарських фактів і явищ (обладнання, споруди, сировина тощо) та господарських процесів (постачання, виробництво, реалізація). Його використовують як для цілей управління окремим суб'єктом господарювання, так і для аналізу, планування, регулювання та контролю соціально-економічних процесів на рівні держави.

Залежно від природи облікової інформації (залежно від призначення) господарський облік поділяють на такі взаємопов'язані між собою види (див. рис. 1.1.): оперативний (або оперативно-технічний); бухгалтерський; статистичний.

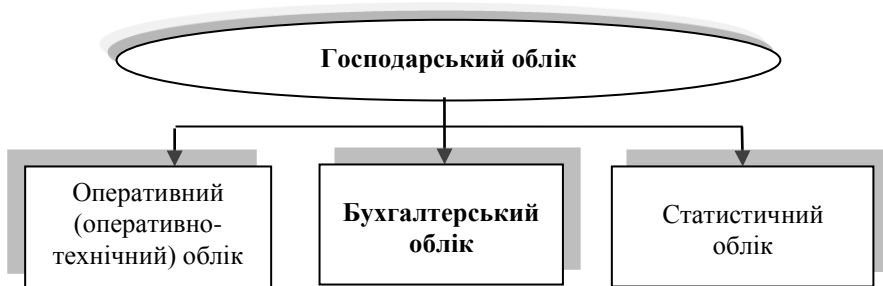


Рис. 1.1. Види господарського обліку

Проте слід враховувати, що взаємозв'язок між наведеними обліками не означає їх однакової ваги в забезпеченні інформацією зацікавлених користувачів, так як бухгалтерський облік є таким який відображає усю інформацію про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, а оперативний та статистичний тільки окремі фрагменти.

Серед видів господарського обліку особливе місце займає бухгалтерський облік. Це зумовлено, насамперед тим, що його ведення:

- є обов'язковим для всіх юридичних осіб, створених в Україні, незалежно від організаційних форм, форм власності, масштабності й виду економічної діяльності;
- охоплює всі засоби (активи) суб'єкта господарювання і джерела їх формування (капітал і зобов'язання), господарські процеси, операції та результати господарської діяльності.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 966-ХІ від 16.07.1999 р.: **бухгалтерський облік** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

В бухгалтерському обліку господарські операції відображаються послідовно в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне спостереження та контроль за господарською діяльністю.

Існують різні точки зору щодо поділу бухгалтерського обліку на певні види. Наведемо його класифікацію за обліковими функціями, яка дає змогу розкрити роль фінансового обліку в системі бухгалтерського обліку (див. рис. 1.2):

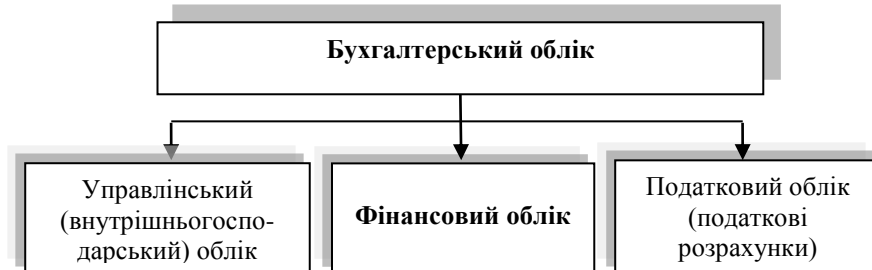


Рис. 1.2. Види бухгалтерського обліку

– *внутрішньогосподарський (управлінський) облік* – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів (управлінський персонал, робітники тощо) у процесі управління підприємством. Інформація управлінського обліку, як правило, конфіденційна і використовується самими суб'єктами господарювання для досягнення конкретних господарських цілей: визначення рентабельності окремих виробничих підрозділів, окремих видів продукції; вивчення перспектив випуску нових видів продукції, освоєння нових виробництв; складання прогнозу про фінансовий стан підприємства на перспективу тощо;

– *фінансовий облік* – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства відповідно до вимог законодавства. В жодному із нормативно-правових актів визначення фінансового обліку не наведено.

– *податковий облік (податкові розрахунки)* – призначений і використовується для відображення господарських операцій, пов'язаних з розрахунками підприємства з бюджетом та складання податкової звітності.

Законодавством визначено, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться усіма суб'єктами господарювання від дня державної реєстрації і до юридичного припинення діяльності. Фінансова,

податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

1.2. Особливості бухгалтерського обліку, його мета, функції та користувачі

Можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення та, відповідно, на їх основі найбільш ефективно використовувати наявний ресурсний потенціал багато в чому залежить від інформації, яку надає бухгалтерський облік, роль якої за сучасних умов господарювання значно підвищується.

Згідно з Законом України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-ХІІ (далі – Закон України «Про інформацію») *інформація* – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Видом інформації без якого неможливе управління суб'єктами господарювання й функціонування економіки загалом є дані бухгалтерського обліку. Тільки бухгалтерський облік за допомогою науково обґрунтованих методів формує достовірну й якісну інформацію про господарські процеси, які відбуваються на підприємстві.

Господарські процеси – сукупність взаємопов'язаних операцій (постачання, виробництво, реалізація), які спрямовані на досягнення мети діяльності суб'єкта господарювання: отримання прибутку чи досягнення соціального ефекту. Господарський процес складається з господарських операцій, які відбуваються внаслідок вольових дій людей (придбання сировини й матеріалів) або явищ природи (втрата майна внаслідок стихійного лиха).

Узагальнено склад об'єктів бухгалтерського обліку наведено на рис. 1.3.

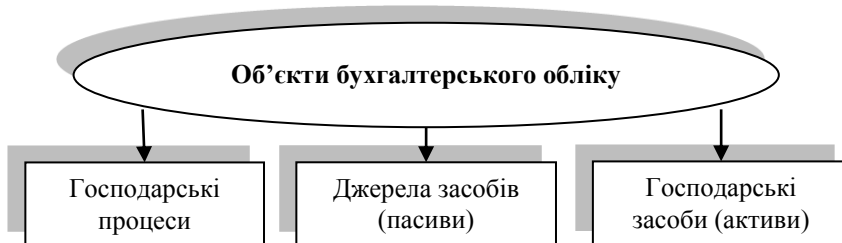


Рис. 1.3. Об'єкти бухгалтерського обліку

Тобто **господарська операція** – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства (використання сировини, матеріалів; купівля чи продаж обладнання; виплата заробітної плати; отримання кредитів; сплата податків тощо).

Особлива роль бухгалтерського обліку в управлінні суб'єктами господарювання зумовлена специфічними **особливостями бухгалтерського обліку**, серед яких слід виділити такі:

1. *Безперервний характер*: бухгалтерський облік ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства (установи, організації) до його ліквідації. Тобто не існує часових перерв у відображенні господарської діяльності в обліку.

2. *Суцільний характер*: в бухгалтерському обліку фіксуються всі без винятку господарські операції підприємства, які можна узагальнити в грошовому вимірнику.

3. *Документальне обґрунтування*. Це означає, що для того, щоб господарська операція була зафіксована в бухгалтерському обліку, вона має бути оформлена документально, тобто мати юридичну доказовість. Якщо це не виконати, операцію не можна буде відображувати в обліку через відсутність правової основи її здійснення. Проте, якщо оформити необхідні документи на господарську операцію, яка фактично не здійснювалась, то її можна фіксувати в бухгалтерському обліку (очевидно, що вона буде фіктивною і в разі виявлення цього факту контролюючими органами суб'єкт господарювання понесе відповідальність згідно з законодавством).

4. *Взаємопов'язане відображення* означає, що кожна господарська операція фіксується в обліку як одночасна зміна щонайменше двох взаємопов'язаних об'єктів обліку.

5. Усі господарські операції повинні обов'язково узагальнюватися в *грошовому вимірнику*. Наприклад, випуск готової продукції, підрахований в оперативному обліку в натуральних вимірниках, узагальнюється у грошовому виразі в бухгалтерському обліку. Якщо певний факт господарської діяльності не може бути узагальнений у такий спосіб, він не відображається в бухгалтерському обліку, наприклад, стан здоров'я працівників підприємства, психологічний клімат на підприємстві і т.п.

Особливості відображення об'єктів бухгалтерського обліку окреслено в наступних розділах.

В процесі фінансово-господарської діяльності беруть участь особи, які мають різні інтереси й цілі, проте всі прагнуть отримати певну вигоду. Саме бухгалтерський облік покликаний задовольнити потреби всіх зацікавлених осіб в однаковій мірі. Згідно з ст. 3 Закону України «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», **метою бухгалтерського обліку** є надання зацікавленим користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Виділяють такі **функції** бухгалтерського обліку:

1. *Інформаційна функція.* Її суть полягає у тому, що бухгалтерський облік за допомогою властивих йому прийомів формує інформацію про стан фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, про наявність господарських засобів і джерел їх утворення, про здійснення господарських операцій.

2. *Контрольна функція.* Її суть полягає у тому, що завдяки застосуванню способів документування, інвентаризації та поточної облікової реєстрації господарських операцій бухгалтер, підписуючи відповідні документи, дозволяє або не дозволяє здійснити певну господарську операцію (з використання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей), контролює ефективність збереження та використання усіх видів ресурсів суб'єкта господарювання, виконання завдань бізнес-плану, кошторисів і нормативів, а також стан дотримання нормативно-правових актів, угод та контрактів.

3. *Аналітична функція.* Завдяки їй дані бухгалтерського обліку дозволяють визначити причини відхилень фактичних результатів від запланованих, обчислити резерви підвищення ефективності діяльності, спрогнозувати наслідки управлінських рішень.

4. *Оціночна функція.* За її допомогою здійснюється вартісна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку завдяки чому стає можливим визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання.

Окремо слід виділити *соціальну функцію*, яку бухгалтерський облік повинен виконувати в соціально відповідальному бізнесі. В цьому контексті бухгалтерський облік має надавати інформацію про здійснену соціальну політику підприємства (наприклад, висвітлювати витрати на: регульований законодавством соціальний пакет; розвиток персоналу; охорону праці та техніку безпеки; мотивацію; утримання власних об'єктів соціальної сфери; забезпечення якості продукції; гарантійне обслуговування; екологічні витрати (витрати на охорону навколишнього природного середовища, екологічні платежі); благодійну допомогу; участь у регіональних програмах розвитку, підтримка спортивного, культурного життя суспільства тощо).

Основні користувачі бухгалтерського обліку і їх інформаційні потреби представлено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Користувачі даних бухгалтерського обліку та їх інформаційні потреби

Користувачі		Інформаційні потреби	Використання інформації
1		2	3
Зовнішні	держава в особі відповідних органів: - органи державної фіскальної служби; - Державна служба статистики України і т.п.;	- про доходи та витрати, які впливають на формування бази оподаткування, про сплату податків і зборів і т.п. - обсяг виготовленої продукції (робіт, послуг), рівень оплати праці, стан та наявність основних засобів тощо	- для формування податкової політики в країні, здійснення перевірок, застосування штрафних санкцій тощо. - здійснення статистичних спостережень та їх узагальнення по видах економічної діяльності, регіонах тощо
	Інвестори	фінансовий стан і його динаміка, рентабельність тощо	оцінка здатності виплачувати дивіденди й отримувати вигоду
	Кредитори	дані про грошові кошти, запаси готової продукції, дебіторської заборгованості, наявність заставного майна тощо	оцінка платоспроможності: (своєчасності погашення кредиторської заборгованості, виплата відповідних відсотків)
	Покупці	рівень цін на підприємстві	прогнозування динаміки цін або пошук ширших можливостей постачання різними ресурсами
	Постачальники	платоспроможність підприємства	для оцінки своєчасності оплати рахунків і можливості подальшої співпраці
	Професійні учасники фондового ринку (дилери, брокери тощо)	інформація про цінні папери, інвестиційну привабливість підприємства тощо	для прийняття рішень щодо купівлі-продажу цінних паперів тощо
	Професійні спілки	про заробітні плати працівників, їх умови праці, соціальні гарантії	для визначення вимог щодо оплати праці, умов трудових угод, а також оцінки тенденцій розвитку галузі до якої належать відповідні підприємства

	Інші (громадські організації, фізичні особи, засоби масової інформації, які проводять вузькоспеціалізовані дослідження пов'язані із видом діяльності підприємства)	дані обліку, які відображають екологічну складову діяльності, динаміку виробництва, стан основних засобів.	для підготовки оглядів, аналізу тенденцій розвитку окремих підприємств, галузей
Внутрішні	Власники, акціонери	фінансові результати діяльності підприємства, рентабельність тощо	для прийняття рішень щодо діяльності і розвитку суб'єкта господарювання, доцільності його продажу, доцільність купівлі чи продажу акцій тощо
	Адміністрація (у т.ч. управлінці різного рівня)	вся (відповідно до рівня управління) інформація про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання	для прийняття рішень щодо діяльності і розвитку суб'єкта господарювання тощо
	Працівники	цікавляться даними бухгалтерського обліку з точки зору рівня їх заробітної плати та перспектив роботи на підприємстві	стабільність і прибутковість організації, її здатність гарантувати і виконувати оплату праці і збереження робочих місць

Користувачами даних бухгалтерського обліку є юридичні чи фізичні особи, основною метою яких є володіння інформацією про стан справ на підприємстві з ціллю прийняття обґрунтованих рішень спрямованих на збільшення власної вигоди.

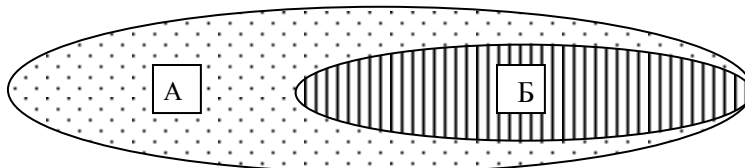
Різних користувачів цікавлять різні аспекти бухгалтерської інформації. З цієї точки зору користувачів облікової інформації поділяють на внутрішніх та зовнішніх, які в свою чергу поділяють на три групи:

- з *прямим фінансовим інтересом* – інвестори, покупці й замовники, банки, постачальники тощо;
- *без прямого фінансового інтересу* – держава в особі відповідних органів (органи державної фіскальної служби, державної фінансової

інспекції, органи державних цільових фондів і т. п.), професійні учасники фондового ринку (дилери, брокери, клірингові організації і т.п.) тощо.

– *без фінансового інтересу* – громадські організації, судові органи, фінансові аналітики тощо.

Внутрішні користувачі мають більший доступ до інформації про фінансово-господарське становище суб'єкта господарювання (включаючи інформацію, яку надає управлінський облік, оперативно-технічний тощо), ніж зовнішні (див. рис. 1.4). Основним джерелом інформації для зовнішніх користувачів є фінансова звітність (детальніше в наступних темах).



- А** - обсяг інформації доступний внутрішнім користувачам;
Б - обсяг інформації доступний зовнішнім користувачам.

Рис. 1.4. Обсяг облікової інформації доступний зовнішнім та внутрішнім користувачам

Є й користувачі, які можуть входити до двох груп одночасно, наприклад, профспілка на підприємстві і профспілка на рівні регіону (перша внутрішній користувач, а друга – зовнішній).

Ведення обліку повинно бути спрямоване на максимальне задоволення інформаційних потреб всіх користувачів бухгалтерського обліку.

1.3. Метод бухгалтерського обліку: визначення та суть елементів

Слово «метод» (від грецького *methodos* – шлях дослідження) означає спосіб досягнення певних цілей або сукупність прийомів чи операцій практичного або теоретичного пізнання дійсності.

Бухгалтерський облік як економічна наука поряд із використанням загальнонаукових методів (діалектичний, історичний та системний підходи, метод індукції і дедукції, аналізу та синтезу, аналогії, моделюванню,

абстрагування, конкретизації тощо), вивчає свій предмет також за допомогою специфічних методів.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність взаємопов’язаних способів (приймів) за допомогою яких здійснюється об’єктивне, суцільне й безперервне відображення й узагальнення об’єктів бухгалтерського обліку у грошовій оцінці для ефективного управління господарською діяльністю.

Такі способи і прийоми також називають елементами методу бухгалтерського обліку, взаємозв’язок яких з методами бухгалтерського обліку представлено на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Взаємозв’язок методів бухгалтерського обліку і його елементів

Документування – спосіб первинного спостереження і відображення здійснених господарських операцій суб’єкта господарювання у первинних документах (накладних, чеках, ордерах тощо). Тільки на основі заповнених згідно вимог чинного законодавства первинних документів здійснюється

подальша реєстрація інформації у регістрах обліку та її відображення у звітності.

Інвентаризація – метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку на певну дату, який проводиться шляхом реєстрації, підрахунку, зважування й оцінки всіх активів (і джерел їх утворення), виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства на певну дату і зіставлення їх з відповідними даними бухгалтерського обліку. Метою проведення інвентаризацій є встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів, що може бути спричинено помилками в обліку, природними втратами або псуванням матеріальних цінностей, зловживанням матеріально-відповідальних осіб тощо.

Оцінка – спосіб відображення у грошовому вимірнику наявних господарських засобів і здійснюваних господарських процесів. За допомогою оцінки трудові і натуральні вимірники перераховують у грошовий вимірник. Математичне вираження цього способу є таким:

Грошовий вимірник = Натуральний вимірник x ціна

В Україні використовують єдиний грошовий вимірник – гривню.

Калькулювання – це спосіб визначення собівартості виготовленої продукції (товарів) й виконаних робіт (послуг). Суть методу полягає в обґрунтуванні, визначенні і розподілі витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо). Перед початком процесу виробництва складають нормативні калькуляції, а після виготовлення продукції (робіт, послуг) складають фактичні калькуляції в яких визначають собівартість продукції.

Бухгалтерський рахунок – це спосіб групування і поточного обліку наявності та змін активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. Рахунок – це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку. При цьому кожна господарська операція, відображена в первинному документі знаходить своє відображення одночасно на двох взаємопов'язаних рахунках.

Подвійний запис – метод відображення господарської операції на рахунках, суть якого полягає у подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції в одній і тій самій сумі: за дебетом одного і кредитом іншого рахунка. Подвійний запис є важливим технічним й контрольним прийомом.

Баланс (балансове узагальнення) – метод групування, узагальнення й відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та їхніх джерел, при якому загальна вартість господарських засобів (актив) дорівнює сумі їхніх джерел (пасив).

Основою для складання балансу є записи на рахунках бухгалтерського обліку. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської звітності, яка є джерелом інформації для здійснення аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання.

Звітність – метод підсумкового узагальнення економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період. Складання звітності це завершальний етап в циклі бухгалтерського обліку. За даними звітності зацікавлені користувачів можуть проводити аналіз діяльності суб'єкта господарювання й приймати відповідні рішення.

1.4. Державне регулювання бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як обов'язковий вид обліку підлягає державному регулюванню, яке здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Основним нормативно-правовим актом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 966-XI від 16.07.1999 р. (далі - Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»). Цей Закон поширюється на всіх *суб'єктів бухгалтерського обліку* – юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Також суттєвий вплив на ведення бухгалтерського обліку мають такі нормативно-правові акти як Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), (додаток А), План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція до його застосування, інші нормативні акти (положення, методичні рекомендації, інструкції, вказівки), Господарський Кодекс України, Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ), Кодекс Законів про працю від 10.12.1971 № 322-VIII тощо.

Важливим інструментом регулювання бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом

Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) (додаток Б). Цим же наказом затверджена Інструкція про застосування Плану рахунків.

Слід відмітити, що План рахунків відповідає методиці складання фінансової звітності. Кожний з його дев'яти класів рахунків узгоджений з відповідними розділами Балансу підприємства, або ж Звіту про фінансові результати, а рахунки класу 0 – із Примітками до фінансової звітності.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку здійснюють такі суб'єкти нормативного регулювання як: Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна казначейська служба України, Державна служба статистики України, Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Суб'єкти нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні та їх повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку

Суб'єкт нормативного регулювання	Повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку
1	2
Міністерство фінансів України	регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності
Національний банк України	встановлює порядок обліку та складання фінансової звітності в банках із урахуванням особливостей їх діяльності (не повинен суперечити НП(С)БО). Також розробляє й затверджує нормативно-правові акти щодо регулювання обліку касових операцій та безготівкових розрахунків для підприємств всіх видів економічної діяльності
Державна служба статистики України тощо	- погоджує розроблені Міністерством фінансів України форми фінансової звітності підприємств, установ, організацій - розробляє, вдосконалює та впроваджує звітно-статистичну документацію, а також типові форми первинної облікової документації, необхідної для проведення статистичних спостережень; - погоджує за поданням державних органів та органів місцевого самоврядування, інших юридичних осіб методологію та звітну документацію, що пов'язані зі збиранням і використанням адміністративних даних, даних банківської, митної, фінансової статистики, статистики платіжного балансу тощо;

1	2
	- складає загальний табель (перелік) і альбом форм державних статистичних спостережень, а також типових форм первинної облікової документації, необхідних для проведення державних статистичних спостережень, перелік звітної документації, що пов'язана зі збиранням і використанням адміністративних даних тощо
Державна казначейська служба України	встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ (не повинен суперечити НП(С)БО)
Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади	у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей певного виду економічної діяльності розробляють на базі НП(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування. Наприклад, до компетенції Міністерства аграрної політики та продовольства України належить розробка методичних рекомендацій для сільськогосподарських підприємств

Визначальна роль у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку належить Міністерству фінансів України. В його компетенцію входить регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Як дорадчі органи при Міністерстві фінансів України діють: Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – Рада з МСФЗ) та Методологічна рада з бухгалтерського обліку (далі – Методологічна рада) метою діяльності останньої є:

- організація розробки та розгляду проектів НП(С)БО, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Метою діяльності Ради з МСФЗ є розгляд питань перекладу (рецензування) текстів міжнародних стандартів фінансової звітності, рекомендацій щодо оприлюднення та імплементації МСФЗ, обговорення

заходів щодо удосконалення порядку застосування МСФЗ в Україні.

Методологічна Рада та Рада з МСФЗ утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств і відомств, підприємств і організацій України (представники державних органів та професійних громадських організацій). Таким чином в нашій країні здійснено поєднання державного і громадського (професійного) регулювання питань бухгалтерського обліку (див. рис. 1.6).



Рис. 1.6. Склад Методологічної ради та Ради з МСФЗ: представники державних органів та професійних громадських організацій

Міністерство фінансів України затверджує:

- національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – нормативно-правові акти, що визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам;
- інші нормативні документи у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Структура НП(С)БО й зміст питань, які в ньому висвітлюються визначається тим, порядок яких об'єктів бухгалтерського обліку (основні засоби, витрати, доходи тощо) він конкретизує. Водночас в кожному стандарті наявні положення, що роз'яснюють мету, сферу застосування й терміни, які в ньому використовуються.

НП(С)БО базуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності, але водночас при їх розробці враховано економічні, податкові та політичні особливості нашої країни. Міжнародні стандарти фінансової звітності

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

МСФЗ мають універсальний характер тому можуть застосовуватись суб'єктами господарювання будь-якої країни, яка на законодавчому рівні прийняла таке рішення. Проте деякі країни їх використовують за основу при розробці національних стандартів.

В Україні для окремої категорії суб'єктів господарювання (публічні акціонерні товариства, банки, страховики тощо) передбачено обов'язкове складання фінансової звітності за МСФЗ, інші – самостійно визначають доцільність їх застосування зважаючи на певні фактори. Проте в умовах глобалізації фінансових ринків й розвитку міжнародної торгівлі все більше підприємств з метою залучення інвесторів формують фінансову звітність за МСФЗ.

В Україні затверджено та діє низка НП(С)БО (Додаток А) кожен із яких регулює методику ведення певного об'єкта обліку чи господарського процесу та НП(С)БО в державному секторі.

Незважаючи на позитивні кроки в напрямі гармонізації (тобто узгодженості) законодавства з бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності, в нашій країні ведення обліку жорстко регламентоване податковим законодавством й спрямоване насамперед на задоволення інформаційних потреб фіскальних та контролюючих органів.

1.5. Принципи бухгалтерського обліку та основи його організації

Законодавчо визначеними є принципи бухгалтерського обліку, тобто вихідні положення, на яких ґрунтується його ведення. Згідно ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та п. 6 розділу 3 Н(С)БО 1 бухгалтерський облік та фінансова звітність *як результат його ведення* ґрунтуються на таких основних принципах:

– *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

– *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

– *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

- *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- *нарахування*, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);
- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *послідовності*, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- *превалювання сутності над формою*, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці – гривні. Проте слід розуміти, що сучасні підприємств, здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність, потребують використання інших валют світу, що не є заборонено законодавством. Але, дотримуючись принципу єдиного грошового вимірника, зобов'язане на момент складання звітності, здійснювати конвертацію валюти за чинним курсом Національного банку України.

Порядок організації та ведення бухгалтерського обліку визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства затв. Наказом МФУ від 27.06.2013 р. № 635.

Підприємство самостійно на основі НП(С)БО та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням із власником або уповноваженим ним органом облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації (див. рис. 1.7.).

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

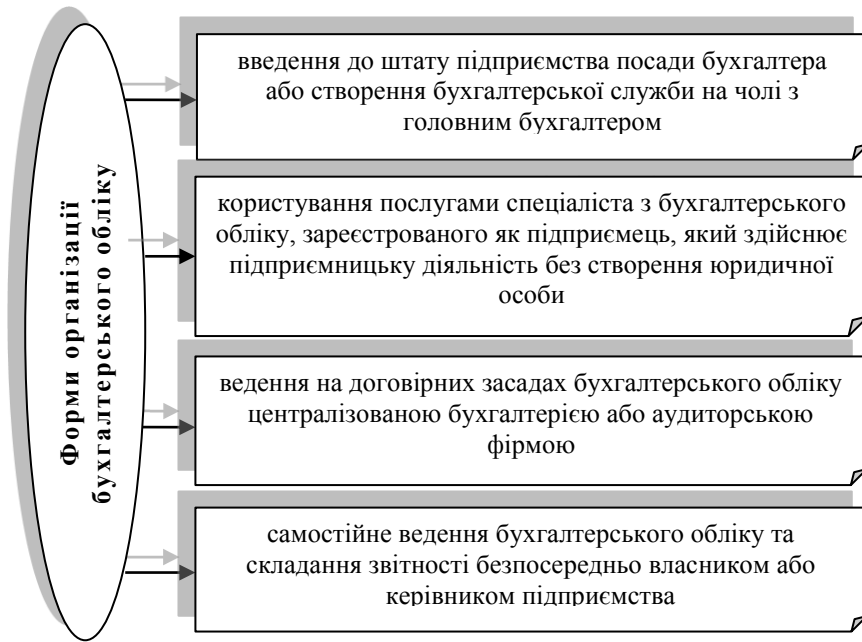


Рис. 1.7. Форми організації бухгалтерського обліку

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Слід зазначити, що самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства не передбачено в бюджетних установах та на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Підприємство самостійно визначає за погодженням з власниками або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, яка є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової

звітності.

У розпорядчому документі про облікову політику – наказі керівника наводяться принципи методи й процедури щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант (наприклад, методи амортизації), а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Доречно, щоб в обліковій політиці підприємства було враховано організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Облікова політика може змінюватися (як правило, з початку року) у випадках, 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.

Окрім облікової політики підприємство самостійно обирає:

- **форму бухгалтерського обліку** як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу (документообороту) і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;
- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів

визначена законодавством).

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі – бухгалтер):

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Питання для самостійного контролю знань до теми 1

1. Охарактеризуйте суть бухгалтерського обліку та його роль в діяльності юридичних осіб.
2. На які види поділяють бухгалтерський облік?
3. Що таке фінансовий облік?
4. Охарактеризуйте особливості бухгалтерського обліку.
5. Що таке господарська діяльність і господарська операція?
6. Вкажіть об'єкти бухгалтерського обліку.
7. Охарактеризуйте інформаційні потреби різних груп користувачів даних бухгалтерського обліку.
8. Яку функції виконує бухгалтерський облік?
9. Що таке метод бухгалтерського обліку та які елементи методу ви знаєте?
10. Суб'єкти нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні та їх повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку
11. Які принципи бухгалтерського обліку передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?

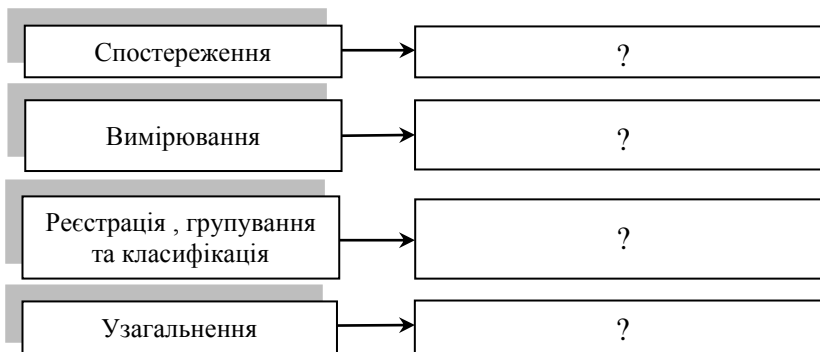
12. Що розуміють під обліковою політикою підприємства?
13. Чим відрізняються міжнародні стандарти фінансової звітності від національних стандартів?
14. Наведіть форми організації бухгалтерського обліку.
15. Що таке форми бухгалтерського обліку?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 1

Завдання 1. Які з наведених подій охоплюють статистичний, оперативний або фінансовий облік: суми нарахованих та виплачених дивідендів, вихід працівників на роботу, вартість основних засобів, нематеріальних активів та рівень їх зношення, величина заборгованості підприємства, відпрацьований працівниками час, фактичний виробіток продукції кожним робітником, середня заробітна плата працівників підприємства, залишки на складі матеріалів чи інших запасів у натуральних одиницях вимірювання, середньорічна кількість працівників, обсяг власного капіталу, вартість вкладених підприємством інвестицій, витрати, доходи, прибутки (збитки) підприємства, обсяги отриманих підприємством кредитів.

Завдання 2. Наведіть приклад господарських операцій (не менше 5), які характерні для торговельного підприємства та кондитерського підприємства.

Завдання 3. Встановіть взаємозв'язок між методом бухгалтерського обліку та його елементами, заповнивши відповідні графи



Завдання 4. Які з перелічених користувачів даних бухгалтерського обліку належать до зовнішніх, а які до внутрішніх: покупці, керівники структурних підрозділів підприємства, Державна служба статистики України, працівники підприємства, власники, судові органи, управлінський персонал постачальників, фінансово-кредитні установи ?

Завдання 5. Проаналізуйте нижченаведені ситуації та вкажіть який принцип бухгалтерського обліку їх стосується:

1. Громадянин Петренко О.В. зареєстрував у встановленому законодавством порядку два підприємства (вид діяльності: надання бухгалтерських послуг) за одною юридичною адресою і фактично ці підприємства знаходяться у одному приміщенні. Тому виникає необхідність для цілей бухгалтерського обліку розмежувати майно підприємств, споживання світла, опалення, нарахування заробітної плати Петренко О.В. тощо.

2. За даними показників бухгалтерського обліку бухгалтер та керівник підприємства передбачає необхідність закриття підприємства протягом наступних 3-х місяців, проте ведення бухгалтерського обліку не можна припинити до моменту юридичної ліквідації підприємства.

Тести контролю знань до теми 1

1. Господарський облік поділяється на:

- а) статистичний, управлінський, оперативний;
- б) внутрішньогосподарський, фінансовий, податковий;
- в) бухгалтерський, статистичний, оперативний;
- г) немає правильної відповіді.

2. За обліковими функціями бухгалтерський облік поділяється на:

- а) податковий, управлінський, оперативний;
- б) управлінський, фінансовий, податковий;
- в) управлінський, фінансовий, оперативний;
- г) господарський, статистичний, оперативно-технічний.

3. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені:

- а) Законом України;
- б) Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- в) Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;

г) Інструкцією Міністерства фінансів України.

4. В Україні обов'язковим є ведення:

- а) господарського обліку;
- б) бухгалтерського обліку;
- в) управлінського обліку;
- г) немає правильної відповіді.

5. Назвіть основний вимірник бухгалтерського обліку:

- а) грошовий;
- б) трудовий;
- в) натуральний;
- г) немає правильної відповіді.

6. Специфічними особливостями бухгалтерського обліку є такі:

- а) терміновість;
- б) безперервний і суцільний характер;
- в) узагальнення інформації виключно у трудових і натуральних вимірника;
- г) всі правильні відповіді.

7. Які функції виконує бухгалтерський облік:

- а) інформаційну, контрольну, аналітичну;
- б) вибірково;
- в) адміністративну;
- г) всі відповіді правильні.

8. Продовжіть речення: господарська операція – це дія або подія:

- а) яка викликає зміни виключно в структурі активів підприємства;
- б) яка викликає зміни в структурі активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства;
- в) яка викликає зміни виключно в структурі активів й власного капіталу
- г) немає повної відповіді.

9. Що не належить до елементів методу бухгалтерського обліку?

- а) баланс і калькуляція;
- б) оцінка та інвентаризація;
- в) система рахунків і подвійний запис;
- г) немає правильної відповіді.

10. Вихідне положення теорії бухгалтерського обліку, що визначає всі наступні положення, які впливають з його твердження – це:

- а) оцінка;
- б) звітність;
- в) принцип;
- г) подвійний запис.

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

2.1. Обліковий процес як сукупність і об'єкт організації. Етапи облікового процесу

2.2. Організація відображення облікової інформації в носіях облікової інформації

2.3. Організація документообігу і документопотоків облікового процесу на різних етапах: первинного, поточного і підсумкового обліку

2.4. Зберігання та утилізація документів, оформлення документів при передачі справ

2.5. Застосування міжнародних стандартів у обліковій практиці підприємств, установ та організацій України

Питання для самостійного контролю знань до теми 2

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 2

Тести контролю знань до теми 2

2.1. Обліковий процес як сукупність і об'єкт організації. Етапи облікового процесу

Конкретизація технології облікового процесу в кожному окремому випадку залежить від складу об'єктів управління, сукупності операцій, технічних засобів обробки та перетворення даних на систему показників.

У межах основних господарських формувань – підприємств – середнього масштабу на організацію технології облікового процесу впливають види діяльності (основний, допоміжний, обслуговуючий, забезпечувальна), структура організації виду діяльності (цехова або безцеховий), характер технології (перервна, безперервна). Водночас у господарській діяльності обліковий процес як технологічна сукупність складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового.

На кожному етапі основні об'єкти організації облікового процесу наступні:

- 1) облікові номенклатури;
- 2) носії облікових номенклатур;
- 3) рух носіїв;
- 4) технологія облікового процесу.

Основними об'єктами організації облікового процесу є:

- облікові документи;
- носії облікових документів;
- рух носіїв;

– технологія і забезпечення облікового процесу.

На рис. 2.1 подано об'єкти організації облікового процесу.

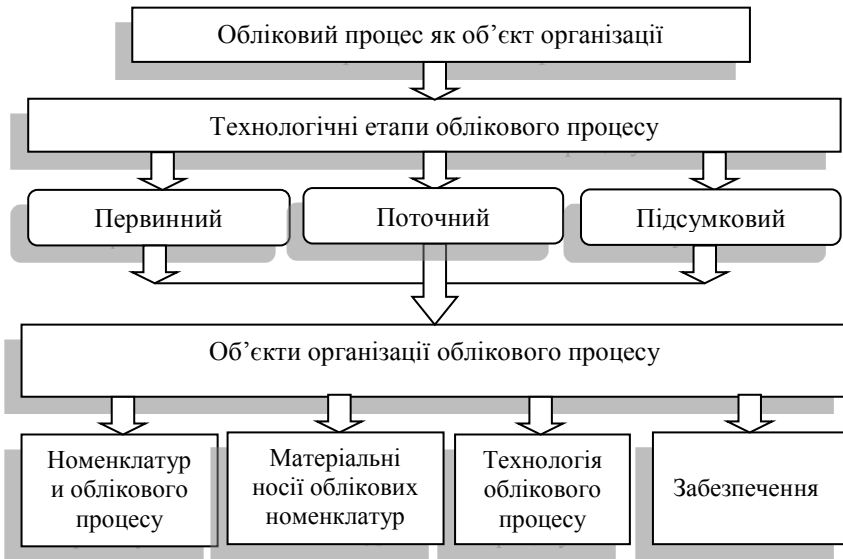


Рис. 2.1. Об'єкти організації облікового процесу.

Обліковий процес як технологічна сукупність складається з трьох етапів (рис. 2.2):

- первинного;
- поточного;
- підсумкового.

Першим у процесі бухгалтерського обліку є етап первинного обліку, що характеризується такою сукупністю операцій:

- 1) виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку;
- 2) вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові);
- 3) фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – документах.

Другий етап – поточного обліку – складається з таких операцій:

- 1) реєстрації інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку;
- 2) реєстрації інформації в носіях інформації даного етапу обліку – облікових реєстрах;



Рис. 2.2. Характеристика поетапної побудови бухгалтерського обліку як технологічного процесу та об'єкта організації.

Третій етап облікового процесу містить такі операції:

- 1) узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді

відповідних форм звітності;

2) передавання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам;

3) зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності.

Завершальний етап облікового процесу, що являє собою сукупність операцій з формування показників, які відображають результати виробничої і господарської діяльності підприємства за певний період, тобто це складання фінансової звітності.

Таким чином загальну схему технології облікового процесу можна подавати, як середовище методологічного, інформаційного та технічного забезпечення (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Загальна схема забезпечення технології облікового процесу

Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного і поточного обліку.

2.2. Організація відображення облікової інформації в носіях облікової інформації

Організація фіксування облікової інформації у відповідних носіях

передбачає кілька етапів:

- вибір і групування форм носіїв облікової інформації;
- організацію носіїв облікової інформації;
- складання робочих інструкцій до первинних документів та облікових реєстрів.

Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямком обліку первинних документів чи та реєстрів.

Наприклад:

1. Положення про порядок ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 29 грудня 2017 року № 148;

2. Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» затверджена Постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22;

3. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затверджена Наказом Держказначейства від 18.12.2000 р. № 130;

4. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання, затверджений Міністерстві юстиції України від 29.06.2017 р. № 604.

Зазначені нормативні акти містять повну інформацію щодо характеристик відповідних носіїв облікової інформації у вигляді додатків – форми бланків первинної документації та облікових реєстрів, як правило, натурального розміру та опису процедури фіксації інформації.

Для оптимізації та впорядкування роботи бухгалтерських працівників з носіями інформації в установах і організаціях застосовують таблиці форм первинних документів і облікових реєстрів та альбом форм паперових носіїв облікової інформації.

Табель форм первинних документів та облікових реєстрів являє собою номенклатуру носіїв облікової інформації, що мають юридичну силу і використовуються суб'єктом господарювання у процесі бухгалтерського обліку із розлогою характеристикою їх параметрів. Табель форм – це таблиця, в якій стосовно кожного з носіїв інформації подаються наступні відомості:

- найменування форми;
- код форми;
- яким нормативним документом введена;
- періодичність складання;

- особа, що здійснює оформлення (складання) носія інформації;
- адресність погодження носія інформації (у разі потреби);
- порядок підписання;
- порядок затвердження;
- проставлення печатки;
- місце зберігання;
- терміни зберігання.

Табель форм носіїв інформації виступає довідником форм носіїв інформації, є нормативним документом та у складі Наказу про облікову політику затверджується керівником установи.

Альбом форм носіїв облікової інформації установ і організацій являє собою сукупність уніфікованих форм носіїв облікової інформації, що використовуються в обліковому процесі даного суб'єкта господарювання відповідно до табеля форм носіїв облікової інформації. Альбом є додатком до табеля форм носіїв, облікової інформації і розробляється разом з ним. Альбом форм носіїв облікової інформації містить:

- титульну сторінку;
- перелік носіїв інформації: зразки носіїв інформації;
- вказівки щодо їх заповнення.

Формування пакета носіїв облікової інформації здійснюється відповідно до напрямків бухгалтерського обліку.

Зразки носіїв інформації подаються в альбомі у вигляді роздрукованих примірників, оформлених належним чином. Вказівки з оформлення є конспективними фрагментами інструкції зі складання певного носія облікової інформації, що містять головні її положення.

Бухгалтерський облік, як система впорядкування інформації, ґрунтується на застосуванні безперервного документування, тобто відображення всіх господарських операцій, які здійснює підприємство. Господарська операція – це дія або подія, яка зумовлює зміни в структурі активів, зобов'язань, власного капіталу підприємства.

Облікова інформація відображається в документах, облікових регістрах, формах звітності. Відповідальність за відображення здійснених операцій в бухгалтерському обліку несе власник підприємства.

Основним видом носіїв облікової інформації на етапі первинного обліку є документ. Класифікація бухгалтерських документів наведена на рисунку 2.4.



Рис. 2.4. Класифікація бухгалтерських документів

Бухгалтерський документ – це письмове підтвердження факту здійснення господарської операції певної форми й змісту.

Підприємство може самостійно обирати первинні документи, які забезпечують відображення операцій на основі типових документів.

До бухгалтерських документів ставлять наступні вимоги:

1) наявність обов'язкових реквізитів :

- назва документа;
 - дата і місце складання;
 - назва підприємства;
 - зміст і обсяг господарських операцій, одиниця вимірювання господарської операції;
 - посади осіб, відповідальних за здійснення операції, і правильність її оформлення;
 - особистий підпис та інші дані, що ідентифікують особу.
- 2) забезпечення контролю за господарськими операціями;
- 3) чіткість;
- 4) компактність;
- 5) можливість обробки.

Основним напрямом удосконалення форм первинних документів є їх уніфікація і стандартизація. Цьому сприяє заміна разових документів накопичувальними, застосування документів тривалого використання, реєстрація операцій безпосередньо в реєстрах, створення комплексних документів.

В умовах використання комп'ютерів, функціонування АРМ первинні дані слід формувати безпосередньо на технічних носіях, широко використовувати автоматичну фіксацію первинних даних. Всі первинні документи обов'язково перевіряють працівники бухгалтерської служби за змістом і формою – здійснюється перевірка наявності всіх обов'язкових реквізитів, математична перевірка показників.

На етапі поточного обліку використовують три види форм відображення облікової інформації:

- облікові реєстри;
- розрахункові таблиці;
- бухгалтерські довідки (про виправлення помилок та ін.).

Реєстри – це носії відповідного формату у вигляді відомостей, книг, журналів у паперовому чи електронному вигляді, що призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, які прийняті до обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» реєстри повинні містити такі обов'язкові реквізити:

- назву;

- період реєстрації операцій;
- ПІБ та підписи осіб, які склали реєстри.

Підприємство може розробляти реєстри самостійно. Водночас можна застосовувати типові реєстри.

Вибір носіїв облікової інформації залежить від наявності технічних засобів, обчислювальної техніки. При організації технології і вибору носіїв облікової інформації слід орієнтуватися на раціоналізацію облікового процесу.

Раціональні носії інформації – це носії, які орієнтовані на контрольно-аналітичні процеси. При створенні документів значну увагу приділяють принципам уніфікації та стандартизації.

Уніфікація документів – це розробка єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій.

Стандартизація документів – це встановлення для бланків однотипних документів найбільш раціонального розміру і форми.

Більшість носіїв розроблені і затверджені нормативно-правовими актами типові форми документів, облікові реєстри, форми звітності, касові документи. Якщо немає типових і уніфікованих документів, підприємство розробляє власні форми. При цьому необхідно дотримуватись наступних загальних вимог і рекомендацій:

- поряд розміщують такі реквізити, які обробляє одна особа, графі реквізитів, які перебувають в арифметичній і логічній залежності, графі тексту і коди та ін.;

- довідкові дані розміщують на зворотній стороні документа;
- дотримуються вимог законодавчих актів.

При розміщенні реквізитів враховують такі особливості:

- послідовність їх розміщення повинна бути зручною для подальшої обробки (введення в комп'ютер та ін.);

- логічний і арифметичний зв'язок;
- зручність запису;
- легкість для читання.

Документи можуть створюватися для різних потреб. За призначенням виділяють наступні види документів: *розпорядчі документи* – це документи, які містять певне розпорядження на здійснення господарської операції – це накази керівника, доручення на отримання товарно-матеріальних цінностей та ін.; *виконавчі документи* – це документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції; *документи бухгалтерського оформлення* – це документи, що складаються працівниками бухгалтерії на підставі розпорядчих та виконавчих

документів, зокрема журнали – ордери, розрахунки та ін.; *комбіновані документи* – це документи, які містять ознаки вище наведених документів.

Забезпечення фіксування фактів здійснення господарських операцій, їх виконання структурними підрозділами покладається на керівника установи. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, своєчасну передачу їх для відображення в системі бухгалтерського обліку несуть особи, які склали та підписали зазначені документи.

2.3. Організація документообігу й документопотоків облікового процесу на різних етапах: первинного, поточного й підсумкового обліку

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно встановлює правила документообігу і технологію обробки облікової інформації.

Основне завдання організації руху документів (даних) в обліковому процесі – це оптимізація каналів передавання та зв'язку облікових осередків – виконавців. Канали зв'язку можуть бути представлені з різним ступенем агрегування – від фіксації кожного окремого носія облікової інформації (тобто документа) до узагальненої характеристики потоків інформації. Документопотік (документообіг або потік первинних даних) – це сукупність операцій передавання з одного робочого місця на інше даних, зафіксованих на кількох носіях облікової інформації.

Формування документопотоків залежить від організаційної побудови і структури господарства, форми організації обліку, типів, виду та характеру технічних та організаційних засобів, які використовуються в обліковому процесі. Вони бувають різної інтенсивності, що потребує особливої уваги при організації облікового процесу.

Документообіг – це впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів.

Документообіг включає наступні стадії наведені на рис. 2.5.

Документообіг безпосередньо залежить від:

- структури підприємства;
- складу бухгалтерської служби;
- кількості господарських операцій;
- порядку їх оформлення.

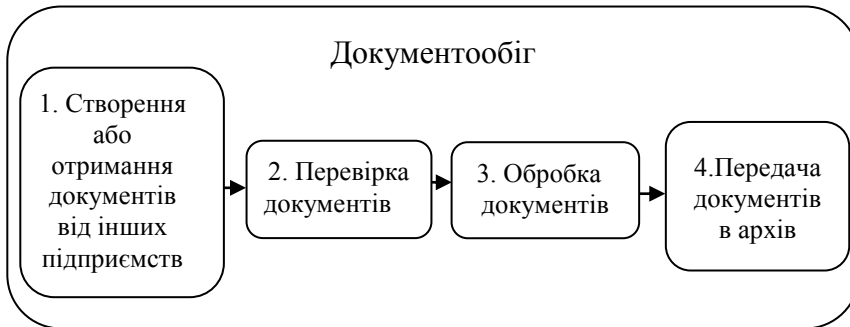


Рис. 2.5. Стадії документообігу.

Метою впорядкування документообігу є прискорення руху документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитися мінімальний термін, необхідний для його обробки.

Створення форм документів, формування різноманітних первинних, проміжних і узагальнюючих даних, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких бере участь значна кількість виконавців. У таких умовах необхідно певним чином систематизувати їх дії, а також процедури руху облікової інформації. У зв'язку з цим з метою раціональної організації документообігу наказом керівника підприємства встановлюється Графік документообігу у вигляді таблиці. Документограма накладної на внутрішнє пересування основних засобів наведена у табл. 2.1.

Графік документообігу – це документ, що містить перелік робіт із складання, перевірки і обробки документів, які виконуються підрозділами і конкретними виконавцями із зазначенням термінів виконання, термінів знаходження документів на робочому місці та взаємозв'язок відповідних робіт.

Графік документообігу складає головний бухгалтер та затверджує керівник підприємства. Працівникам, які безпосередньо працюють з документами, видають витяг з графіка документообігу, який стосується виконання обов'язків певного працівника. Виконання вимог, які встановлені графіком документообігу, є обов'язковим для всіх працівників. Графік документообігу сприяє поліпшенню роботи бухгалтерської служби, зниженню випадків несвоечасної обробки документів, їх втрати, скороченню термінів складання звітності, підвищенню відповідальності

працівників усіх рівнів за своєчасність їх складання, використання та опрацювання.

Таблиця 2.1

Документограма накладної на внутрішнє пересування основних засобів

№	Назва роботи	Виконавець		
		цех-здавальник	бухгалтерія	цех-одержувач
1.	Складання накладної			
2.	Пересування інвентарної картки у картотеці аналітичного обліку			
3.	Відображення пересування в інвентарній книзі			
4.	Позначення про вибуття основних засобів в інвентарній книзі			
5.	Запис в інвентарному описі про переміщення об'єкта			

Документопотік це сукупність операцій з передачі даних з одного робочого місця на інше, які фіксуються на декількох носіях облікової інформації. Формування документопотоків залежить від наступних чинників:

- організаційної структури підприємства;
- форми організації обліку;
- типів, вигляду і характеру технічних і організаційних засобів, що використовуються в обліковому процесі.

Найбільш поширеним є графічний метод організації руху носіїв інформації. Але в деяких випадках використовують подання документообігу у вигляді опису. Форма графіка не регламентована. Порядок складання графіків і обсяг характеристик у кожному конкретному випадку визначають організатори.

У графіках фіксують:

- терміни передачі документів;
- осіб або структурні підрозділи, які відповідають за передачу документа і дотримання термінів.

Рациональна організація руху носіїв облікової інформації передбачає мінімізацію часу на обробку на кожній стадії, на кожному робочому місці. Час на обробку визначають за типовими нормами часу, хронометражем, на

підставі досвіду та іншими методами.

При плануванні руху носіїв облікової інформації особливу увагу приділяють питанню передачі документа від одного виконавця іншому. На різних етапах обліку організація руху документів має певні особливості.

Основними завданнями організації руху документів на етапі первинного обліку є:

- встановлення раціональної послідовності їх створення;
- мінімізація витрат часу на цей процес.

Для цього необхідно:

- визначити перелік робіт, які слід виконувати від першої до останньої операції над документом;
- склад осіб, відповідальних за правильне і своєчасне складання документа;
- час роботи над документом від першої до останньої операції;
- технічні засоби, за допомогою яких можуть бути виконані операції над документом;
- спосіб і час передачі документа від одного виконавця іншому, від однієї операції на іншу;
- відповідальних осіб за своєчасну передачу документа в процесі документообігу.

Для мінімізації терміну складання документа необхідно обмежити кількість осіб, які беруть участь у складанні того чи іншого документа, і встановити раціональну послідовність складання графіка документообігу.

Операції поточного обліку умовно розділяють на чотири види:

- пересування (прийом-передача) первинних документів;
- арифметичні дії;
- групування, перегрупування;
- зберігання документів та передача їх у архів бухгалтерії.

Першою операцією поточного обліку є приймання документів. Раціональна організація цього етапу вимагає встановлення по кожному виду документів чітких термінів здачі й вибір найбільш ефективного їх переміщення. Прийом бухгалтерських документів бухгалтерією від матеріально відповідальних осіб підтверджується підписом про прийом в супровідному документі-ярлику або записом у спеціальних книгах. Організація прийому документів залежить від форми обліку і розподілу праці. Так, при оперативно-виробничому розподілі праці в бухгалтерії прийом документів здійснює відповідний сектор: обліку матеріалів, обліку основних засобів та ін. У разі функціонального розподілу праці всі документи поступають у спеціальний функціональний сектор – прийому

документів на обробку. У цьому секторі документи перевіряють за всіма ознаками: за змістом, законністю, правильністю оформлення та ін. Далі документи за графіком передають на обробку, тобто для відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Наступним етапом після обробки є зберігання документів і здача їх до архіву бухгалтерії. Після закінчення поточного року всі документи здають до архіву підприємства.

На підсумковому етапі при організації руху носіїв необхідно визначити:

- перелік робіт, які необхідно виконати при заповненні окремих форм звітності;
- взаємозв'язок окремих форм;
- склад осіб, які відповідають за підготовку даних для заповнення конкретної форми;
- термін підготовки даних;
- спосіб передачі даних виконавцеві та ін.

Графіки документообігу наведені у додатку В.

2.4. Зберігання та утилізація документів, оформлення документів при передачі справ

Всі первинні документи й облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти й баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

Архіви розміщують у спеціально обладнаному приміщенні і передають до нього документи раз у рік. Архів на підприємстві повинен бути організований таким чином, щоб була можливість швидкого пошуку необхідних документів.

До моменту передачі до архіву вони повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового реєстру, комплектують в хронологічному порядку, нумерують, переплітають і супроводжують довідкою для архіву. Зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства. Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії чи архіву підприємства, працівникам інших структурних

підрозділів здійснюється виключно за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та фіскальних служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформлюють протоколом (актом), копію якого вручають під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу та у присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть знімати копії і складають реєстри документів, що вилучаються, із зазначенням підстав та дати їх вилучення.

Зберіганню бланків суворої звітності приділяється особлива увага – такі бланки повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях під охороною, що забезпечують їх зберігання.

Термін зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів в архіві підприємства, установи визначається відповідно до Переліку типових документів, що утворюються в діяльності органів державної представницької і виконавчої влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання матеріалів. Більшість документів повинна зберігатися три роки за умовами перевірки контролюючими органами.

Особливий порядок установлений для знищення документів. Це документи, термін зберігання яких завершився за умови проведення перевірки з податкового законодавства. Знищення документів здійснює комісія, до складу якої входять працівники підприємства, Державного архіву. Комісія повинна відібрати документи для подальшого зберігання або знищення. За результатами роботи складають Описи справ постійного і тривалого зберігання та Акт про виділення і знищення документів, що підлягають утилізації.

При зміні бухгалтера на підприємстві складають акт прийому-передачі документів бухгалтерського обліку, фінансової і податкової звітності, який затверджується директором підприємства. В акті обов'язково вказують наступні моменти:

- перелік документів, що передаються;
- кількість справ, у які зібрані документи;
- роки складання документів;
- залишок грошових коштів у касі й на розрахунковому рахунку;
- підписи сторін, які передають та приймають документи.

У момент прийому-передачі може бути встановлена нестача документів, що також повинно бути відображене в акті. Слід вказати, яких саме документів не вистачає (їх найменування, кількість, рік складання). У цьому випадку керівник наказом по підприємству створює комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх нестачі, а також письмово повідомляє правоохоронні органи. Копію акту, складеного комісією, направляють разом із заявою про зникнення документів у податковий орган за місцем реєстрації протягом 10 днів з моменту складання акту. Слід зазначити, що бухгалтер, який приймає документи, не зобов'язаний перевіряти правильність ведення бухгалтерського і податкового обліку колишнім бухгалтером, але при значній кількості документів і за наявності сумнівів у правильності їх заповнення бухгалтер має право вимагати від директора призначення документальної ревізії.

2.5. Застосування міжнародних стандартів у обліковій практиці підприємств, установ та організацій України

Змінами, унесеними Законом України від 12.05.11 р. № 3332-VI до Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», та із прийняттям змін Законом від 21.04.11 р. № 3264-VI до Закону від 23.02.06 р. № 3480-IV «Про цінні папери і фондовий ринок» усі публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, зобов'язуються складати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Зокрема, вони зобов'язані інформувати у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади у галузі статистики про складання ними фінансової звітності за міжнародними стандартами.

З метою полегшення завдання переходу з національних стандартів обліку та звітності до міжнародних стандартів, Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності у червні 2003 року було прийнято МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ». Стандарт вийшов на заміну Тлумаченню МСБО (SIC) 8 «Перше застосування МСБО як первинної основи бухгалтерського обліку».

Мета МСФЗ 1 – забезпечити, щоб перші фінансові звіти підприємства,

складені за МСФЗ, містили високоякісну інформацію, яка:

- є прозорою для користувачів і порівняльною в усіх відображених періодах;
- забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за МСФЗ;
- є економічно обґрунтованою, тобто витрати на її підготовку не перевищують переваг для користувачів.

Питання для самостійного контролю знань до теми 2

1. Навести визначення об'єктів організації облікового процесу: організація облікових номенклатур, носіїв облікової інформації та технології облікового процесу.
2. Розкрити механізм формування організації праці працівників бухгалтерії.
3. Визначити зміст і призначення посадових інструкцій працівників бухгалтерських служб.
4. Розкрити зміст нормування праці працівників бухгалтерії.
5. Навести порядок і процедури приймання – передачі справ при зміні бухгалтера та складання Акту приймання – передачі справ.
6. Визначити чим регламентується нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку.
7. Дати визначення сутності облікової політики та її формування на підприємстві.
8. Охарактеризувати призначення та функції бухгалтерської служби.
9. Навести етапи облікового процесу.
10. Розкрити зміст документообігу і документопотоків облікового процесу на різних його етапах.

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 2

Завдання 1. Подати перелік облікових номенклатур первинного обліку (топологічна ознака – основні засоби) у вигляді таблиці:

Характеристика необхідних відомостей (номенклатура)	Для чого необхідні дані	Вимірник		У яких носіях інформації фіксують
		натуральний	вартісний	
1	2	3	4	5

Завдання 2. Подати перелік облікових номенклатур поточного обліку (топологічна ознака – ТМЦ) у вигляді таблиці (за завданням 1).

Завдання 3. Описати організацію документування на підприємстві та оформити графік документообігу.

Тести контролю знань до теми 2

1. Не є обов'язковими реквізитами документа:

- а) назва документа;
- б) дата і місце складання;
- в) назва підприємства;
- г) умови здійснення операції.

2. Графік документообігу містить:

- а) перелік робіт зі складання, перевірки й обробки документів, що виконуються підрозділами і конкретними виконавцями із зазначенням термінів виконання і взаємозв'язку відповідних робіт;
- б) терміни передачі документів контрагентам;
- в) терміни підписання документів;
- г) інші відомості.

3. До бухгалтерських документів пред'являють наступні вимоги:

- а) наявність обов'язкових реквізитів;
- б) чітка відповідність уніфікованим документам;
- в) обов'язкове заповнення всіх передбачених рядків;
- г) наявність узгодження з керівництвом підприємства.

4. Документообіг включає наступні основні стадії:

- а) складання і обробку документа;
- б) створення або отримання документів, перевірку, обробку і передачу документів до архіву;
- в) обробку документа і передачу його до архіву;
- г) аналіз документа.

5. Основним видом носіїв облікової інформації на етапі первинного обліку є:

- а) облікові реєстри;
- б) фінансова звітність;

- в) первинний документ;
- г) статистична звітність.

6. Документопотоком є:

- а) послідовність створення документа;
- б) сукупність операцій з передачі даних з одного робочого місця на інше, які фіксують на декількох носіях облікової інформації;
- в) сукупність операцій із заповнення документа;
- г) перелік дій з обробки документа.

7. На етапі підсумкового обліку використовують наступні види носіїв:

- а) первинні документи;
- б) фінансова звітність;
- в) облікові регістри;
- г) службові записки.

8. Документообіг це:

- а) впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів;
- б) послідовність дій із створення документа;
- в) передача документа з однієї ділянки на іншу;
- г) передача документів контрагентами.

9. На етапі поточного обліку використовуються наступні форми відображення облікової інформації:

- а) первинні документи;
- б) облікові регістри і розрахункові таблиці;
- в) фінансова звітність;
- г) статистична звітність.

10. Обліковий процес як технологічна сукупність складається з наступних етапів:

- а) первинного, подальшого;
- б) проміжного, поточного;
- в) первинного, підсумкового;
- г) первинного, поточного, підсумкового.

ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

- 3.1. Поняття грошових коштів та грошових розрахунків
 - 3.2. Суть поняття готівка та організація обігу готівки на підприємстві
 - 3.3. Первинний облік руху готівки
 - 3.4. Синтетичний та аналітичний облік готівкових розрахунків
 - 3.5. Інвентаризація каси
 - 3.6. Рахунки в банках, їх види та організаційні форми безготівкових розрахунків
 - 3.7. Первинний облік безготівкових розрахунків
 - 3.8. Синтетичний та аналітичний облік безготівкових розрахунків
 - 3.9. Облік наявності та руху грошових документів і грошових коштів в дорозі
 - 3.10. Відображення інформації про рух грошових коштів в реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності
- Питання для самостійного контролю знань до теми 3*
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 3
Тести контролю знань до теми 3

3.1. Поняття грошових коштів та грошових розрахунків

Гроші завжди були ключовою ланкою в системі економічних відносин. У ст. 192 «Гроші (грошові кошти)» ЦКУ визначено, що законним платіжним засобом, обов'язковим до приймання за номінальною вартістю на всій території України, є грошова одиниця України – гривня.

Згідно Інструкції № 22 грошові кошти (далі – кошти) – це грошова одиниця України, яка виконує функцію засобу платежу та обліковується на рахунках у банках.

Загалом в бухгалтерському обліку грошові кошти відображають найліквідніші активи підприємства та включають готівку в касі, кошти на рахунках в банках, електронні гроші, які емітуються у відкрито циркулюючій системі, депозити до запитання та кошти в дорозі.

У процесі виробничої діяльності підприємство, з одного боку, безперервно купує сировину, матеріали, паливо, товари тощо, а з іншого – безперервно реалізує готову продукцію або товари, надає послуги або виконує роботи. Ці процеси супроводжуються грошовими розрахунками, які саме і є одним із найбільш масових явищ у господарському житті будь-якого підприємства.

Отже, розрахунки становлять собою відносини, що виникають між

підприємствами і організаціями в процесі реалізації, розподілу та перерозподілу суспільного продукту на підставі здійснення статутної діяльності. Розрахунки базуються на переміщенні активів, виконанні робіт, послуг відповідно до укладених договорів. Господарські договори укладають безпосередньо підприємства, а розрахунки за продукцію, що відпускається чи роботи, що виконуються за цими договорами, здійснюються з використанням грошових коштів, як правило, через банк. Проте, підприємства повністю не відмовляються від готівки у грошових розрахунках. Тому, грошові розрахунки підприємства проводять як у безготівковій, так і у готівковій формах, з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України.

3.2. Суть поняття готівка та організація обігу готівки на підприємстві

Згідно з Положенням № 148 готівка – це грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами). У свою чергу Інструкцією № 174 визначено, що монети – це металеві грошові знаки різного номіналу, а банкноти – це паперові грошові знаки.

За Положенням № 148 готівкова виручка (готівка) – це сума фактично одержаної готівки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також від операцій, що безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна;

Готівкові розрахунки – це платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Підприємства зобов'язані мати касу, а їх керівники зобов'язані забезпечити облаштування цієї каси та зберігання готівки у ній.

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

Керівники несуть відповідальність у встановленому законодавством України порядку за нестворення умов для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування.

Підприємству забороняється зберігати в касі готівку та інші цінності, що не є його власністю. Суб'єкти господарювання здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними із банків.

Зазначені розрахунки проводяться також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

Керівник підприємства під час прийняття на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під підпис із вимогами Положення № 148.

Керівник підприємства для здійснення функцій касира може прийняти рішення щодо виконання таких функцій працівником іншого підприємства, залученого на підставі укладеної між підприємствами угоди на надання послуги з надання персоналу, у якій обов'язково зазначається вимога про повну матеріальну відповідальність такого працівника. Цінності, передані касиру під відповідальність, у разі його відсутності перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера або в присутності комісії, призначеної керівником установи/підприємства. Про результати перерахування і передавання цінностей складається акт за підписами зазначених осіб. Підприємства, штатним розписом яких не передбачено посади касира, виконання його обов'язків покладають на бухгалтера чи іншого працівника, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність, відповідно до письмового розпорядження керівника.

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

- 1) між собою – у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;
- 2) з фізичними особами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Вище згадані обмеження стосуються також розрахунків під час оплати за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівки, одержаної за допомогою електронного платіжного засобу.

Фізичні особи мають право здійснювати розрахунки готівкою:

- 1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Платежі на суму, що перевищує 50000 гривень, проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством України порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів із поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку;

2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Платежі на суму, яка перевищує 50000 гривень, здійснюються шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення та/або переказу коштів на поточні рахунки (у тому числі на депозит нотаріуса на окремий поточний рахунок у національній валюті).

Згадані обмеження не стосуються:

1) розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами та державними цільовими фондами;

2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;

3) використання готівки, виданої на відрядження.

Розрахунки суб'єктів господарювання та фізичних осіб у разі їх здійснення готівкою без відкриття поточного рахунку шляхом унесення готівки до банків або небанківських фінансових установ, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, для подальшого її переказу на рахунки інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб для платників коштів є готівковими, а для отримувачів коштів безготівковими.

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання готівки в повній сумі. Оприбуткування готівки – проведення суб'єктами господарювання обліку готівки в касі на повну суму її фактичних надходжень у касовій книзі/книзі обліку доходів/фіскальному звітному чеку/розрахунковій квитанції.

Підприємство зобов'язане розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі підприємства, у якому максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку). Розроблений порядок повинен відповідати вимогам Положення № 148 та не суперечити законодавству України.

Підприємство, що здійснює операції з готівкою в національній валюті, ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) установлює,

виходячи з потреби прискорення обігу готівки та своєчасного її надходження до кас банків.

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

Право самостійного встановлення ліміту каси надається на небанківські фінансові установи.

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

Підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самостійно встановлений ліміт каси, здається до банків для її зарахування на банківські рахунки. Відокремлені підрозділи підприємств мають право здавати готівкову виручку (готівку) безпосередньо до кас юридичних осіб або банку чи небанківської фінансової установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку для її переказу і зарахування на банківські рахунки юридичних осіб.

Підприємство має право здійснювати збір готівкової виручки (готівки), отриманої від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), для подальшого її здавання до банку з використанням комплексу технічних та програмних засобів, розташованих у місці здійснення готівкових розрахунків, які б забезпечували безпечне передавання коштів з робочих місць касирів до спеціально обладнаного приміщення для зберігання та подальшого здавання готівки до кас банків.

Суб'єкти господарювання здають готівкову виручку (готівку) для переказу на банківські рахунки суб'єктів господарювання до операторів поштового зв'язку, національних операторів та небанківських фінансових установ, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку.

Готівкова виручка (готівка) здається суб'єктами господарювання самостійно (у тому числі із застосуванням платіжних пристроїв та через пункти приймання готівки) або через відповідні служби, яким згідно із законодавством надано право на перевезення валютних цінностей та інкасацію коштів, або через підприємства, які отримали ліцензію Національного банку України на надання банкам послуг з інкасації.

Готівкова виручка (готівка) здається для зарахування на будь-який банківський рахунок суб'єкта господарювання на його вибір.

Небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством

порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, та підприємства-агенти банків здають готівку (готівкову виручку), отриману через платіжні пристрої та пункти приймання готівки для подальшого переказу, на окремий поточний рахунок/рахунки, відкритий у банку/банках для обліку коштів, прийнятих для подальшого переказу. Небанківські фінансові установи, які, крім операцій з приймання готівки для подальшого її переказу, здійснюють видачу переказів готівкою, зобов'язані забезпечити здавання на такі рахунки готівки в сумі перевищення прийнятої для подальшого переказу готівки над виданою за переказами готівкою.

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

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

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

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

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

Готівка видається під звіт:

- 1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю

вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

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

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

Підзвітна особа має право продовжити строк використання виданих під звіт коштів, якщо готівка одночасно видана як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції в населення та заготівлі вторинної сировини, у тому числі брухту чорних металів і брухту кольорових металів). Строк використання такої готівки продовжується до завершення строку відрядження.

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

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

Фізичні особи – довірені особи підприємств – юридичних осіб, які відповідно до законодавства України одержали готівку з поточного рахунку із застосуванням корпоративного електронного платіжного засобу або особистого електронного платіжного засобу, використовують її за призначенням без оприбуткування в касі. Зазначені довірені особи подають до бухгалтерії підприємства звіт про використання готівки разом із підтвердними документами в установлені строки і порядку, визначені для підзвітних осіб законодавством України, а також документи про одержання готівки з поточного рахунку (чек банкомата, копія видаткового ордера, довідки за встановленими формами, сліп, квитанція торговельного терміналу) разом з невитраченим залишком готівки.

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

3.3. Первинний облік руху готівки

Касові операції оформляються 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) готівки.

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

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

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

Касири (особи, які виконують їх функції) під час роботи з готівкою керуються правилами визначення платіжності банкнот і монет Національного банку України.

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

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

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

Касир вимагає пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів, у разі видачі окремим фізичним особам готівки (у тому числі працівникам підприємства) за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому касовому ордері або видатковій відомості про одержання

готівки із зазначенням одержаної суми (гривень – словами, копійок – цифрами). Одержувачі пред'являють паспорти чи документи, що їх замінюють, якщо видаткова відомість складена на видачу готівки кільком особам, та розписуються у відповідній графі документа.

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

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

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

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

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

- 1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку;
- 2) квитанція/чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;
- 3) примірник супровідної відомості до сумки з готівковою виручкою (готівкою), засвідчений підписом та відбитком печатки інкасатора-збирача;
- 4) чек платіжного терміналу в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

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

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

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

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

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

2) скласти реєстр депонованих сум;

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

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

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

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

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

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

Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

Реквізити у видатковому ордері «Одержав», «Дата», «Сума», «Підпис одержувача», дані документа, що засвідчує особу отримувача [які заповнюються отримувачем готівки (додаток 3 до цього Положення)] та в прибутковому ордері «Прийнято від» не заповнюються в касових ордерах, які оформляються на загальну суму проведених підприємством касових операцій (видача готівки за видатковими відомостями, електронними платіжними засобами, здавання готівки до банку, отримання готівки з банку за чеком та оприбуткування її в касі). Інші реквізити в касових ордерах та видаткових відомостях є обов'язковими до заповнення.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових

касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

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

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

- 1) наявність і справжність на документах підписів, передбачених додатками 2 та 3 до Положення № 148, а на видатковій відомості – дозвільного напису керівника підприємства або осіб, які ним уповноважені;
- 2) правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;
- 3) наявність перелічених у документах додатків.

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

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

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

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

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

Підприємству забороняється зберігати в касі готівку та інші цінності,

що не є його власністю. Підприємства відображають у касовій книзі усі надходження і видачу готівки в національній валюті.

Кожне підприємство (юридична особа), що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів). Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера підприємства.

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

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

Касир здійснює записи в касовій книзі за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю в день її надходження або видачі. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день не здійснюються. Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

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

На підприємствах роздрібно́ї торгівлі Старший касир перед початком робочого дня видає іншим касирам авансом потрібну для видаткових операцій суму готівки під підпис у книзі обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки, яку веде старший касир. Касири зобов'язані в кінці робочого дня здати залишок готівки та касові документи за проведеними операціями старшому касиру під підпис у книзі обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки.

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

3.4. Синтетичний та аналітичний облік готівкових розрахунків

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках) використовуються рахунки 3 класу «Кошти, розрахунки та інші активи».

Рахунок 30 «Готівка» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства.

Рахунок 30 «Готівка» має такі субрахунки:

301 «Готівка в національній валюті»;

302 «Готівка в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства. В таблиці 3.1 наведено типову кореспонденцію за дебетом та кредитом рахунка 30 «Готівка»

Таблиця 3.1

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху готівки

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Передано гроші з операційної каси в касу підприємства.	301	303
2.	Передано гроші з банку в касу.	30	31
3.	Одержано готівку в погашення одержаних векселів.	30	34
4.	Одержано готівку від покупця в оплату раніше відвантаженої продукції (робіт, послуг).	30	36
5.	Одержано гроші від винної особи, підзвітних осіб, працівників в погашення раніше виданої позики.	30	37
6.	Зроблено внесок готівкою учасником споживчого товариства.	30	41
7.	Отримано готівкою безповоротну фінансову допомогу.	30	42
8.	Погашено заборгованість за внесками засновників до власного капіталу.	30	46
9.	Отримано готівкою цільове фінансування з бюджету.	30	48
10.	Надійшла в касу довгострокова позика.	30	50

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
11.	Оприбутковано фінансову допомогу на зворотній основі.	30	55
12.	Оприбуткована в касу короткострокова позика банку.	30	60
13.	Повернено оплату праці, надлишково видану працівникам.	30	66
14.	Одержано гроші від наймачів квартир чи орендарів не житлових приміщень.	30	68
15.	Надійшла в касу виручка від продажу товарів в роздрібній торгівлі.	30	70
16.	Одержано штрафи, пені, неустойки за невиконання господарських договорів.	30	71
17.	Оприбутковані лишки готівки, виявлені під час інвентаризації.	30	719
18.	Одержано готівкою дивіденди від інших підприємств.	30	73
19.	Одержано доходи від реалізації необоротних активів.	30	74
20.	Придбано акції або облігації інших підприємств.	14	30
21.	Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів.	15	30
22.	Передано гроші з каси в банк.	31	30
23.	Передано гроші інкасатору.	33	30
24.	Видано готівкою безвідсоткову позику працівнику, видано в підзвіт, виплачено аліменти.	37	30
25.	Проведено передплату за газети і журнали.	39	30
26.	Повернуто власникам пайові частки.	41	30
27.	Викуплено підприємством акції власної емісії.	45	30
28.	Використано фонд цільового фінансування.	48	30
29.	Погашено готівкою довгострокову позику банку.	50	30
30.	Погашено заборгованість по раніше виданому векселю.	51	30
31.	Погашено довгострокові зобов'язання з оренди.	53	30
32.	Погашено готівкою інші довгострокові зобов'язання.	55	30
33.	Погашено короткострокову позику банку.	60	30
34.	Погашено заборгованість перед постачальниками і підрядниками.	63	30

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
35.	Погашено заборгованість перед фондами соціального страхування та пенсійним фондом.	65	30
36.	Виплачено заробітну плату працівникам підприємства.	66	30
37.	Виплачено дивіденди засновникам.	67	30
38.	Погашено заборгованість перед іншими кредиторами.	68	30
39.	Виявлена нестача готівки в касі під час інвентаризації.	947	30

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

Узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на поточних, валютних та інших рахунках у банках), грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, сплачених проїзних документів тощо) та коштів у дорозі здійснюється в Журналі 1 і відомостях до цього Журналу 1.1, 1.2, 1.3.

3.5. Інвентаризація каси

Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію каси. Матеріально відповідальні особи до початку проведення інвентаризації дають розписку, форма якої визначена в додатку 7 до Положення № 148.

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

Один примірник акта передається до бухгалтерії установи/підприємства, другий залишається в матеріально відповідальній особі.

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

Інвентаризація кас проводиться в кожному підприємстві в строки, установлені керівником, з перерахуванням усієї готівки та перевіркою

інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі. У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід відповідного підприємства. Результати інвентаризації каси відображаються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку результатів інвентаризації каси

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Облік нестачі готівки в касі			
1.	Списано нестачу грошових коштів до встановлення винної особи	947	301
2.	Відображено у позабалансовому обліку	072	
3.	Списано нестача грошових коштів після встановлення винної особи (зазвичай на матеріально відповідальну особу)	375	716
4.	Списано з позабалансового обліку		072
5а.	Суму нестачі (відшкодування) утримано із заробітної плати матеріально-відповідальної особи	661	375
5б.	Матеріально-відповідальна особа внесла суму нестачі у касу	301	375
Облік надлишку готівки в касі			
4.	Оприбутковано надлишок у касу і внесення в дохід підприємства	301	719

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

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснюють органи Державної фіскальної служби України відповідно до їх компетенції.

Керівники суб'єктів господарювання несуть відповідальність за

дотриманням порядку ведення операцій з готівкою. Особи, які винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, притягуються до відповідальності в установленому законодавством України порядку.

Органи Державної фіскальної служби України в разі виявлення порушень встановленого порядку ведення операцій з готівкою застосовують до порушників штрафні санкції згідно з законодавством України.

3.6. Рахунки в банках, їх види та організаційні форми безготівкових розрахунків

Для ведення господарської діяльності підприємство здійснює безготівкові операції через відкриті у банках поточні рахунки. Банки відкривають своїм клієнтам за договором банківського рахунку поточні рахунки, за договором банківського вкладу – вкладні (депозитні) рахунки, за договором рахунку умовного зберігання – рахунки умовного зберігання (ескроу).

Рахунки в банках відкриваються і закриваються згідно з Інструкцією «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах», затвердженій постановою Правління Національного банку України від 12 листопада 2003 року № 492 з наступними змінами і доповненнями.

Поточний рахунок – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України. За поточними рахунками, що відкриваються банками суб'єктам господарювання в національній валюті, здійснюються всі види розрахунково-касових операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

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

Більшдеталізований перелік видів банківських рахунків наведено на рис. 3.1.

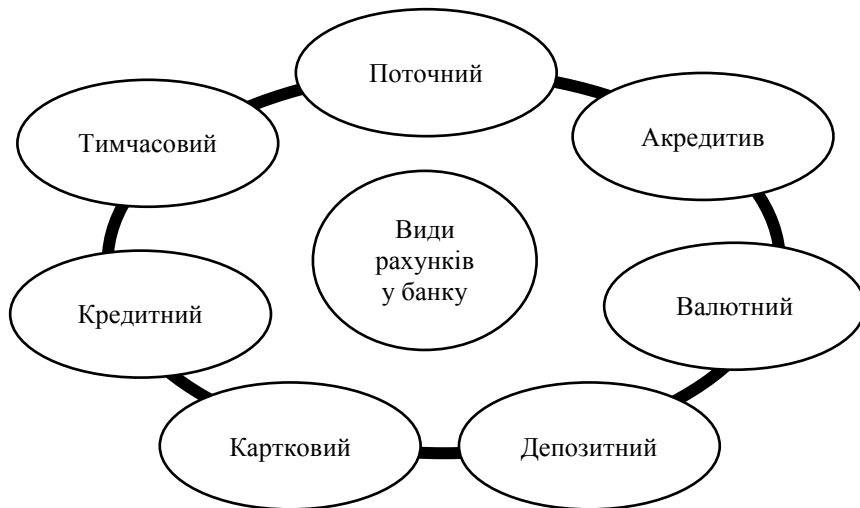


Рис. 3.1. Основні види банківських рахунків

Рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх/видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України, особі (особам), зазначений (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором.

Договір банківського рахунку, договір банківського вкладу та договір рахунку умовного зберігання (ескроу) укладаються в письмовій формі (паперовій або електронній). Електронна форма договору має містити електронний підпис/електронний цифровий підпис клієнта (представника клієнта) та уповноваженої особи банку відповідно до вимог, установлених нормативно-правовим актом Національного банку з питань застосування електронного підпису в банківській системі України.

Клієнти можуть відкривати лише один поточний рахунок для формування (статутного або складеного капіталу, пайового або неподільного фонду) суб'єкта господарювання – юридичної особи (у національній та/або іноземній валюті).

Банк зобов'язаний надіслати повідомлення до відповідного контролюючого органу про відкриття або закриття рахунку клієнта – платника податків та проводити видаткові операції за рахунком такого клієнта в порядку, визначеному статтею 69 глави 6 розділу II Податкового кодексу України.

Днем відкриття поточного рахунку клієнта вважається дата, що

зазначена на заяві про відкриття цього рахунку в розділі «Відмітки банку».

Банк зобов'язаний з метою здійснення ідентифікації суб'єкта господарювання під час укладення договору банківського вкладу, договору банківського рахунку або договору рахунку умовного зберігання (ескроу) з суб'єктом господарювання отримувати відомості, що містяться про нього в Єдиному державному реєстрі (у тому числі установчі документи юридичних осіб), у вигляді безоплатного доступу через портал електронних сервісів. Банк отримує установчі документи юридичної особи шляхом їх пошуку за кодом доступу, наданого/введеного представником юридичної особи. Банк зберігає отримані з Єдиного державного реєстру відомості про суб'єкта господарювання в порядку, визначеному внутрішніми положеннями банку.

Особа, яка від імені суб'єкта господарювання відкриває поточний рахунок, має пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу. Представники суб'єктів господарювання мають також надати документи, що підтверджують їх повноваження. Фізичні особи-резиденти додатково пред'являють документ, виданий відповідним контролюючим органом, що засвідчує їх реєстрацію в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків.

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 (статуту/засновницького договору/установчого акта/положення). Юридичні особи, установчі документи яких оприлюднені на порталі електронних сервісів, установчий документ у паперовій формі не подають. Юридичні особи публічного права, які діють на підставі законів, установчий документ не подають. Юридична особа, яка створена та/або діє на підставі модельного статуту, затвердженого Кабінетом Міністрів України, подає копію рішення про її створення або про провадження діяльності на підставі модельного статуту, підписаного усіма засновниками;
- картки із зразками підписів осіб.

Безготівкові розрахунки – перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді. Учасниками безготівкових розрахунків – є банки та їх філії, підприємства, фізичні особи та інші клієнти банку, з

рахунків яких списуються або на рахунки яких зараховуються кошти.

Етапи та порядок загального ведення обліку коштів на поточному рахунку наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Загальний порядок обліку коштів на поточному рахунку в банку

Банк здійснює розрахунково-касове обслуговування своїх клієнтів на підставі відповідних договорів і своїх внутрішніх правил здійснення безготівкових розрахунків, якщо ці правила відповідають вимогам Інструкції «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» (Інструкції № 22), інших нормативно-правових актів.

Банк не має права визначати та контролювати напрями використання грошових коштів клієнта та встановлювати інші обмеження його права щодо розпорядження грошовими коштами, не передбачені законом, договором між банком і клієнтом або умовами обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що розміщені на банківському рахунку.

3.7. Первинний облік безготівкових розрахунків

Розрахункові документи складаються на бланках, форми яких наведені в додатках до Інструкції №22. Реквізити розрахункових документів за цими формами заповнюються згідно з вимогами додатка 7 до Інструкції № 22 та відповідних її глав.

У бланках форм розрахункових документів допускається застосування як слова «отримувач», так і слова «одержувач».

Бланки розрахункових документів (крім розрахункових чеків, що належать до документів суворого обліку та/або виготовляються і розповсюджуються централізовано) виготовляються на папері формату А4 або А5 будь-яким способом (друкарським, з використанням комп'ютерної техніки тощо) за умови обов'язкового забезпечення наявності та схематичного розташування всіх елементів (рамки, лінії, текстові елементи тощо, за винятком цифр у квадратних дужках, що позначають номери реквізитів) згідно із зразками, наведеними в додатках до цієї Інструкції. Усі текстові елементи бланків мають бути виконані українською мовою.

Відповідальність за правильність заповнення реквізитів розрахункового документа несе особа, яка оформила цей документ і подала до обслуговуючого банку.

Під час здійснення розрахункових операцій застосовуються такі види платіжних інструментів:

- меморіального ордера;
- платіжне доручення;
- платіжна вимоги-доручення;
- платіжна вимога;
- розрахунковий чек;
- інкасове доручення (розпорядження).

Одним з основних платіжних документів, що забезпечують безготівкові розрахунки є платіжне доручення.

Платіжне доручення – розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача.

Платіжне доручення оформляється платником за формою, наведеною в додатку 2 до Інструкції № 22, згідно з вимогами щодо заповнення реквізитів розрахункових документів, що викладені в додатку 7 до Інструкції № 22, та подається до банку, що обслуговує його, у кількості примірників, потрібних для всіх учасників безготівкових розрахунків.

Банк у договорі з платником – фізичною особою має право

передбачати можливість подання цим платником платіжного доручення в довільній формі, яке має містити такі обов'язкові реквізити:

- назву документа;
- дату складання і номер;
- прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), код платника та номер його рахунку;
- найменування та код банку платника;
- найменування/прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), код отримувача та номер його рахунку (Реквізит «Призначення платежу» платіжного доручення заповнюється платником так, щоб надавати повну інформацію про платіж та документи, на підставі яких здійснюється перерахування коштів отримувачу. Повноту інформації визначає платник з урахуванням вимог законодавства України. Платник відповідає за дані, що зазначені в реквізиті платіжного доручення «Призначення платежу». Банк перевіряє заповнення цього реквізиту на відповідність вимогам до змісту платіжних доручень, лише за зовнішніми ознаками):

- найменування та код банку отримувача;
- суму цифрами та словами;
- призначення платежу;
- підпис платника.

Банк платника приймає платіжне доручення до виконання протягом 30 календарних днів з дати його виписки. День оформлення платіжного доручення не враховується.

Платіжна вимога – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі договірної списання обтяжувача чи отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача.

Платіжні вимоги-доручення (далі – вимога-доручення) можуть застосовуватися в розрахунках усіма учасниками безготівкових розрахунків.

Верхня частина вимоги-доручення оформляється отримувачем коштів за формою, наведеною в додатку 3 до Інструкції № 22, згідно з вимогами до заповнення реквізитів розрахункових документів, викладеними в додатку 7 до Інструкції №22, і передається безпосередньо платнику не менше ніж у двох примірниках.

Доставку вимог-доручень до платника може здійснювати банк отримувача через банк платника на договірних умовах. У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює її нижню частину згідно з

вимогами додатка 7 до Інструкції № 22 (від руки чи/з застосуванням технічних засобів – незалежно від того, як заповнено верхню частину цього розрахункового документа) і подає до банку, що його обслуговує.

Сума, яку платник погоджується сплатити отримувачу та зазначає в нижній частині вимоги-доручення, не може перевищувати суму, яку вимагає до сплати отримувач і яка зазначена у верхній частині вимоги-доручення.

Платіжна вимога-доручення повертається без виконання, якщо сума, що зазначена платником, перевищує суму, що є на його рахунку.

Банк платника приймає вимогу-доручення від платника протягом 20 календарних днів з дати оформлення її отримувачем.

Причини несплати платником вимоги-доручення з'ясовуються безпосередньо між платником та отримувачем коштів без втручання банку.

Платіжна вимога – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі договірної списання обтяжувача чи отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача.

Відповідно до статті 1071 Цивільного кодексу України кошти можуть бути списані з рахунку клієнта без його доручення на підставі рішення суду, а також у випадках, установлених законом.

Для примусового списання коштів стягувач оформляє не менше ніж у трьох примірниках платіжну вимогу.

Розрахункові чеки використовуються в безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи, надані послуги).

Чеки використовуються лише для безготівкових перерахувань з рахунку чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті готівкою.

3.8. Синтетичний та аналітичний облік безготівкових розрахунків

Рахунок 31 «Рахунки в банках» призначено для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій.

Рахунок 31 «Рахунки в банках» має такі субрахунки:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;

315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;

316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»».

За дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання. Типові кореспонденції наведені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

**Типова кореспонденція рахунків з обліку руху грошових коштів
на рахунках в банку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано готівку з каси підприємства.	31	30
2.	Отримано готівку з каси підприємства через інкасатора.	31	33
3.	Отримано кошти від покупців.	31	36
4.	Отримано аванс від покупців.	31	68
5.	Отримано кошти в рахунок погашення дебіторської заборгованості (за її видами).	31	37
6.	Отримано кошти від засновників.	31	46
7.	Отримано кошти від реалізації вилученого капіталу.	31	45
8.	Отримано кошти з бюджету	31	48
9.	Отримано довгострокову позику	31	50
10.	Погашено заборгованість перед постачальником	63	31
11.	Перераховано постачальнику аванс	37	31
12.	Погашено заборгованість з короткострокової позики	60	31
13.	Перераховано кошти до фонду соціального страхування	65	31
14.	Перераховано кошти до бюджету в погашення зобов'язань з податків	64	31

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

Субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Державній казначейській службі України, а також на інших спеціальних

рахунках, відкритих у банку та/або Державній казначейській службі України відповідно до законодавства, тощо.

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

3.9. Облік наявності та руху грошових документів і грошових коштів в дорозі

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів та грошових коштів в дорозі використовується рахунок 33 «Інші кошти». За дебетом рахунка відображаються 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.

Рахунок 33 «Інші кошти» має наступні субрахунки:

- 331 «Грошові документи в національній валюті»;
- 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;
- 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;
- 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
- 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

Загальні засади обліку інших грошових коштів відповідають методології обліку грошових коштів у касі й на рахунках у банку.

На субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей, узгоджених з Національним банком України.

Електронні гроші – одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі.

При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом коштів, видами грошових документів та іншими ознаками, що характеризують їх вид і різновид.

Облік господарських операцій на рахунку 33 «Інші кошти» ведуть у Журналі 1 та Відомості 1.3. В окремому розділі Журналу 1 наводяться аналітичні дані по рахунку 33 «Інші кошти» за субрахунками.

3.10. Відображення інформації про рух грошових коштів в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності

Відповідно до Методичних рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 р. №356 та узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на поточних, валютних та інших рахунках у банках), грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, сплачених проїзних документів тощо) та коштів у дорозі здійснюється в Журналі 1 і відомостях до цього Журналу 1.1, 1.2, 1.3.

Журнал 1 використовується для відображення оборотів за кредитом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти». У відомостях до Журналу 1 відображаються обороти за дебетом рахунків 30, 31, 33.

Записи у Журналі 1 та відомостях здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів (звітів касира і доданих до них прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку і доданих до них документів тощо) у розрізі кореспондуючих рахунків у хронологічному порядку підсумками за 2 - 3 дні. Можливо накопичення даних про операції з грошовими коштами за кожний день попередньо у допоміжній відомості у потрібному аналітичному розрізі з наступним перенесенням підсумкових оборотів за місяць до Журналу 1 і відомостей до нього.

Для відображення операцій, здійснених у іноземній валюті, використовується Журнал 1 і відомості до нього, які заповнюються у валюті здійснення операцій. Для кожної іноземної валюти, в якій здійснювалися операції, ведеться Журнал 1 і відомості до нього, які позначаються назвою валюти, в якій вони заповнюються. Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться у гривнях і одночасно в тій валюті, в якій здійснювалась операція в іноземній валюті.

Залишки на відповідних рахунках у відомостях на кінець місяця встановлюються як різниця між сумою сальдо на початок місяця і дебетових оборотів по рахунку за поточний місяць і сумою кредитових оборотів за місяць. Сальдо рахунків перевіряється з відповідними

документами (звітами касира, виписками банку тощо). У фінансовій звітності дебетові залишки за рахунками 30 та 31 відображаються у балансі за статтею 1165 «Гроші та їх еквіваленти». Зокрема, відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи.

У разі відповідності ознакам суттєвості окремо може бути наведена у додаткових статтях інформація про готівку та гроші на рахунках в банку. До підсумку балансу включається загальна сума грошей та їх еквівалентів, інформація про готівку і гроші на рахунках в банку наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми.

Повна, правдива та неупереджена інформація про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період відображається у звіті про рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про склад грошових коштів, склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків та наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

Питання для самостійного контролю знань до теми 3

1. На кого поширюється Порядок ведення касових операцій в національній валюті?
2. Як повинні здійснюватися розрахунки готівкою підприємств всіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами?
3. Хто встановлює ліміт залишку готівки в касі?
4. Що потрібно робити з готівкою, якщо ліміт залишку готівки в касі не встановлений взагалі?
5. Як може використовуватись готівкова виручка підприємств та інші надходження готівки в касу?

6. Які дії касира у разі видачі окремій особі грошей за розрахунковим документом?
7. Що зобов'язаний перевірити касир під час одержання прибуткових або видаткових касових ордерів?
8. Де обліковуються всі надходження та видача готівки в національній валюті підприємства?
9. Які вимоги висуваються до касової книги та яким чином здійснюються записи до неї?
10. Яким чином здійснюється інвентаризація каси та контроль за дотриманням касової дисципліни?
11. Що представляє собою каса підприємства?
12. Де повинна знаходитись каса?
13. Як повинно бути обладнане приміщення каси?
14. Який порядок видачі та приймання готівки в касі?
15. Де повинна зберігатись готівка?
16. Як визначається ліміт залишку готівки в касі?
17. На підставі яких первинних документів та реєстрів здійснюється оформлення касових операцій?
18. В чому полягають обов'язки касира?
19. Які існують нормативні документи, що регулюють облік касових операцій?
20. Який порядок видачі грошових документів працівникам?
21. Яким чином проводиться здача готівки в банк через інкасатора?
22. Назвати основні нормативні акти з обліку грошових коштів на рахунках в банках.
23. Які документи подають юридичні особи до установ банків для відкриття поточних рахунків?
24. Для кого можуть відкриватись поточні рахунки у банках?
25. Для чого призначений поточний рахунок?
26. На підставі яких документів фізична особа може відкрити поточний рахунок у банку?
27. Які первинні документи є підставою для виконання операцій на поточних рахунках?
28. Які види рахунків може відкривати підприємство в банку?
29. Якими нормативними документами регламентується порядок здійснення та оформлення операцій по валютному рахунку?
30. На яких підставах в установах банків закриваються поточні рахунки?
31. Кому належить право першого і другого підпису у картці зі зразками підписів та відбитком печатки, яку подають юридичні особи для відкриття рахунку?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 3

Завдання 1. Відкрити рахунки бухгалтерського обліку.

Вихідні дані:

Залишки на рахунках ТОВ «Весна» на 01 вересня 20__ р.

Шифр рахунка	Назва рахунка	Залишки на 01 жовтня 20__ р. (грн)	
		Дебет	Кредит
20	«Виробничі запаси»	10000	
30	«Готівка»	100	
31	«Рахунки в банках»	50000	
65	«Розрахунки за страхуванням»		500
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»		59600
РАЗОМ		60100	60100

- 1) Відобразити на рахунках господарські операції за жовтень 20__ р.:
 - з поточного рахунка до каси надійшли гроші в сумі 3400 грн;
 - з каси підприємства видано зарплату робітникам у сумі 2000 грн;
 - з поточного рахунка перераховано постачальникам 6500 грн;
 - на склад оприбутковано матеріали, одержані від постачальників на суму 6500 грн без ПДВ;
 - з поточного рахунка перераховано до Пенсійного фонду 165 грн.
- 2) Визначити обороти на залишки за бухгалтерськими рахунками на 01 листопада 20__ р.

Завдання 2. Для купівлі 1000 дол. США уповноваженому банку перераховано 29500 грн. Курс купівлі 1 дол. США – 28,5 грн. Курс НБУ за 1 дол. США на дату зарахування валюти на рахунок – 28,3 грн.

Витрати, пов'язані з купівлею валюти:

- комісійна винагорода банку – 185 грн.
- збір до Пенсійного фонду.

Необхідно зробити бухгалтерські проведення.

Завдання 3. На підставі наведених даних заповніть прибутковий та видатковий касові ордери.

04 вересня 20__ року до каси приватного підприємства «Єврика» (ідентифікаційний код підприємства 25187730) з розрахункового рахунка надійшли кошти для виплати на відрядження за чеком № КА 365922 на суму 1000 грн. Того ж дня зазначена сума була передана Мокряку Сергію

Петровичу (паспорт серії МС 505411, виданий Тернопільським РВУМВС 07.12.96) згідно з наказом керівника про відрядження.

Завдання 4. Відобразити рух коштів у касі підприємства за серпень 20__ р. виходячи з нижченаведеної інформації.

Господарські операції:

- 06 серпня до каси надійшла готівка в рахунок внеску до статутного капіталу учасників у розмірі 100000 грн, яка того ж дня була передана до банку для зарахування на поточний рахунок підприємства;
- 07 серпня з поточного рахунка до каси одержано готівкові кошти на загальну суму 1006 грн на господарські потреби;
- 07 серпня з каси видано готівку 300 грн Бойко А.М. на придбання канцтоварів;
- 08 серпня Бойко А.М. повернув до каси залишок невитраченого авансу у розмірі 4 грн;
- 13 серпня до каси надійшли кошти від реалізації товарів від покупців у розмірі 5000 грн;
- 13 серпня отримана виручка від реалізації внесена з каси на поточний рахунок;
- 16 серпня одержано з поточного рахунка кошти для виплати заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності на загальну суму 7500 грн.

Завдання 4. Визначити залишок грошових коштів у касі на кінець дня та вказати кореспонденції рахунків при залишку готівки на початок дня 1400 грн та ліміту готівки в касі 1600 грн. Протягом дня відбулись такі операції:

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума
1.	В касу отримано кошти з рахунку в банку	13000
2.	Сплачено постачальникам за отримані напівфабрикати	6000
3.	Отримано цільове фінансування	1200
4.	Повернуто невикористані підзвітні кошти	430
5.	Отримано кошти за короткостроковим векселем	7000
6.	Видано аванс за товари	8400
7.	Отримано кошти в рахунок пред'явлених претензій	3000
8.	Оплачено заборгованість перед кредиторами	5000

Завдання 6.Визначити залишок коштів на поточному рахунку на кінець робочого дня. Вказати кореспонденції рахунків. Залишок на початок дня становить 40000 грн. За день відбулись такі операції:

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума
1.	Повернуто цільове фінансування	6000
2.	Сплачено довгостроковий кредит	28000
3.	Отримано внесок учасника до статутного капіталу	70000
4.	Отримано емісійний дохід	13000
5.	Передано кошти в касу	20000
6.	Надійшли кошти за претензіями	4000
7.	Проведено з учасниками розрахунки	11000
8.	Проведено розрахунки за соціальним страхуванням	3000

Тести контролю знань до теми 3

1. Передано готівку з каси в банк:

- а) Д-т 31 – К-т 30;
- б) Д-т 30 – К-т 31;
- в) Д-т 50 – К-т 10.

2. Грошові кошти відображаються в балансі у складі:

- а) необоротних активів;
- б) оборотних активів;
- в) власного капіталу;
- г) поточних зобов'язань.

3. До складу грошових коштів не включаються:

- а) кошти на рахунках у банку;
- б) кошти, які обмежені у використанні протягом поточного періоду;
- в) касова готівка.

4. Виявлені надлишки грошових коштів оприбутковуються:

- а) до каси;
- б) на поточний рахунок;
- в) на фінансові результати;
- г) не відшкодовуються.

5. Банки відкривають своїм клієнтам рахунки відповідно до:
- а) Інструкції НБУ № 7;
 - б) Інструкції НБУ № 492;
 - в) Постанову НБУ № 21.
6. Аналітичний облік на рахунку 31 «Рахунки в банках» здійснюється:
- а) за виписками банку;
 - б) платіжними дорученнями;
 - в) рахунком-фактурою;
 - г) акредитивом.
7. Аналітичний облік на рахунку 30 «Готівка» ведеться:
- а) за центрами відповідальності;
 - б) первинними документами;
 - в) звітами касира;
 - г) касовою книгою.
8. Ліміт каси для кожного підприємства встановлюється:
- а) податковою інспекцією;
 - б) директором, головним бухгалтером;
 - в) банком.
9. Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі:
- а) прибуткового касового ордера;
 - б) чекової книжки;
 - в) касової книги.
10. Усі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються:
- а) у касовій книзі;
 - б) журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів;
 - в) платіжній відомості;
 - г) чеку.
- .

ТЕМА 4. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

4.1. Визначення, визнання та класифікація дебіторської заборгованості

4.2. Первісна оцінка дебіторської заборгованості

4.3. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги

4.4. Дебіторська заборгованість, забезпечена векселями

4.5. Дебіторська заборгованість за розрахунками

4.6. Оцінка поточної дебіторської заборгованості на дату балансу та облік резерву сумнівних боргів

4.7. Відображення інформації про дебіторську заборгованість в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності

4.8. Інвентаризація розрахунків

Питання для самостійного контролю знань до теми 4

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 4

Тести контролю знань до теми 4

4.1. Визначення, визнання та класифікація дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі – П(С)БО 10). Крім того, при відображенні в обліку та фінансовій звітності дебіторської заборгованості необхідно враховувати вимоги інших національних стандартів бухгалтерського обліку:

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Мінфіну від 27.06.13 р. № 627 (далі – П(С)БО 10);

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 07.02.13 р. № 73;

– Інструкція про застосування Плану рахунків, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. за № 291.

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.

Питання визнання дебіторської заборгованості згідно з П(С)БО 10 охоплює відповідність критеріям визнання та визначенню дебіторської заборгованості.

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

Дебіторська заборгованість *визнається активом*, якщо:

- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та

- може бути достовірно визначена її сума.

Особливістю визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги є те, що вона визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг. Таким чином, для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися критерії визнання доходу (П(С)БО 15, п.8):

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Момент передачі ризиків й вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію, товари, роботи, послуги визначається на основі вивчення угоди поставки продукції (товару, послуг), яка укладена між підприємством та покупцем, та обставин операції.

Одночасно з визнанням дебіторської заборгованості відбувається її класифікація за певними критеріями:

- 1) строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом;
- 2) об'єкти щодо яких виникла дебіторська заборгованість;
- 3) своєчасність погашення.

Згідно з П(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну. При цьому враховуються два критерії:

- строк погашення;

- зв'язок з нормальним операційним циклом.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

По відношенню до операційного циклу та за строком погашення дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну.

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

Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової необхідно, щоб виконувалися обидва критерії:

- не виникає в ході нормального операційного циклу;
- строк її погашення більше 12 місяців.

У разі, якщо строк погашення дебіторської заборгованості, що не виникає в ході нормального операційного циклу, менше року, вона відноситься до поточної.

За об'єктами обліку довгострокову дебіторську заборгованість поділяють на:

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

Можна виділити ще один особливий вид дебіторської заборгованості – *відстрочені податкові активи* – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах і виникає у випадку, коли обліковий прибуток менший за податковий прибуток. Відстрочені податкові активи відображаються у рядку 1045 Звіту про фінансовий стан у складі довгострокової дебіторської заборгованості. Методологічні засади відображення в обліку відстрочених податкових активів регламентуються П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість, яка виникає в ході нормального операційного циклу визнається поточною незалежно від строку погашення. Якщо до поточної дебіторської заборгованості підприємства відноситься дебіторська заборгованість зі строком погашення менше 12 місяців та дебіторська заборгованість зі строком погашення більше 12 місяців з дати балансу, то така інформація повинна бути розкрита у примітках до фінансової звітності.

Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової або поточної необхідно брати до уваги строк, який залишився до погашення заборгованості від дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість також класифікується за *об'єктами* щодо яких вона виникла. Згідно з цим виділяють такі види дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (забезпечена та не забезпечена векселями);
- дебіторська заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);
- інша дебіторська заборгованість.

Залежно від своєчасності погашення дебіторська заборгованість поділяється на:

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

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги 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.

Класифікація дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за строками непогашення використовується при обчисленні резерву сумнівних боргів та розкривається у примітках до фінансової звітності.

4.2. Первісна оцінка дебіторської заборгованості

Для накопичення інформації про дебіторську заборгованість та відображення операцій по ній у Плані рахунків передбачені рахунки класу 1 «Необоротні активи» та класу 3 «Кошти, розрахункові та інші активи».

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

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде

отримана для погашення цієї заборгованості. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

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

Дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду, – це сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню (іншими словами, це теперішня вартість сукупної суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості). Даний вид дебіторської заборгованості відображається на рахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду».

Окремий вид довгострокової дебіторської заборгованості – векселі, одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, які обліковуються на рахунку 182 «Довгострокові векселі одержані». За дебетом рахунку відображається отримання векселя, за кредитом – отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Інша довгострокова дебіторська заборгованість – інші види розрахунків, які не можуть бути віднесені до попередніх видів. Вони обліковуються на рахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість».

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

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

4.3. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги

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

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

Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги ведеться на субрахунках: 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображається вартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації.

Відображення розрахунків з покупцями та замовниками залежить від порядку розрахунків таблиця 4.1.

Таблиця 4.1

Числовий приклад обліку розрахунків з покупцями та замовниками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
а) реалізація запасів з подальшою оплатою				
1.	Визнаний дохід від продажу виробничих запасів	361 (377)	712 (701,702)	2400
2.	Податкове зобов'язання	712 (701, 702)	641	400
3.	Оплата реалізованих запасів	311	361 (377)	2400
б) реалізація запасів у разі передоплати				
1.	Отримано передоплату	311	681	2400
2.	Відображення податкового зобов'язання	643	641	400
3.	Відвантажено запаси (готову продукцію, товари) покупцю	361 (377)	712 (701,702)	2400
4.	Списано раніше відображену суму податкового зобов'язання з ПДВ	712 (701,702)	643	400
5.	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	361 (377)	2400

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

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

Торговельні знижки або знижки з обсягу реалізації визначаються у відсотках до базової (основної) ціни. Супровідні й платіжні документи виписуються за чистою вартістю продажу (за вирахуванням торгової знижки та знижки з обсягу). На рахунках бухгалтерського обліку такі знижки не відображаються, а тільки зменшують первісну вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

Знижки після реалізації – це знижки за дострокову оплату. Механізм надання таких знижок в Україні не відпрацьований.

Повернення товарів від покупців також зменшує суму дебіторської заборгованості. Повернення продукції або товарів протягом звітного періоду відображається на рахунках бухгалтерського обліку записами:

Дебет 704 «Вирахування з доходу»

Кредит 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або

Кредит 301 «Каса в національній валюті»

та одночасно сторно на суму ПДВ:

Дебет 704 «Вирахування з доходу»

Кредит 641 «Розрахунки за ПДВ».

У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування. Це положення П(С)БО 10 відповідає п. 22 П(С)БО 15 щодо визнання доходу у разі відстрочення платежу.

Згідно з П(С)БО 19, *справедлива вартість дебіторської заборгованості* – теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби.

Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менша 5% номінальної суми).

Крім того, для обліку дебіторської заборгованості використовується позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість». На цьому рахунку обліковується списана дебіторська заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з позабалансового рахунку 071 після вирішення питання щодо визнання винних осіб або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

4.4. Дебіторська заборгованість, забезпечена вексями

У процесі здійснення господарської діяльності нерідко виникають ситуації, коли потрібно розрахуватися з постачальниками й підрядчиками, проте відчувається нестача коштів. Одним із можливих виходів слугують розрахунки із застосуванням векселів.

Вексель – цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання терміну платежу певну суму власнику векся (векселедержателю). Векселі можуть бути прості або переказні й існують винятково в документарній формі. Простий вексель – вексель, який містить зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власнику векся (векселедержателю). Переказний вексель містить письмовий наказ однієї особи (юридичної або фізичної) іншій особі сплатити в зазначений термін певну суму грошей третій особі.

Залежно від емітента векселі (прості та переказні) поділяються на такі:

- комерційні (торгові) – застосовуються при розрахунках між суб'єктами господарювання за поставлені товари, виконані роботи та надані послуги;
- казначейські – випускаються казначейством для мобілізації коштів до бюджету, ними суб'єкти господарювання можуть розраховуватися за обов'язковими платежами до бюджету, платежами за акцизними податками і державним митом;
- фінансові – отримання грошової позики проти виданого боргового зобов'язання. Його різновидом є переказний вексель, виставлений одним банком на інший.

Вексель належить до категорії суворо формальних документів. Жодні виправлення у вексях не допускаються.

Продаж отриманих векселів фінансовим установам та банкам називається *дисконтування векся*.

Продаж векся дає векселедержувачу раніше отримати гроші за реалізовані товари та утворює умовне зобов'язання перед третьою стороною.

Одержані векселі зберігаються підприємством самостійно або передаються на зберігання банку. Векселі, що перебувають на підприємстві, зберігаються в його касі на рівні з готівкою.

В простому векселі, що є письмовим розпорядженням-зобов'язанням позичальника, обов'язковими реквізитами є: подвійна вексельна мітка «Простий вексель»; місце і дата видачі; сума боргового зобов'язання; строк і місце платежу; найменування кредитора, який повинен отримати платіж; підпис позичальника-векседавця. Окремо від суми може зазначатись зобов'язання по сплаті відсотків.

Види векселів представлені на рис. 4.1.

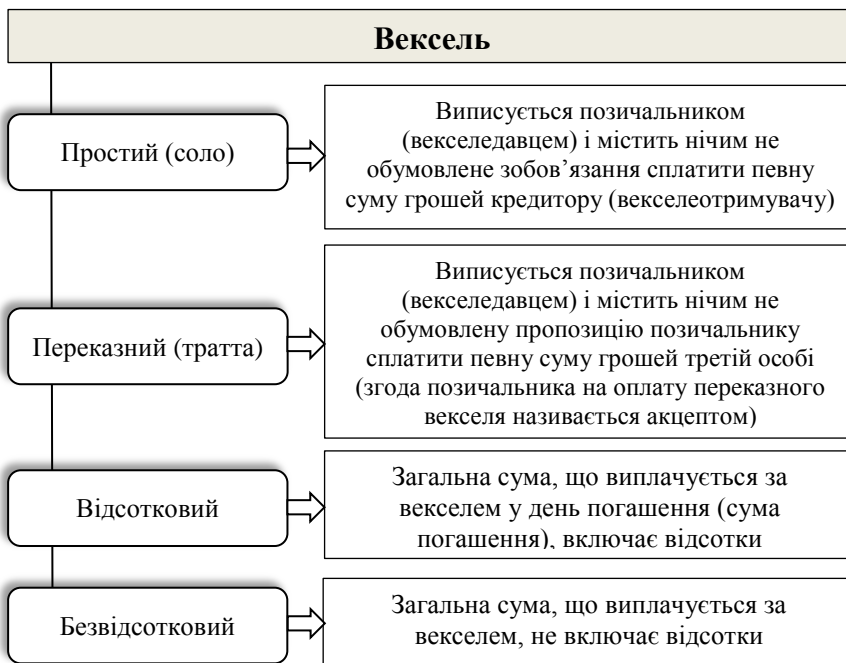


Рис. 4.1. Види векселів

В переказному векселі обов'язково повинні міститись наступні дані: подвійна вексельна мітка «Переказний вексель», номер векселя, валюта платежу, вексельна сума цифрами, місце складання векселя, дата складання векселя, строк платежу, вексельний наказ «Заплатіть проти цього векселя...», найменування ремітента, вексельна сума прописом, найменування та точна адреса трасата, назва, підпис і точна адреса, місце платежу і найменування банківської установи, надпис про акцепт векселя, підпис платника за векселем, аваль.

Різного роду договори, довіреності, акти приймання-передачі і інші документи, що необхідні при видачі, акцепті, передачі, або погашенні векселів становлять вексельну документацію. Вона супроводжує вексель з моменту прийняття рішення про видачу і до моменту погашення.

Загальні правила обігу векселів установлено Конвенція від 07.06.1930 р. «Конвенція, якою введено Уніфікований закон про переказний і простий векселі» (набрала чинності в Україні з 06.11.2000 р.). У ст. 1 цього Закону наведено обов'язкові реквізити переказного векселя:

- назва «переказний вексель»;
- безумовний наказ сплатити позначену суму грошей;
- найменування особи, зобов'язаної сплатити (трасат);
- термін платежу;
- місце, в якому має здійснитися платіж;
- найменування особи, яка або за наказом якої має здійснитися платіж;
- дата й місце заповнення векселя;
- підпис особи, що видала вексель (трасант).

Якщо термін платежу не зазначено, вважається, що переказний вексель підлягає оплаті за пред'явленням.

У ст. 75 Уніфікованого закону наведено обов'язкові реквізити простого векселя:

- назва «простий вексель»;
- безумовний наказ сплатити позначену суму грошей;
- термін платежу;
- місце, в якому має здійснитися платіж;
- найменування особи, яка або за наказом якої має здійснитися платіж;
- дата й місце заповнення простого векселя;
- підпис особи, що видала вексель (векселедавець).

Якщо строк платежу не зазначено, вважається, що простий вексель також підлягає оплаті за пред'явленням.

Додаткові умови для обігу векселів в Україні визначено Законом України № 2374-III від 05.04.2001 р. «Про обіг векселів в Україні», відповідно до ст. 4 якого:

- видавати прості й переказні векселі можна лише для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги;

- у випадку видачі векселя як засобу платежу за договором припиняються грошові зобов'язання щодо платежу за цим договором і

виникають грошові зобов'язання щодо платежу за векселем.

Згідно зі ст. 5 Закону № 2374-III:

– прості та переказні векселі складаються в документарному вигляді на спеціальних бланках за формою, затвердженою Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) за узгодженням з Нацбанком України з урахуванням норм Уніфікованого закону;

– вексель, що складається на території України й місце платежу за яким знаходиться на території України, заповнюється державною мовою. Найменування трасанта або векселедавця, інших осіб, зобов'язаних за векселем, заповнюється мовою згідно з офіційним найменуванням у статутних документах;

– вексель підписується від імені юридичних осіб власноручно керівником і головним бухгалтером (за наявності посади головного бухгалтера в штатному розписі) або уповноваженими ними особами, підписи мають скріплюватися печаткою. Від імені фізичних осіб вексель підписується власноручно фізичною особою або уповноваженою особою із зазначенням ідентифікаційного коду й паспортних даних векселедавця (трасанта). Підпис має скріплюватися печаткою (за її наявності).

Згідно зі ст. 6 Закону № 2374-III платіж за векселем на території України здійснюється лише у безготівковій формі.

Векселедавець зобов'язаний вести реєстр виданих векселів у порядку, затвердженому ДКЦПФР (ст. 10 Закону № 2374-III).

Згідно зі ст. 12 зазначеного Закону забороняється використовувати векселі як внесок до статутного капіталу господарського товариства.

У разі використання підприємствами у господарській діяльності вексельної форми розрахунків поряд із загальнопоширеними рахунками обліку активів і зобов'язань відповідно до Інструкції № 291 використовуються специфічні рахунки та субрахунки.

При відображенні в обліку операцій з одержання векселів використовуються такі рахунки:

– субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані» – для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості;

– рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» – для обліку поточної дебіторської заборгованості покупців, замовників за відвантажені товари (продукцію), виконані роботи, надані послуги, забезпеченої векселями. За дебетом цього рахунку відображається одержання векселя, за кредитом – одержання коштів у рахунок погашення векселів, продаж векселя третій особі, погашення одержаним векселем кредиторської

заборгованості тощо. Рахунок 34 також має два субрахунки:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;
- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

При відображенні в обліку операцій з видачі векселів використовують такі рахунки:

– рахунок 51 «Довгострокові векселі видані» – для обліку розрахунків з постачальниками, підрядчиками за товари (роботи, послуги), заборгованість за якими забезпечено виданими векселями і не є поточним зобов'язанням. За кредитом цього рахунку відображається видача векселя в забезпечення за отримані товари (роботи, послуги), за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем. Рахунок 51 має два субрахунки:

- 511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»;
- 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»;

– рахунок 62 «Короткострокові векселі видані» – для обліку розрахунків за кредиторською заборгованістю постачальникам, підрядчикам за отримані товари (роботи, послуги), на яку підприємством видано векселі. За кредитом цього рахунку відображається видача векселів у забезпечення поставок товарів (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків, за дебетом – погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо. Рахунок 62 має такі субрахунки:

- 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»;
- 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

При віднесенні векселів до короткострокових або довгострокових слід під поточними зобов'язаннями розуміють зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашеними протягом 12 місяців починаючи з дати балансу. Відповідно довгострокові зобов'язання – усі зобов'язання, які будуть погашені після 12 місяців з дати балансу.

Якщо вексель надходить на підприємство без наявності заборгованості за товарною операцією, то має місце операція з придбання векселя як цінного папера. У свою чергу, активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів тощо), вартості капіталу або інших вигід для інвестора, визнаються фінансовими інвестиціями.

У цьому разі використовують такі рахунки:

– субрахунок 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» – для обліку наявності руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів коштів. Тут відображаються векселі, що придбаються з метою погашення

кредиторської заборгованості або продажу. При цьому згідно з п. 4 П(С)БО 12 вексель враховується за фактичною вартістю, з урахуванням витрат, що безпосередньо пов'язані з його придбанням. За дебетом відображається придбання (надходження) векселів, за кредитом – їхне вибуття;

– рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств тощо. За дебетом цього рахунку відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання). При цьому використовуються два субрахунки:

- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Розглянемо тепер на умовних числових прикладів порядок відображення в бухгалтерському обліку з різних сторін «вексельного процесу» операцій з векселями, що зустрічаються найчастіше.

Приклад 1. Видача простого векселя

Під час розрахунку за отримані товари вартістю 9600 грн (у тому числі ПДВ 20 % – 1600 грн) покупець (векселедавець) видає продавцеві (векселедержателю) простий вексель. Операції з видачі простого векселя відображено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Відображення в обліку у покупця (векселедавця)				
1.	Отримано товар від постачальника	28	631	8000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ згідно з податковою накладною постачальника	641/ПДВ	631	1600
3.	Придбано бланк простого векселя у відділенні банку згідно з накладною і дорученням	209	685	4,50
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ згідно з податковою накладною банку	641/ПДВ	685	0,90

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4	5
5.	Оплачено банку вартість вексельного бланка	685	311	5,40
6.	Відображено вартість вексельного бланка на позабалансовому рахунку **	Збільшено залишок вартості вексельних бланків на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку»		270
7.	Нараховано держмити за вексельний бланк (10 % НМДГ) ***	92	642	1,70
8.	Перераховано держмити до бюджету	642	311	1,70
9.	Видано вексель поставачальнику	631	511, 621	9600
10.	Списано вартість бланка векселя згідно з актом списання	92	209	4,50
11.	Списано вартість бланка векселя з позабалансового рахунку	Зменшено залишок вексельних бланків на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку»		270
12.	Вексель оплачено коштами	511, 621	311	9600
Відображення в обліку у продавця (векселедержателя)				
1.	Відвантажено товар покупцю	361	702	9600
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ згідно з податковою накладною	702	641/ПДВ	1600
3.	Отримано вексель від покупця	182, 341	361	9600
4.	Отримано кошти в оплату векселя	311	182, 341	9600
<p>** Відповідно до розділу першого додатка до постанови № 283 бланки векселів є бланками суворої звітності (оскільки належать до цінних паперів). Згідно з п. 7 постанови № 116 у випадку втрати, псування тощо бланків цінних паперів, на яких не зазначено номінальну вартість або вартість яких не встановлено законодавством, розмір збитків визначається із застосуванням коефіцієнта 50 до вартості придбання (виготовлення) таких бланків.</p> <p>*** Справляється згідно з Указом № 504/93.</p>				

Приклад 2. Видача переказного векселя

Підприємство «А» відвантажує товар на суму 9600 грн (у тому числі ПДВ 20 % – 1600 грн) підприємству «Б» і придбаває товар на суму 4800 грн (у тому числі ПДВ 20 % – 800 грн) у підприємства «В». Підприємство «А» видає підприємству «В» переказний вексель номінальною вартістю 4800 грн. Акцептує вексель підприємство «Б». Операції з видачі переказного векселя відображено в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Відображення в обліку у підприємства-векселедавця «А»				
1.	Відвантажено товар покупцеві	361/Б	702	9600
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	1600
3.	Оприбутковано товар згідно з накладною постачальника	28	631/В	4000
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ згідно з податковою накладною постачальника	641/ПДВ	631/В	800
5.	Видано переказний вексель	631/В	511, 621	4800
6.	Придбано бланк простого векселя у відділенні банку згідно з накладною і дорученням	209	685	4,50
7.	Відображено податковий кредит з ПДВ згідно з податковою накладною банку	641/ПДВ	685	0,90
8.	Оплачено банку вартість вексельного бланка	685	311	5,40
9.	Відображено вартість вексельного бланка на позабалансовому рахунку	Збільшено залишок вартості вексельних бланків на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку»		270
10.	Нараховано держмити за вексельний бланк (10% НМДГ)	92	642	1,70

Продовження таблиці 4.3

1	2	3	4	5
11.	Перераховано держмити до бюджету	642	311	1,70
12.	Здійснено залік заборгованості підприємства «Б» (частково) номінальною вартістю векселя згідно з повідомленням про акцепт	511, 621	361/Б	4800
13	Списано вартість бланка векселя згідно з актом списання	92	209	4,50
14	Списано вартість бланка векселя з позабалансового рахунку	Зменшено залишок вексельних бланків на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку»		270
15.	Надійшла оплата від підприємства «Б» на розрахунковий рахунок	311	361/Б	4800
Відображення в обліку у платника за векселем «Б»				
1.	Оприбутковано товар згідно з накладною постачальника	28	631/А	8000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ згідно з податковою накладною постачальника	641/ПДВ	631/А	1600
3.	Акцептовано переказний вексель на повну суму	631/А	511, 621	4800
4.	Перераховано кошти підприємству «А»	631/А	311	4800
Відображення в обліку у векселедержателя «В»				
1.	Відвантажено товар згідно з накладною	361/А	702	4800
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	800
3.	Отримано переказний вексель	3411**, 1821	361/А	4800
4.	Акцептовано переказний вексель	3412, 1822	3411, 1821	4800
5.	Погашено коштами вексель	311	3412, 1822	4800
<p>** Для зручнішого відстеження руху переказних векселів доцільно передбачити субрахунки третього порядку: 3411 «Переказні векселі одержані, але не акцептовані»; 3412 «Переказні векселі одержані та акцептовані»; 1821 «Довгострокові переказні векселі одержані, але не акцептовані»; 1822 «Довгострокові переказні векселі одержані та акцептовані».</p>				

Приклад 3. Реалізація векселя за кошти

Перший векселедержатель (підприємство «В») з метою прискорення обігу коштів, не очікуючи обумовленого терміну платежу за отриманим короткостроковим векселем, приймає рішення продати його банку (третій особі) за ціною 4200 грн. Номінальна вартість векселя – 4800 грн. Операції з реалізації простого векселя відображено в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Відображено реалізацію векселя банку	377	746	4200
2.	Отримано кошти за реалізований вексель	311	377	4200
3.	Списано балансову вартість векселя	977	341	4800

Приклад 4. Використання придбаного векселя як засобу розрахунку за товар з одержанням прибутку

Підприємство придбало короткостроковий вексель номінальною вартістю 5000 грн за 4000 грн. Надалі цим векселем підприємство розраховується за товар вартістю 4800 грн (незважаючи на те, що вартість товару менша за номінальну вартість векселя, у випадку цієї операції ми маємо прибуток завдяки тому, що витрати на придбання векселя менші за вартість отриманого товару).

Таблиця 4.5

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Здійснено передоплату за вексель	371	311	4000
2.	Отримано вексель за актом приймання-передачі та доручення	352	371	4000
3.	Оприбутковано товар згідно з накладною постачальника	28	631	4000
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631	800
5.	Передано вексель	377	741	4800
6.	Списано вексель за собівартістю	971	352	4000
7.	Проведено залік заборгованостей	631	377	4800

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4	5
8.	Відображено послуги посередника – торговця цінними паперами**	977	685	100
9.	Перераховано кошти торговцю цінними паперами	685	311	100
** Щоб уникнути трактування операцій як професійної діяльності на ринку цінних паперів, такі операції рекомендовано проводити за участю посередника – торговця цінними паперами.				

4.5. Дебіторська заборгованість за розрахунками

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Облік такої заборгованості ведеться на рахунку 641 «Розрахунки за податками» та частково на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Крім платежів, до бюджету на 642 рахунку ведеться облік платежів до позабюджетних фондів.

Дебіторська заборгованість за виданими авансами – сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів – сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті та інших, що підлягають надходженню.

Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків – сума заборгованості пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

Інша поточна дебіторська заборгованість – дебіторська заборгованість, яка належить до оборотних активів, але не може бути віднесена до попередніх статей дебіторської заборгованості. Одним з важливих видів такої заборгованості є розрахунки з підзвітними особами. Суб'єктами господарювання видається підзвітним особам готівка під звіт або на відрядження відповідно до законодавства України.

Готівка видається під звіт:

- 1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;
- 2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів – на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

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

В питанні організації обліку відряджень працівників на госпрозрахунковому підприємстві має бути розроблене і затверджене наказом керівника «Положення про відрядження в межах України та закордон». При розробці такого положення необхідно керуватись нормами «Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» № 59, від 13 березня 1998 р., яка призначена для підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів.

Відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи та організації 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).

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням:

- пункту призначення (місто чи населений пункт);
- найменування підприємства, куди відряджений працівник;
- строк й мета відрядження.

Документами, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, є, зокрема (але не виключно): запрошення сторони, що приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладений договір чи контракт; інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства, яке відряджає працівника. Підприємство, що відряджає працівника, забезпечує його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом). Аванс відрядженому працівникові може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток.

У разі якщо працівник застосував платіжну картку для проведення розрахунків у безготівковій формі, йому відшкодовується збір за переказ грошових коштів електронними засобами (згідно з правилами платіжної системи) за наявності документального підтвердження його сплати

(виписка з карткового рахунку або інший документ на паперовому носії, що підтверджує суму сплаченого збору). Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття з відрядження – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0 години і пізніше – наступна доба.

Дата на транспортному квитку (вибуття транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника) має збігатися з датою вибуття працівника у відрядження згідно з наказом про відрядження. Дата на транспортному квитку (прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника) має збігатися з датою прибуття працівника з відрядження згідно з наказом про відрядження.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються.

Питання виходу працівника на роботу в день вибуття у відрядження та в день прибуття з відрядження регулюється правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) протягом усього часу відрядження, в тому числі й часу перебування в дорозі.

Працівнику, який направлений у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється за всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи, та відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим середнього заробітку.

Підтвердними 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» та Податкового кодексу України.

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).

Добові витрати відшкодовуються в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту. За кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові.

До оподаткованого доходу не включаються також витрати на відрядження, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим Національним банком України, в розрахунку за кожен такий день.

Оскільки з 01 січня 2019 року мінімальна зарплата встановлена на рівні 4173 грн (ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23.11.2018 р. № 2629-VIII), – максимальний розмір неоподатковуваних добових у 2019 році становить не більш ніж 417,30 грн за добу (60 грн для бюджетної сфери). Якщо роботодавець приймає рішення про виплату добових у сумі більшій, ніж це встановлено пп. «а» пп. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 Податкового кодексу, то в такому разі сума перевищення оподатковується ПДФО і військовим збором. Наднормативні добові для цілей оподаткування ПДФО є оподатковуваним доходом працівника. Відповідно з такої суми утримується ПДФО за ставкою 18 % та військовий збір за ставкою 1,5 %. Наднормативні добові вважаються сумою надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження, і оподатковуються ПДФО на підставі пп. 164.2.11 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу із застосуванням натурального коефіцієнта (п. 164.5 цієї статті) та у порядку, встановленому пп. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 зазначеного Кодексу (1,21951). Оскільки сума добових (у тому числі наднормативних) не входить до фонду оплати праці, то на цю суму ЄСВ не нараховується.

Зауважимо, що нормами п. 161 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу не передбачено застосування для військового збору коефіцієнта, визначеного п. 164.5 ст. 164 Кодексу. Отже, об'єктом оподаткування військовим збором є вся сума добових витрат, яка перевищує встановлені пп. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 Кодексу норми, без застосування коефіцієнта.

Підзвітна особа має право продовжити строк використання виданих під звіт коштів, якщо готівка одночасно видана як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції в населення та заготівлі вторинної сировини, у тому числі брухту чорних металів і брухту кольорових металів). Строк використання такої готівки продовжується до завершення строку відрядження.

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

Звітування за одержану під звіт або на відрядження готівку здійснюється відповідно до законодавства України. Державна фіскальна служба України під час проведення перевірок щодо дотримання порядку ведення операцій з готівкою установами/підприємствами перевіряє дотримання встановленого порядку видачі готівки під звіт (у тому числі на відрядження) та її використання відповідно до вимог цього Положення та інших нормативно-правових актів України.

Для обліку підзвітних сум застосовується субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом цього субрахунку відображається видача грошей під звіт, а за кредитом – суми затверджених витрат і суми повернених підзвітним особам коштів (Інструкція, затверджена наказом Мініфіну від 30.11.99 р. № 291). Операції відображаються такими проведеннями:

- видача грошей під звіт: Д-т 372 – К-т 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»;
- повернення підзвітною особою невитрачених коштів: Д-т 30 – К-т 372.

Якщо підзвітною особою за дорученням підприємства придбавалися матеріальні цінності (послуги, роботи), тоді робляться такі проведення:

- оприбуткування матеріальних цінностей: Д-т 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 281 «Товари на складі» - К-т 372;
- списання на витрати вартості придбаних підзвітною особою робіт, послуг: Д-т 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» – К-т 372.

В табл. 4.6 наведено приклади відображення операцій, пов'язаних з виникненням дебіторської заборгованості за розрахунками та її погашенням.

Типова кореспонденція рахунків з обліку дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Видані грошові кошти із каси під звіт	372	301
2.	Придбані товарно-матеріальні цінності за рахунок підзвітних сум	Відповідний рахунок запасів (20, 21, 22, 28)	372
3.	Списані витрати на відрядження	Відповідні рахунки витрат (91, 92, 93, 94)	372
4.	Повернення невитрачених підзвітних сум в касу	301	372
5.	Утримання неповернутих підзвітних сум із заробітної плати	66	372
6.	Виплачено постачальнику аванс за товар	371	301
		371	311
7.	Зарахування заборгованості за поставлені товари	631	371
8.	Повернена постачальником сума авансу	311	371

4.6. Оцінка поточної дебіторської заборгованості на дату балансу та облік резерву сумнівних борів

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). в Балансі відображається за чистою реалізаційною вартістю.

Величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з:

- *платоспроможності окремих дебіторів;*
- *на основі класифікації дебіторської заборгованості.*

У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, яка визначається як різниця між первісною вартістю дебіторської заборгованості та резервом сумнівних боргів:

$$\begin{array}{l} \text{Чиста реалізаційна} \\ \text{вартість дебіторської} \\ \text{заборгованості за} \\ \text{продукцію, товари,} \\ \text{роботи, послуги} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна вартість} \\ \text{дебіторської} \\ \text{заборгованості за} \\ \text{продукцію, товари,} \\ \text{роботи, послуги} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Резерв} \\ \text{сумнівних} \\ \text{боргів} \end{array}$$

Звертаємо увагу на те, що незалежно від того, який метод розрахунку резерву сумнівних боргів буде обраний, підприємствам необхідно робити класифікацію поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за строками непогашення, оскільки ця інформація розкривається у Примітках до фінансової звітності.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням *коефіцієнта сумнівності для кожної групи*. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Розрахунок коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості за минулий період

№ з/п	Назва дебітора	Кількість прострочених днів оплати							Всього
		0	Від 1 до 30	Від 31 до 90	Від 91 до 180	Від 181 до 270	Від 271 до 360	Більше року	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.									
2.									
Разом:									
Сума безнадійної заборгованості									
Коефіцієнт сумнівності (= сума безнадійної заборгованості / разом)									
									X

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Після визначення коефіцієнта сумнівності по кожній групі дебіторської заборгованості розраховуємо резерв сумнівних боргів (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

Розрахунок суми резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду на основі класифікації дебіторської заборгованості

№ з/п	Назва дебітора	Кількість прострочених днів оплати							Всього
		0	Від 1 до 30	Від 31 до 90	Від 91 до 180	Від 181 до 270	Від 271 до 360	Більше року	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.									
2.									
Разом:									
	Коефіцієнт сумнівності (із таблиці 6)								X
	Сума резерву сумнівних боргів (рядок «Разом» x на відповідний коефіцієнт сумнівності)								Σ*

* Σ – загальна сума резерву сумнівних боргів.

Дані в таблицю заносяться по кожному дебітору і відносяться до колонок 3 – 9 залежно від кількості прострочених днів оплати від строку договору. При групуванні дебіторської заборгованості необхідно враховувати умови договору з дебітором. У колонці 10 отримуємо дані по заборгованості по кожному дебітору, а по рядку «Разом» відображається залишок за дебетом рахунку 36.

Якщо при аналізі дебіторської заборгованості виявлена безнадійна заборгованість, то її сума заноситься у рядок «Сума безнадійної заборгованості» у відповідну колонку. Слід зазначити, що наведена класифікація дебіторської заборгованості за термінами непогашення не обов'язково повинна бути такою детальною. Підприємство само визначає, за якими термінами непогашення воно буде класифікувати дебіторську заборгованість, виходячи із конкретної ситуації, що склалася на підприємстві. П(С)БО 10 на сьогодні нічого не говорить про визначення періодів непогашення, за якими повинна проводитися ця класифікація.

Розрахована сума резерву сумнівних боргів включається до відповідної статті Балансу і одночасно до статті «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати.

Списання дебіторської заборгованості. За всіма видами дебіторської заборгованості, заборгованість, що визнана безнадійною, повинна бути виключена із активів Балансу і списана:

- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується за рахунок резерву сумнівних боргів, що не впливає на фінансові результати;
- інші види дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною, списуються безпосередньо на витрати у тому періоді, коли заборгованість була визнана безнадійною (стаття «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати).

Таблиця 4.9

Типова кореспонденція рахунків з обліку формування резерву сумнівних боргів та списання дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Створено резерв сумнівних боргів	944	38
2.	Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною	38	36
	Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		
3.	Внаслідок зміни у фінансовому стані покупця відновлюється сума його заборгованості, раніше визнана безнадійною	36	716
	Одночасно сума відновленої дебіторської заборгованості списується з позабалансового рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		
4.	Надійшло від покупця у рахунок погашення його заборгованості	311	36

Продовження таблиці 4.9

1	2	3	4
5.	Списана безнадійна дебіторська заборгованість за виданими авансами	944	371
	Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		

Якщо сума безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги перевищує суму резерву сумнівних боргів, то різниця списується безпосередньо на витрати періоду:

Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Числовий приклад резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості наведено в таблиці 3.10.

Таблиця 4.10

**Розрахунок суми резерву сумнівних боргів на 31.12.2017 р.
на основі класифікації дебіторської заборгованості**

№ з/п	Назва дебітора	Кількість прострочених днів оплати				
		до 0 днів	до 3 місяців	до 6 місяців	Більше року	Всього
1.	А	600				600
2.	Б	300				300
	Інші	30100	5300	3100	1100	40200
	Разом (тис. грн.):	31000	5300	3100	1100	41100
	Коефіцієнт сумнівності	0,0049	0,1064	0,2759	0,6000	X
	Сума резерву сумнівних боргів (рядок "Разом" х на відповідний коефіцієнт сумнівності), тис. грн.	150	564	855	660	2229

На кінець 2016 року були розраховані коефіцієнти сумнівності по групах непогашення і було створено резерв у розмірі 5000 тис грн.

Протягом року списано безнадійних боргів на суму 4500 тис грн.

Станом на 31.12.2017 р. ПАТ «Промінь» має поточну дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги у сумі 41100 тис грн.

На 31.12.2016 р.:

Створено резерв сумнівних боргів:

Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги» 5000

Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів» 5000

На 31.12.2017 р.:

Списані безнадійні борги:

Дебет 38 «Резерв сумнівних боргів»	4500
Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	4500
Залишок за рахунком 38 до нарахування резерву = $5000 - 4500 = 500$	

Нараховуємо резерв сумнівних боргів на суму 1729 тис грн (2229 – 500):

Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»	1729
Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів»	1729

Залишок за рахунком 38 на 31.12.2017 р. = 2229 тис грн.

Якщо залишок резерву на кінець звітного періоду дуже великий (нарахований занадто великий резерв, чи дуже малий), то необхідно переглянути коефіцієнти, за допомогою яких був розрахований резерв сумнівних боргів.

4.7. Відображення інформації про дебіторську заборгованість в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності

Облік розрахунків з покупцями та замовниками, з різними дебіторами за податками і платежами, отриманих векселів здійснюється в Журналі 3 та Відомостях аналітичного обліку 3.1, 3.2, 3.4, 3.5, 3.6.

У першому розділі Журналу 3 відображаються обороти за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38.

Записи в цьому Журналі здійснюються на підставі підсумкових даних Відомостей 3.1 – 3.6 та первинних документів.

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, що відображаються на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Відомість 3.2 призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості (з підзвітними особами, за авансами виданими, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків тощо) (рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»).

Відомість 3.4 призначена для аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена одержаними векселями (рахунок 162 «Довгострокові векселі одержані», 34 «Короткострокові векселі одержані»). Тут також ведеться облік векселів виданих.

Аналітичний облік внутрішньогосподарських розрахунків ведеться у Відомості 3.5 (рахунок 68).

Відомість 3.6 призначена для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету. У цій Відомості щомісяця відображаються нараховані та належні до відшкодування з бюджету суми податків і платежів, їх сплата, списання тощо за кожним видом податків і платежів.

Рахунки обліку довгострокової та поточної дебіторської заборгованості об'єднуються у відповідні статті, які відображаються у Балансі за встановленою НП(С)БО 1 формою (табл. 4.11)

Таблиця 4.11

Відображення у Балансі рахунків обліку довгострокової та поточної дебіторської заборгованості

Вид заборгованості	Відображення в Балансі	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку
1	2	3
Поточна дебіторська заборгованість		
Векселі отримані	Ряд. 1120	Сальдо за Д-т 34 «Коротко-строкові векселі отримані»
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	Ряд. 1125	Сальдо Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» ДЗ відображається за чистою вартістю реалізації (тобто за мінусом суми резерву сумнівних боргів)
Дебіторська заборгованість за розрахунками: – за авансами виданими	Ряд. 1130	Сальдо за Д-т 371 «Розрахунки за виданими авансами». Якщо аванси відображаються за Д-т 63, то облік за цим рахунком ведеться окремо в розрізі контрагентів. При цьому в рядку 1130 відображається тільки дебетове підсумкове сальдо за кожним контрагентом
– за розрахунками з бюджетом	Ряд. 1135	Сальдо за Д-т 641 «Розрахунки за податками», Д-т 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
у т. ч. за податком на прибуток	Ряд. 1136	Сальдо за Д-т 641 податок на прибуток. Тут відображається переплата з податку на прибуток
– за розрахунками за нарахованими доходами	Ряд. 1140	Сальдо за Д-т 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» (заборгованість за дивідендами, процентами, роялті тощо)

Продовження таблиці 4.11

1	2	3
Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками (з асоційованими і дочірніми підприємствами, відокремленими підрозділами, виділеними на окремий баланс)	Ряд. 1145	Сальдо за Д-т 682 «Внутрішні розрахунки» та Д-т 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки». Облік за цими рахунками також ведеться окремо в розрізі контрагентів. У цьому рядку відображається тільки дебетове підсумкове сальдо за кожним контрагентом
Інша поточна Дебіторська заборгованість	Ряд. 1155	Сальдо Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», Д-т 374 «Розрахунки за претензіями», Д-т 375 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 65 «Розрахунки зі страхування», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» тощо.
Довгострокова ДЗ		
Довгострокова Дебіторська заборгованість	Ряд. 1040	Сальдо за Д-т 181 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду», Д-т «Довгострокові векселі отримані», Д-т 183 «Інша дебіторська заборгованість»

У Примітках до фінансової звітності повинна розкриватись така інформація щодо дебіторської заборгованості:

- 1) перелік дебіторів і сума довгострокової дебіторської заборгованості;
- 2) перелік дебіторів і сума дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості;
- 3) склад і сума статті Балансу «Інша дебіторська заборгованість»;
- 4) метод визначення величини резерву сумнівних боргів;
- 5) сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.

4.8. Інвентаризація розрахунків

Інвентаризація розрахунків полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку дебіторської та кредиторської заборгованостей та перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках та дотримання строків позовної давності. Інвентаризація розрахунків не може здійснюватись окремо лише по дебіторській чи кредиторській заборгованості, оскільки в процесі здійснення господарських розрахунків окремі контрагенти за звітній період можуть бути і дебіторами і кредитором підприємства.

Процес інвентаризації розрахунків можна умовно поділити на три етапи.

На першому етапі підприємство-кредитор передає всім своїм дебіторам виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість. Такі виписки мають форму актів звірки розрахунків. Після отримання зазначених виписок підприємства-дебітори зобов'язані підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

На другому етапі отримані від дебіторів виписки опрацьовуються інвентаризаційною комісією (робочій інвентаризаційній комісії) підприємства для підтвердження реальності заборгованості.

На третьому етапі, на підставі затверджених керівником актів звірки розрахунків, результати інвентаризації відображають на рахунках бухгалтерського обліку, як взаємозалік заборгованостей. Якщо до кінця звітнього періоду розбіжності не усунені або залишилися не з'ясованими, тоді кожна сторона відображає розрахунки з дебіторами і кредиторами у своєму балансі в сумах, що впливають із записів в бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

Для того, щоб уникнути розбіжностей стосовно оформлення і підписання акта звіряння, бухгалтерам необхідно наполягати на тому, щоб сторони обумовлювали це питання ще на етапі укладання господарських договорів. У такому разі в договорі передбачають положення про необхідність проведення звіряння, встановлюють строки, періодичність і порядок його проведення, а також строки повернення погодженого акта звіряння.

Якщо підприємство-дебітор не отримали акти звірки розрахунків від своїх кредиторів, воно має самостійно надіслати їм такі акти, щоб мати можливість підтвердити суми кредиторської заборгованості. Безпосередньо форму акта звіряння розрахунків підприємства складають у довільній формі, яку підприємство розробляє для себе самостійно.

Наведемо приклад оформлення такого документа (рис. 4.2):

У результаті звірвання виявлена розбіжність між даними ТОВ «Нива» та ТОВ «Лан» у частині розрахунків за отримані ТОВ «Нива» товари за накладною від 26.09.17 р. № 239. Як свідчать дані акту (рис.) розбіжність виникла у зв'язку з тим, що ТОВ «Нива» не отримало цю накладну.

Акт							
звірвання розрахунків за період							
із 11.01.17 р. по 30.11.17 р.							
за договором від 11.01.17 р. № 56							
<p><i>Ми, що підписалися нижче, ТОВ «Лан» в особі генерального директора Сливка С.І., з однієї сторони, і ТОВ «Нива» в особі директора Грушка С.А., з другої сторони, провели звірвання взаємних розрахунків за даними бухгалтерського обліку і виявили наступне:</i></p>							
<i>(грн)</i>							
За даними ТОВ «Лан»		Рах. 361		За даними ТОВ «Нива»		Рах. 631	
Дата	Документ	Д-т	К-т	Дата	Документ	Д-т	К-т
Сальдо початкове		00,00	-	Сальдо початкове		-	00,00
11.01.17 р.	Реалізація товару (накладна N 118)	12500,00	-	11.01.17 р.	Оприбуткування товару (накладна N 210)	-	12500,00
26.09.17 р.	Реалізація товару (накладна N 239)	1250,00	-	-	-	-	-

Рис. 4.2. Примірний зразок акта звірвання розрахунків

Для з'ясування ключових моментів інвентаризації розрахунків необхідно дати відповідь на такі питання:

- якими документами оформляються результати інвентаризації розрахунків із контрагентами (дебіторами та кредиторами) і бюджетом;
- як ці результати відображаються в обліку.

Розглянемо в табл. 4.12, які типові форми можуть використовуватися для оформлення результатів інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості.

**Типові форми для оформлення результатів інвентаризації
дебіторської та кредиторської заборгованості**

№ з/п	Назва форми	Опис
1.	Акт інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами (форма № инв-17)*	Складається на підставі довідки та актів звіряння з дебіторами і кредиторами. В акті відображаються суми заборгованостей, як підтверджених, так і не підтверджених актами звірянь, які складаються в довільній формі
2.	Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами**	
3.	Довідка до акта інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами (додаток до форми № инв-17)	Складається на підставі даних бухобліку про дебіторську і кредиторську заборгованість. Якщо в ході інвентаризації виявлена заборгованість зі строком позовної давності, що минув, у довідці слід зазначити осіб, винних у пропусценні строку позовної давності
4.	Довідка до акта інвентаризації розрахунків про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо яких строк позовної давності минув	
5.	Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув і яка планується до списання**	
* Затверджена постановою Держкомстату СРСР від 28.12.89 р. № 241. ** Затверджено наказом Мінфіну від 17.06.15 р. № 572 (далі - Наказ № 572).		

За результатами інвентаризації розрахунків оформляють акт інвентаризації, причому тут підприємство може обирати з декількох форм або відповідно до Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» затвердженого наказом МФУ № 88, від 05.06.1995 р. в редакції від 03.08.2018 р. має можливість використати виготовлені самостійно бланк актів, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Під час інвентаризації розрахунків робоча інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки установлює:

- правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси;

– заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку;

– правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув;

– реальність заборгованості працівникам з оплати праці та громадянам (безпосередньо або через роботодавців) за соціальними виплатами, визначеними законодавством, а також із безготівкових розрахунків за цими виплатами.

Виявлена в процесі інвентаризації заборгованість повинна бути узгоджена обома сторонами – учасниками розрахунків (дебіторами і кредиторами), тому потрібно провести звіряння розрахунків із контрагентами згідно Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань», затвердженого наказом МФУ від 02.09.14 р. № 879.

Для того щоб провести звірку за розрахунками з бюджетом, слід подати до органу ДФС заяву в довільній формі, зазначивши у ній, за якими саме податками і за який період потрібно звірити розрахунки.

При проведенні інвентаризації дебіторської і кредиторської заборгованості пов'язаної зі службовими відрядженнями та іншими підзвітними сумами перевіряється відповідність даних бухгалтерського обліку виданим авансам і звітам підзвітних осіб про них.

При інвентаризації заборгованостей з нестач і втрат від псування цінностей перевіряють причини, з яких затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі і віднесення її на винних осіб або списання в установленому порядку.

Покажемо в табл. 4.13, якими бухгалтерськими записами відображається в обліку дебіторська і кредиторська заборгованість.

При інвентаризації розрахунків з контролюючими органами, підприємству слід отримати в податковій інспекції письмовий документ про стан розрахунків з бюджетом з податків, зборів і ЄСВ. Для цього суб'єктові підприємництва потрібно звернутися в податковий орган з письмовою заявою. У цій заяві підприємство повинне вказати платежі і період, стосовно яких проводять звіряння розрахунків, а також нараховані і сплачені суми цих платежів за вказаний період. Не пізніше 15 робочих днів

з дня отримання такої заяви платник податків отримає письмовий документ, що підтверджує стан розрахунків з податків, зборів і ЄСВ.

Таблиця 4.13

Типова кореспонденція рахунків з обліку дебіторської і кредиторської заборгованість за результатами інвентаризації розрахунків

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Донарахування дебіторської заборгованості			
1.	Донараховано суму дебіторської заборгованості за товари (послуги)	371	719
Донарахування кредиторської заборгованості			
1.	Донараховано кредиторську заборгованість:	151	631
	– за основними засобами	20	
	– товарами	20	
2.	Збільшено первісну вартість основних засобів	10	151
3.	Донараховано суму амортизаційних відрахувань	23, 91-94	131
Списання дебіторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув			
1.	Списано суму дебіторської заборгованості:	38	36, 37
	– за рахунок РСБ	944	
	– на інші операційні витрати	944	
2.	Відкориговано податковий кредит методом «сторно» (при списанні дебіторської заборгованості, що виникла через те, що після перерахування передоплати покупець не отримав товар)	641	644
Списання кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув			
1.	Списано суму кредиторської заборгованості	631	717
2.	Відкориговано податкові зобов'язання методом «сторно» (при списанні кредиторської заборгованості, що виникла через те, що покупцеві не був відвантажений товар у рахунок отриманої від нього передоплати)	643	641
Донарахування податкових зобов'язань і штрафних санкцій, не відображених в обліку			
1.	Донараховано за актом перевірки:	948	641
	– податкові зобов'язання		
	– штрафні санкції		

Крім того, звіритися з бюджетом платник податків може в електронному вигляді в режимі реального часу. Тобто отримати інформацію про стан розрахунків з бюджетом можна через електронний кабінет, за умови наявності електронного цифрового підпису. З 2017 року електронний кабінет можна вважати «офіційним» джерелом інформації.

Інвентаризація коштів цільового фінансування полягає в перевірці обґрунтованості їх залишку шляхом зіставлення даних про надходження на підприємство коштів цільового фінансування і їх використання відповідно до цільового призначення.

Питання для самостійного контролю знань до теми 4

1. Дайте визначення сутності дебіторської заборгованості.
2. Які фактори впливають на величину дебіторської заборгованості?
3. За якими ознаками класифікують дебіторську заборгованість?
4. На яких рахунках 3-го класу обліковується поточна дебіторська заборгованість?
5. Визначте, наявність яких первинних документів необхідна при розрахунках з вітчизняними та іноземними покупцями.
6. Розкрийте сутність довгострокової дебіторської заборгованості. На яких синтетичних рахунках вона обліковується?
7. Надайте характеристику іншої дебіторської заборгованості та вкажіть, які рахунки використовуються для її відображення.
8. Дайте характеристику дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги та укажіть особливості її відображення у фінансовій звітності.
9. Як відповідно до П(С)БО 10 формується резерв сумнівних боргів?
10. Поясніть, що таке резерв сумнівних боргів та чому його необхідно створювати?
11. Дайте визначення векселів отриманих. Що таке простий та переказний вексель?
12. Назвіть рахунки, які використовуються для обліку векселів отриманих.
13. Які особи є дебіторами?
14. За якої умови дебіторська заборгованість визнається активом?
15. Яка заборгованість вважається довгостроковою?
16. Яка заборгованість відноситься до поточної?
17. Яким чином здійснюється визнання та оцінка дебіторської заборгованості?
18. Яка дебіторська заборгованість вважається безнадійною?
19. Що таке чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості?

20. Який борг називають сумнівним?
21. Як визначити резерв сумнівних боргів?
22. В яких випадках відбувається зростання коефіцієнту сумнівності?
23. Що відноситься до негарантованої ліквідаційної вартості?
24. Яка саме інформація про дебіторську заборгованість розкривається у Примітках до фінансової звітності?
25. Що собою представляє вексель і для чого він призначений?
26. Які види векселів Вам відомі?
27. Хто є учасниками вексельного обігу?
28. Ким підписується вексель?
29. Як ведеться облік довгострокових векселів одержаних?
30. Які існують умови віднесення заборгованості до довгострокової?
31. Який порядок обліку, заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 4

Завдання 1. У липні 20__ р. підприємство А отримало інформацію про банкрутство підприємства Д. Сума дебіторської заборгованості підприємства Д становить 800 грн.

Завдання 2. У червні 20__ р. компанія а сповістила підприємство «Холод» що може сплатити частину боргу, який підприємство вже визнало як безнадійний, у сумі 200 грн.

Завдання 3. Підприємство придбане за гроші у сумі 728000 грн. Зараховується на баланс кредиторська заборгованість відповідно до справедливої ціни цього підприємства – 925638 грн, зараховується майно підприємства за справедливою ціною – 487917 грн, виробничі запаси – 318946 грн, дебіторська заборгованість – 1108425 грн.

Завдання 4. Згідно з договором меблева фабрика отримала від постачальника дошки вартістю 3000 грн, крім того, ПДВ – 600 грн.

Необхідно:

1. Зробити бухгалтерські записи з передоплати за дошки.
2. Зробити бухгалтерські записи з оприбуткування дошок, заборгованості перед транспортною організацією за перевезення дошок від постачальника в сумі 400 грн, крім того, ПДВ – 80 грн і з оплати рахунків постачальника та транспортної організації.

Завдання 5. 20.05.20__ р. підприємством «Мальви» було реалізовано продукцію вітчизняному покупцю на суму 12000 грн (у т.ч. ПДВ 2000 грн).

22.05.20__ р. у забезпечення дебіторської заборгованості було одержано простий вексель строком на три місяці номінальною вартістю 12000 грн зі ставкою 18 % річних. Собівартість реалізованої продукції 10000 грн. Необхідно: Зробити бухгалтерські записи із реалізації продукції і списання її собівартості.

Завдання 6. Підприємство Альфа на умовах попередньої оплати реалізувало підприємству Бета готову продукцію, яка у підприємства Бета оприбуткована як МШП вартістю 78000 грн з ПДВ при її собівартості 51000 грн. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 7. Підприємство Сатурн придбало напівфабрикати підприємству Меркурій вартістю 67000 грн без ПДВ при їх собівартості 63000 грн. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи

Завдання 8. Підприємство А за отримані від підприємства Б напівфабрикати на 87000 грн без ПДВ видало простий вексель терміном погашення 14 місяців. Собівартість напівфабрикатів 53000 грн. Вказати кореспонденції рахунків у підприємств А і Б, первинні документи та визначити фінансовий результат.

Завдання 9. Підприємством на умовах авансу придбано МШП на 86400 грн з ПДВ. Фактично їх отримано на 65000 грн без ПДВ. На суму нестачі пред'явлено претензію постачальнику, яку на 3600 грн з ПДВ претензію задоволено допоставкою, 15% повернуто коштами, решту претензії залишилась незадоволеною. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 10. Підприємством придбано на умовах попередньої оплати товари на 45000 грн без ПДВ. При їх фактичному отриманні виявлено нестачу на 18000 грн з ПДВ. На суму нестачі пред'явлено претензію постачальнику. Нарахований також штраф 500 грн, який сплачено постачальником коштами. 40 % претензії задоволено допоставкою, 2000 грн без ПДВ повернуто коштами, решту претензії залишилась незадоволеною. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 11. Працівника апарату управління направлено у відрядження до Вінниці на термін 16.10-29.10 і видано 8000 грн. Після повернення працівник подав авансовий звіт у встановлені терміни із підтверджуючими документами: 2 білети за проїзд вартістю 500 грн з ПДВ кожен; квитанція за проживання в готелі без харчування вартістю 2460 грн з ПДВ. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 12. Працівника апарату управління направлено у відрядження до Черкас на термін 18.10-14.11 і видано 9700 грн. Після повернення працівник подав авансовий звіт у встановлені терміни із підтверджуючими документами: 2 білети за проїзд вартістю 420 грн з ПДВ кожен; квитанція за проживання в готелі з одноразовим харчуванням за 22 доби вартістю 5400 грн з ПДВ. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Тести контролю знань до теми 4

1. Бухгалтерський запис Д-т 949, К-т 372 означає:
 - а) відображення недостачі матеріальних цінностей у підзвітної особи;
 - б) списання недостачі матеріальних цінностей;
 - в) відображення виданого підзвітній особі і неповернутого в строк авансу;
 - г) списання неповернутих підзвітних сум.
2. Компанією реалізовано продукції на 10000 грн і отримано вексель номінальною вартістю 10000 грн під 8% річних строком погашення 60 днів. Яку суму відсотків отримає підприємство в момент погашення векселя?
 - а) 133 грн;
 - б) 800 грн;
 - в) 244 грн.
3. В якому Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку викладено методичні основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості:
 - а) П(С)БО 10;
 - б) НП(С)БО 1;
 - в) П(С)БО 9;
 - г) П(С)БО 20.
4. Дебіторську заборгованість за термінами можна поділити:
 - а) на поточну і довгострокову;
 - б) на сумнівну і безнадійну;

- в) немає правильної відповіді;
- г) правильні відповіді наведено в а) та б).

5. Довгострокова дебіторська заборгованість – це:

- а) сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу;
- б) сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, строк позовної давності якої минув;
- в) сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка виникає в ході нормального операційного циклу; та буде погашена після 12 місяців з дати балансу;
- г) немає правильної відповіді.

6. Поточна дебіторська заборгованість – це:

- а) сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 16 місяців;
- б) сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 6 місяців;
- в) сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 11 місяців 15 днів;
- г) немає правильної відповіді.

7. У фінансовому обліку покупцями визначаються:

- а) люди, які мають гроші на купівлю товарів;
- б) фізичні або юридичні особи, які купують товари (роботи, послуги);
- в) особи, які є учасниками ринку;
- г) немає правильної відповіді.

8. Для обліку товарної та нетоварної поточної дебіторської заборгованості використовують такі рахунки 3-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку:

- а) рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовникам»;
- б) рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів»;
- в) рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- г) всі наведені вище.

9. Підставою для здійснення розрахунків із покупцями є:

- а) усна домовленість керівника;
- б) договір;
- в) участь бухгалтера в прийнятті рішення.

10. Продаж товарів, робіт або послуг відображається записом:

- а) Д-т 36 – К-т 70;
- б) Д-т 36 – К-т 71;
- в) Д-т 36 – К-т 72;
- г) Д-т 36 – К-т 73.

ТЕМА 5. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

- 5.1. Поняття основних засобів їх визнання та оцінка**
- 5.2. Види та класифікація основних засобів**
- 5.3. Первинний облік наявності та руху основних засобів**
- 5.4. Синтетичний і аналітичний облік руху основних засобів та капітальних інвестицій**
- 5.5. Амортизація основних засобів та відображення її в обліку**
- 5.6. Переоцінка основних засобів**
- 5.7. Облік витрат на поліпшення і ремонт основних засобів**
- 5.8. Облік оренди основних засобів**
- 5.9. Відображення інформації про основні засоби в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності**
- 5.10. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів**

Питання для самостійного контролю знань до теми 5

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 5

Тести контролю знань до теми 5

5.1. Поняття основних засобів їх визнання та оцінка

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Крім того, при відображенні в обліку та фінансовій звітності основних засобів необхідно враховувати вимоги інших П(С)БО:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 9 «Запаси»;
- П(С)БО 14 «Оренда»;
- П(С)БО 15 «Дохід»;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;
- П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»;
- П(С)БО 31 «Фінансові витрати», а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Інструкції № 291).

Норми Положення (стандарту) 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Положення (стандарт) 7 не поширюється на:

1. Операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО 32 «Біологічні активи»).

2. Невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»).

3. Основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»).

4. Інвестиційну нерухомість, особливості обліку якої визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»).

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

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Основні засоби відносяться до необоротних активів. Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме: об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як:

- матеріальність (мають матеріальну форму);

– призначення (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);

– термін корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Наприклад, у деяких галузях машинобудування (суднобудування) операційний цикл більше року. Для виробництва використовуються спеціальне обладнання, оснастка, які придбані (виготовлені) для виконання даного конкретного замовлення і мають строк корисної експлуатації більше року, але менше операційного циклу. В даному випадку, вартість такої оснастки буде віднесена на витрати при введенні в експлуатацію.

Додатковий критерій визнання – критерій вартості – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Одиницею обліку основних засобів, відповідно до П(С)БО 7, є об'єкт основних засобів.

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

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Наприклад:

1) літак і його двигуни можуть відобразитися в обліку як окремі зношувані активи, оскільки вони мають різні терміни корисного використання;

2) будівля складається з різних конструктивних елементів, які мають різний строк експлуатації, наприклад:

- система опалення – 20 років корисної експлуатації;
- дах – 15 років корисної експлуатації;

– основна конструкція – 40 років корисної експлуатації.

Підприємство може обліковувати кожен конструктивний елемент як окремих об'єкт основних засобів, або може прийняти рішення відображати будівлю як один об'єкт основних засобів виходячи з принципу матеріальності.

У деяких випадках доцільно об'єднати окремі незначущі об'єкти (ливарні форми, інвентар, бібліотечні фонди), які надійшли одночасно та мають однаковий строк корисного використання, та застосовувати критерії до сукупної вартості.

Об'єкти основних засобів, які не відповідають критеріям визнання активу, мають бути списаними з Балансу підприємства і відобразитися у складі витрат періоду або за балансом.

Основні засоби у податковому обліку визначаються та визнаються активами відповідно до п.п. 14.1.138. Податкового кодексу України. Тут зазначимо: «податкове» визначення основних засобів важливе не для всіх платників податку на прибуток, а тільки для високодохідних підприємств і малодохідних підприємств, які прийняли рішення коригувати свій фінансові результати на різниці, встановлені Податковим кодексом України. Адже саме їм доводиться вести окремих податковий облік основних засобів, який пов'язаний з певними відмінностями у визначенні, визнанні активами та класифікації основних засобів для цілей оподаткування.

Високодохідні підприємства – це платники податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн грн.

Що стосується інших малодохідних підприємств, то вони в цілях оподаткування орієнтуються виключно на бухгалтерський фінансовий результат. А тому і визначення їх цікавить тільки «бухгалтерське» (згідно П(С)БО – 7).

Визначення основних засобів для цілей оподаткування наводиться в п.п. 14.1.138 Податкового кодексу України. Згідно даного нормативного документу *основні засоби* – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, які призначені для використання в господарській діяльності платника податку і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Згаданою нормою встановлено також, що «податковими» основними засобами не можуть бути:

- земля;
- незавершені капітальні інвестиції;
- автомобільні дороги загального користування;
- бібліотечні та архівні фонди;
- матеріальні активи, вартість яких не перевищує 6000 гривень;
- невиробничі основні засоби;
- нематеріальні активи.

З наведеного визначення основних засобів виходить, що матеріальні цінності можуть бути віднесені до складу основних засобів у податковому обліку, якщо дотримуються одночасно три умови, зокрема:

1. Об'єкт призначений для використання в господарській діяльності підприємства – платника податків. Необоротні матеріальні активи, які не призначені для використання в господарській діяльності платника податків, для цілей податкового обліку класифікуються як невиробничі основні засоби.

Витрати на придбання (виготовлення), ремонт, реконструкцію, модернізацію й інші поліпшення невиробничих основних засобів у податковому обліку амортизації не підлягають. А ось у бухгалтерському обліку амортизацію нараховують за всіма об'єктами основних засобів, у тому числі за тими, які в податковому обліку вважаються невиробничими.

2. Об'єкт планується використовувати більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) з дати введення в експлуатацію. У цьому випадку значення має саме очікуваний строк використання об'єкта, а не фактичний період його експлуатації. Тому навіть якщо об'єкт реалізують (ліквідують) до закінчення зазначеного вище строку, він не втрачає статусу основних засобів. Тобто до операцій з таким об'єктом повинні застосовуватися спеціальні правила оподаткування, встановлені для основних засобів.

Товарно-матеріальні цінності, очікуваний строк корисного використання яких не перевищує вказаного проміжку часу, не включаються до складу основних засобів, а вважаються оборотними активами.

3. Вартість об'єкта перевищує 6000 грн. Тут важливі два моменти:

По-перше, для основних засобів, що були введені в експлуатацію до 01.09.2015 р., вартісний критерій становить 2500 грн. У свою чергу застосування вартісного критерію залежить від статусу підприємства як платника ПДВ і напрямку використання об'єкта. Так, із сумою 6000 грн порівнюють вартість придбаного активу:

- без ПДВ, якщо підприємство зареєстроване платником ПДВ і основні засоби планується використовувати в оподатковуваних операціях;
- з ПДВ, якщо підприємство не зареєстроване платником ПДВ або якщо основні засоби придбані для використання в неоподатковуваних і звільнених від оподаткування операціях;
- з урахуванням частини суми ПДВ, яку розраховують виходячи з частки використання об'єкта основних засобів в оподатковуваних операціях. Це відбувається, якщо підприємство, зареєстроване платником ПДВ, утримують основні засоби, які братимуть участь як в оподатковуваних, так і в не оподатковуваних ПДВ (звільнених від оподаткування) операціях. При цьому результати наступного перерахунку частки використання об'єкта основних засобів в оподатковуваних операціях на віднесення об'єкта до складу основних засобів уже не вплинуть.

По-друге, зіставляти із сумою 6000 грн потрібно вартість активу з урахуванням усіх витрат, супутніх його придбанню. До таких витрат, зокрема, відносять вартість транспортування, монтажу, наладки тощо.

Ті матеріальні цінності, вартість яких не перевищує встановленого вартісного критерію (6000 грн), а строк служби складає більше одного року (операційного циклу), у податковому обліку розцінюють як малоцінні необоротні матеріальні активи.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

До первісної вартості основних засобів включаються наступні витрати:

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

До первісної вартості основних засобів не включаються фінансові витрати пов'язані з основними засобами, придбаними (створеними) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»).

Крім того, первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості та здійснюються на оформлення прав власності, транспортування та доведення об'єкта до стану придатного для використання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості та здійснюються на оформлення прав власності, транспортування та доведення об'єкта до стану придатного для використання.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

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

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати»

У зв'язку з вищенаведеним переліком порядку оцінки основних засобів у бухгалтерському обліку (залежності від способу їх отримання) необхідно уточнити наступні терміни:

Справедлива вартість (*fair value*) – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Термін «обізнані» означає, що зацікавлений покупець та зацікавлений продавець достатньо поінформовані про характеристики об'єкта оцінки, його фактичне та потенційне використання, а також про стан ринку на дату балансу. Зацікавлений покупець мотивований, але не зобов'язаний купувати. Визначення справедливої вартості є операцією між незалежними сторонами, тобто між сторонами, що не мають між собою жодних особливих або конкретних стосунків, які зробили б ціну операції нехарактерною для умов ринку. Вважається, що така операція – це операція між незв'язаними сторонами, які діють самостійно. Інформація про справедливу вартість дає змогу порівнювати фінансові інструменти, які мають однакові економічні характеристики, незалежно від мети їх утримання, термінів випуску, придбання чи емітентів. Фактично справедливою вартістю є ринкова вартість об'єкта основних засобів. В п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» дається визначення терміна «справедлива вартість» (сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату), а в додатку до стандарту – роз'яснюється, як визначається така вартість для різних об'єктів обліку.

Залишкова (балансова) вартість об'єкта основних засобів – це розрахункова величина, яка визначається на звітну дату як різниця між первісною вартістю та зносом.

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

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

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

Об'єкти основних засобів, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті до монтажу, у довірче управління,

обліковуюються на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

5.2. Види та класифікація основних засобів

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які в свою чергу поділяються на окремі групи.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації основних засобів, наведеній у П(С)БО 7. Кожній окремій групі об'єктів основних засобів відповідає один із 10 субрахунків до рахунку 10 «Основні засоби» та один з 7 субрахунків до рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

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»

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

- 111 «Бібліотечні фонди»
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
- 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
- 114 «Природні ресурси»
- 115 «Інвентарна тара»
- 116 «Предмети прокату»
- 117 «Інші необоротні матеріальні активи»

На підприємстві здійснюють класифікацію основних засобів за функціональним призначенням, використанням та належністю (Рис. 5.1)

Отже об'єкти необоротних матеріальних активів, облік яких, ведеться відразу на двох рахунках – 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відносяться до основних засобів підприємства.

Тут слід зазначити, що для цілей бухгалтерського обліку податку на прибуток (податкового обліку основних засобів) необхідно врахувати вартісну межу віднесення об'єктів необоротних матеріальних активів до основних засобів.

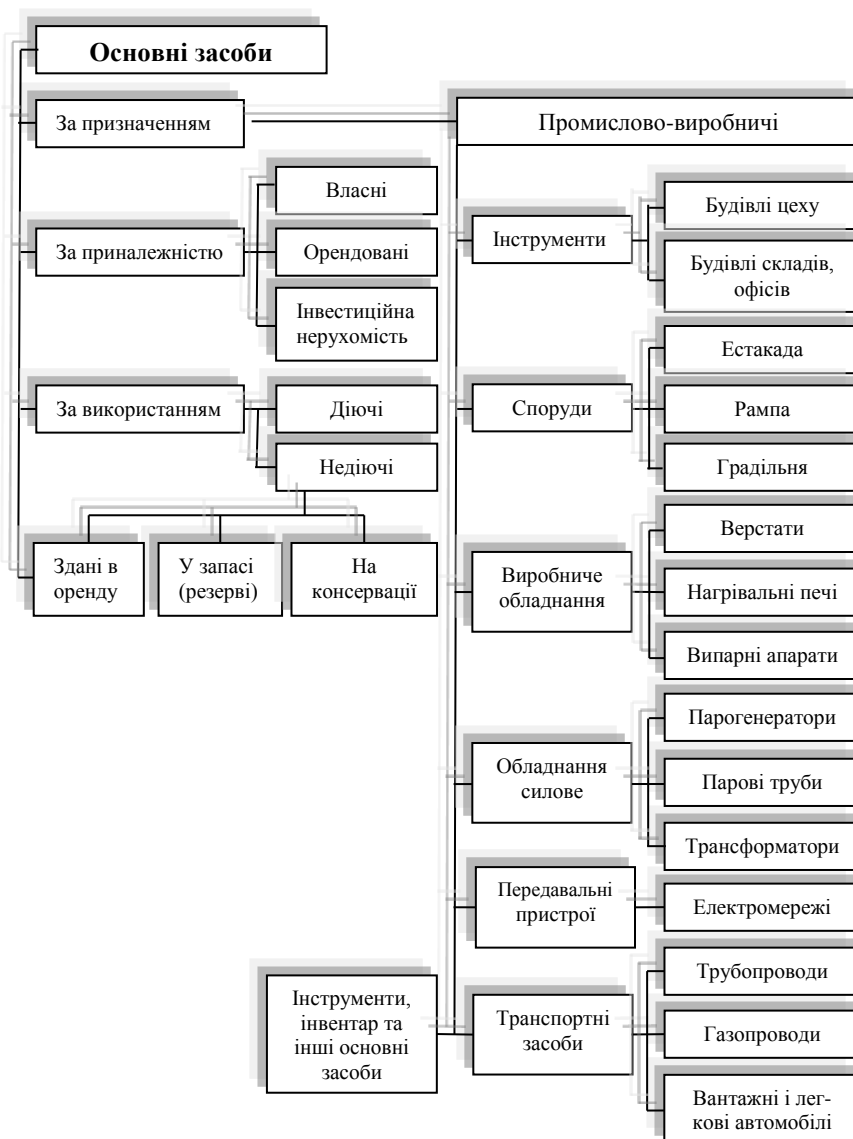


Рис. 5.1. Класифікація основних засобів за функціональним призначенням, використанням та належністю

Вести податковий облік основних засобів це означає:

– при встановленні строків корисного використання об'єкта дотримувати мінімально допустимі строки, установлені Податковим кодексом України (табл. 5.1);

Таблиця 5.1

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів у розрізі мінімальнодопустимих строків експлуатації та методів амортизації

Група ОЗ та інших необоротних активів	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Рахунки бухгалтерії	Методи нарахування амортизації				
			Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прискорене зменшення залишкової вартості	Кумулятивний	Виробничий
1	2	3	4	5	6	7	8
група 1 - земельні ділянки	-	101	-	-	-	-	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	102	+	+	-	+	+
група 3 - будівлі,	20	103	+	+	-	+	+
споруди,	15						
передавальні пристрої	10						
група 4 - машини та обладнання	5	104	+	+	+	+	+
з них: 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 (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень							

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6	7	8
група 5 - транспортні засоби	5	105	+	+	+	+	+
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	106	+	+	-	+	+
група 7 - тварини	6	107	+	+	-	+	+
група 8 - багаторічні насадження	10	108	+	+	-	+	+
група 9 - інші основні засоби	12	109	+	-	-	-	+
група 10 - бібліотечні фонди	-	111	Використовується один із методів, встановлених п. 145.1.6 ПКУ*				
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-	112					
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5	113	+	-	-	-	+
група 13 - природні ресурси	-	114	-	-	-	-	-
група 14 - інвентарна тара	6	115	+	-	-	-	+
група 15 - предмети прокату	5	116	+	-	-	-	+
Інші необоротні матеріальні активи	-	117	окремо виділяється лише в бухгалтерському обліку				
група 16 - довгострокові біологічні активи	7	16	+	+	-	+	+

*Виходячи із зближення бухгалтерського і податкового обліку, прийнятне застосування прямолінійного і виробничого методів до груп 10 та 11.

– порівнювати строк експлуатації основних засобів, установлений у бухгалтерському і податковому обліку. Якщо виявиться, що строк у бухгалтерському обліку дорівнює або перевищує мінімально допустимий, то для розрахунку амортизації береться бухгалтерський строк експлуатації. Інакше застосовуються мінімально допустимі строки, передбачені пп. 138.3.3 Податкового кодексу України;

– не застосовувати виробничий метод нарахування податкової амортизації (пп. 138.3.1 ПК);

– визначати різниці, пов'язані з амортизацією, ліквідацією або продажем основних засобів, їх уцінкою (у т. ч. і об'єктів інвестиційної нерухомості) або втратами від зменшення корисності (п. 138.1, 138.2 ПК).

Нагадаємо, що для цілей податкового обліку:

– об'єкти інвестиційної нерухомості (однойменний субрахунок 100) також вважаються повноправними об'єктами основних засобів, оскільки підпадають під визначення основних засобів;

– основні засоби, переведені в бухоблік до категорії необоротних активів, призначених для продажу (субрахунок 286 «Необоротні активи і групи вибуття, що утримуються для продажу»), продовжують обліковуватися як основні засоби. Правда, на них не нараховується амортизація.

Порівняльна класифікація основних засобів за бухгалтерським та податковим законодавством наведена в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Порівняльна класифікація основних засобів за бухгалтерським та податковим законодавством

Бухгалтерський облік		Податковий облік	
Номер субрахунку	Назва субрахунку	Номер групи	Назва групи
100	Інвестиційна нерухомість	-	-
<p><i>Згідно з п. 4 П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість - це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.</i></p> <p><i>У податковому обліку інвестнерухомість окремо не виділяється, а обліковується за загальними правилами (земельні ділянки - у групі 1, будівлі та споруди - у групі 3).</i></p>			
101	Земельні ділянки	1	Земельні ділянки
<p><i>Земельні ділянки не є об'єктом для нарахування амортизації, оскільки їх вартість з часом не змінюється (окрім випадків переоцінки). Якщо земельна ділянка отримується одночасно з об'єктом нерухомості, то слід окремо обліковувати нерухомість (у податковому обліку це об'єкт групи 3) і окремо - земельну ділянку.</i></p> <p><i>Незважаючи на те що згідно з п.п. 14.1.138 ПКУ вартість землі в податковому обліку не відноситься до ОЗ, п.п. 138.3.3 ПКУ передбачає для обліку земельних ділянок групу 1.</i></p>			
102	Капітальні витрати на поліпшення земель	2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом
<p><i>До таких поліпшень можуть бути віднесені витрати на меліорацію, іригацію, осушення, збагачення й інші види поліпшень природних властивостей ґрунту земельної ділянки.</i></p>			
103	Будинки та споруди	3	Будівлі
			Споруди
			Передавальні пристрої
<p><i>Особливість обліку будівель полягає в тому, що їх рівною мірою можна кваліфікувати і як один об'єкт, включаючи всі його конструктивні елементи і системи життєзабезпечення (тоді будь-які зміни, додавання або поліпшення таких систем вважатимуться ремонтом/поліпшенням будівлі в цілому), і як сукупність окремих об'єктів (власне будівля, ліфтове господарство, різні системи сигналізації тощо).</i></p> <p><i>До споруд відносять греблі, тунелі, естакади, мости. Крім того, прикладами споруд можуть</i></p>			

бути:

- залізничні колії (код 120201 класу «Будівлі та споруди залізничного транспорту» Класифікатора ДК 013-97);
- дороги, вулиці, автостради (код 120103 підгрупи «Будівлі промислові і спеціальні та інженерні споруди» Класифікатора ДК 013-97);
- дороги для технологічного автотранспорту промислових підприємств, майданчики, тротуари і пішохідні зони, асфальтове покриття навколо будівель, яке виконує свої власні окремі функції (наприклад, стоянка для службових автомобілів - див. лист Мінфіну від 05.12.2011 р. № 31-08410-07-10/30264). *Враxуйте! Асфальтове покриття в цеху доцільніше розглядати як складову частину будівлі. Адже воно разом з будівлею цеху виконує, так би мовити, взаємодоповнюючі функції. У такому разі в бухгалтерії вартість асфальтового покриття збільшує первісну вартість будівлі та обліковується на субрахунку 103 «Будинки та споруди», а в податковому обліку - у складі ОЗ групи 3 підгрупи «Будівлі»;*
- паркани, огорожі (якщо паркан зводиться без прив'язки до будь-якої нерухомості та виконує певні самостійні функції або обслуговує декілька об'єктів нерухомості, то він вважатиметься самостійним об'єктом ОЗ).

Зверніть увагу! Автомобільні дороги загального користування в податковому обліку до ОЗ не відносяться (п.п. 14.1.138 ПКУ). І незважаючи на те, що вони не наведені в п.п. 138.3.2 ПКУ серед об'єктів, що не підлягають амортизації, обліковувати їх у податковому обліку й амортизувати не потрібно.

До передавальних пристроїв відносяться земельні поліпшення, створені для виконання спеціальних функцій з передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо будь-якого походження та виду на відстань: лінії електропередачі, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо (п.п. 14.1.143 ПКУ).

104	Машини та обладнання	4	Машини та обладнання
-----	----------------------	---	----------------------

Орієнтиром для віднесення активу до цієї групи може слугувати розд. XVI «Машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання; їх частини; звукозаписувальна і звуковідтворювальна апаратура, апаратура для запису або відтворення телевізійного зображення і звуку, їх частини та приладдя» УКТ ЗЕД, а також Класифікатор ДК 013-97.

Прикладами об'єктів, які відносяться до цієї групи, можуть бути:

- трактори, комбайни (трактори садово-городні (код 310101) і трактори гусеничні (код 310404), машини для збирання зерна, фруктів та овочів (код 310108) з підгрупи «Машини та устаткування» Класифікатора ДК 013-97);
- міні-електростанції (двигуни, генератори, трансформатори електричні (код 310800) з підгрупи «Машини та устаткування» Класифікатора ДК 013-97);
- паливно-роздавальна колонка (ПРК) (як окремий обліковий об'єкт). Якщо ж ПРК розглядається як структурний компонент АЗС, то вона вважається об'єктом ОЗ групи 3, підгрупа «Споруди»;
- на думку податківців на місцях, до ОЗ групи 4 слід також відносити пиłosоси, кондиціонери і спліт-системи (див. лист ДПА в Дніпропетровській області від 29.09.2011 р. № 28676/10/15-124). Проте, на наш погляд, такі об'єкти можна обліковувати в групі 6.

У групу 4 ОЗ у податковому обліку включають також (п.п. 138.3.3 ПКУ): 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 (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роємлі, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до

телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень.
Тобто в цю групу ОЗ потрапляють:

- міні-АТС;
- РРО і банкомати;
- SSD-накопичувачі достатньо великого об'єму і вартістю більше 6000 грн.;
- принтери, сканери;
- комп'ютерні програми (на нашу думку, йдеться про ті з них, які нерозривно пов'язані з ЕОМ та іншими машинами для автоматичної обробки інформації (так звані OEM-версії)).

105	Транспортні засоби	5	Транспортні засоби
-----	--------------------	---	--------------------

Тут обліковуються не лише автомобільний транспорт, але й інші види транспортних засобів (залізничні, водні, повітряні), а також електротранспорт.

Орієнтиром для віднесення активу до цієї групи може слугувати розд. XVII «Засоби наземного транспорту, літальні апарати, плавучі засоби і пов'язані з транспортом пристрої та обладнання» УКТ ЗЕД, а також інші державні класифікатори. У цю групу, зокрема, включаються:

- мотоцикли, автобуси і тролейбуси, локомотиви і тепловози, літаки і вертольоти, судна (всі ці транспортні засоби віднесені до підгрупи «Засоби транспортні, включаючи вантажні та легкові автомобілі» Класифікатора ДК 013-97);
- будівельний вагончик (якщо він зареєстрований як транспортний засіб і при цьому виконує спеціальні робочі функції). Якщо ж такий вагончик як транспортний засіб не зареєстрований, у податковому обліку він обліковується як об'єкт ОЗ групи 9.

106	Інструменти, прилади та інвентар	6	Інструменти, прилади, інвентар, меблі
-----	----------------------------------	---	---------------------------------------

До цієї групи відносяться (за умови відповідності всім критеріям, указаним у визначенні ОЗ), зокрема:

- холодильник, мікрохвильова піч, телевізор, обігрівач (хоча промисловий холодильник і холодильний прилавок, установлені в торговельному залі або, наприклад, на відкритому літньому майданчику, прилеглому до кафе, ми б вважали за краще віднести до групи 4 ОЗ);
- кондиціонер, пилосос (промислову установку для кондиціонування повітря і стаціонарну пилососоподібну установку слід було б включити в групу 4 або в групу 3, якщо вона входить у кошторисну вартість будівлі).

107	Тварини	7	Тварини
-----	---------	---	---------

У цю групу потрапляють довгострокові біологічні активи, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, наприклад, службові собаки, коні тощо.

108	Багаторічні насадження	8	Багаторічні насадження
-----	------------------------	---	------------------------

У цій групі обліковуються довгострокові біологічні активи, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю. Зокрема, тут обліковують озеленувальні та декоративні насадження, що потрапляють за вартісним критерієм до складу ОЗ.

109	Інші основні засоби	9	Інші основні засоби
-----	---------------------	---	---------------------

У цю групу зараховують ті об'єкти, які не потрапили в спеціально передбачені для них групи.

Фінансовий облік

<p><i>А коли такої не знайшлося - їх місце в збірній групі. Окремі приклади об'єктів, які можуть бути класифіковані в цій групі:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - будівельний вагончик (якщо він не зареєстрований як транспортний засіб); - призматрони (рекламні конструкції з автоматично змінюваними площинами) (код 340199 підгрупи «Інші основні фонди, ніде не класифіковані» Класифікатора ДК 013-97); - вивіски на будівлях з назвою підприємства; - витрати на придбання державного прапора, портрета Президента України та іншої державної символіки (зрозуміло, якщо їх вартість перевищує вартісний критерій). 			
111	Бібліотечні фонди	10	Бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України
<p><i>Бібліотечний фонд - це впорядковане зібрання документів, які зберігаються в бібліотеці. Для того, щоб літературна добірка вважалася бібліотечними фондами, в структурі підприємства має бути спеціальний підрозділ, а в штат має бути введений бібліотекар або розпорядник. Тоді книги і періодика (у тому числі й електронні) в обліку - однозначно об'єкти бібліотечного фонду підприємства.</i></p> <p><i>Для цілей бухгалтерського обліку не має значення, перевищує чи ні вартість бібліотечних фондів вартісну межу, що встановлюється підприємством для визначення МНМА.</i></p> <p><i>У податковому обліку бібліотечні фонди (ті, які ви обліковуєте саме у складі групи 10 згідно з п.п. 138.3.3 ПКУ) не підпадають під «податкове» визначення ОЗ (п.п. 14.1.138 ПКУ).</i></p> <p><i>Врахуйте! Дорогі книги (вартістю вище 6000 грн.), що не відносяться до бібліотечного фонду, формують об'єкт групи 9.</i></p>			
112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	11	Малоцінні необоротні матеріальні активи
<p><i>У бухгалтерському обліку для розмежування ОЗ і МНМА підприємство самостійно встановлює вартісний критерій у наказі про облікову політику.</i></p> <p><i>У податковому обліку слід керуватися вартісним критерієм (6000 грн.), установленим п.п. 14.1.138 ПКУ. Податкові МНМА, на відміну від бухобліку, не є складовими об'єктів ОЗ.</i></p>			
113	Тимчасові (нетитульні) споруди	12	Тимчасові (нетитульні) споруди
<p><i>До нетитульних тимчасових будівель, споруд, приладдя і обладнання відносяться: приоб'єктні приміщення та комори виконробів і майстрів; складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва; душові, кубові, неканалізовані вбиральні та приміщення для обігріву робітників; настили; драбини; стрем'янки; перехідні містки; ходові дошки; огорожі при розплановуванні будівлі; пристрої з техніки безпеки; інвентарні уніфіковані засоби підмоцуння типу льюлок, вишок, інвентарних майданчиків, помостів тощо; паркани й огорожі (крім спеціальних і архітектурно оформлених); запобіжні козирки, захистки при виконанні буропідричних робіт; тимчасові розводки від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу і повітря в межах робочої зони (території в межах до 25 м від периметра будівель або від лінійних об'єктів); витрати, пов'язані з пристосуванням будівель і споруд, що будуються та існують на будівельних майданчиках, замість</i></p>			

<p>будівництва згаданих вище нетитульних тимчасових будівель і споруд (п.п. 4.1.2 ДСТУ-Н Б Д.1.1-3: 2013).</p> <p>Для цілей бухгалтерського обліку не має значення, перевищує чи ні вартість перелічених вище об'єктів вартісну межу, що встановлюється підприємством для визначення МНМА. Усі вони «мешканці» виключно цієї спецгрупи. У свою чергу, в податковому обліку діє критерій 6000 грн.</p>			
114	Природні ресурси	13	Природні ресурси
<p>Для цілей бухгалтерського обліку не має значення, перевищує чи ні вартість природних ресурсів вартісну межу, що встановлюється підприємством для визначення МНМА.</p> <p>У податковому обліку запаси корисних копалини визнаються об'єктами ОЗ, проте, як і в бухобліку, амортизації вони не підлягають.</p>			
115	Інвентарна тара	14	Інвентарна тара
<p>У бухгалтерському обліку у складі інвентарної тари обліковується тара, наділена індивідуальними ознаками (металеві контейнери, цистерни, бочки, кеги, бідони), яка призначена для багаторазового використання протягом періоду, що перевищує один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Причому для цілей бухобліку не має значення, перевищує чи ні вартість такої тари вартісну межу, що встановлюється підприємством для визначення МНМА. Тара зі строком служби більше року обліковується виключно в цій спецгрупі.</p> <p>У податковому обліку у високодохідників і малодохідників, що вирішили коригувати фінрезультат на різниці, з витрат на придбання/виготовлення тари формуватиметься об'єкт ОЗ групи 14, тільки якщо вартість інвентарної тари вище 6000 грн.</p>			
116	Предмети прокату	15	Предмети прокату
<p>Для цілей бухгалтерського обліку не важливо, перевищує чи ні вартість предметів прокату вартісну межу, що встановлюється підприємством для визначення МНМА.</p> <p>А ось у податковому обліку у високодохідників і малодохідників, що вирішили коригувати фінрезультат на різниці, з витрат на придбання предметів прокату формуватиметься об'єкт ОЗ групи 15, тільки якщо вартість об'єкта вище 6000 грн.</p>			
117	Інші необоротні матеріальні активи	-	-
<p>Як випливає з Інструкції № 291, на цьому субрахунку відображають, зокрема, вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо).</p> <p>У податковому обліку окремої групи для обліку поліпшень орендованих ОЗ немає. Тому високодохідники і малодохідники-добровольці із суми таких витрат (якщо вона перевищує 6000 грн) формують об'єкт ОЗ групи 9 «Інші основні засоби».</p>			
16	Довгострокові біологічні активи	16	Довгострокові біологічні активи

З точки зору бухгалтерського обліку довгострокові біологічні активи (далі - ДБА) не є ОЗ. Їх облік регулюється окремим П(С)БО 30 і здійснюється на рахунку 16. ДБА - це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди, і не є поточним біологічним активом (п. 4 П(С)БО 30).

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності любого підприємства незалежно від організаційно-правової форми, чи форми власності. Через це ключовим кваліфікаційним завданням фахового економіста є розуміння класифікаційних ознак і складу основних засобів та вивчення процесу їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

5.3. Первинний облік наявності та руху основних засобів

Будь-яка господарська операція, у тому числі операції з основними засобами, повинна відображатись на місці її здійснення у відповідних бухгалтерських документах. Така реєстрація господарських операцій називається первинним обліком, який є основою бухгалтерського обліку. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в бухгалтерському обліку здійснюються на підставі первинних документів.

Первинні документи – це письмові свідчення, що фіксують та підтверджують господарські операції, зокрема розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Основним документом, який регулює загальні правила застосування первинних документів, є Положення про документальне забезпечення запасів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88. Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами.

В розділі III, статті 9 Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні № 996-XIV, від 16.07.1999 (з урахуванням змін від 03.01.2017, № 1724-19) наведено перелік обов'язкових реквізитів первинних документів, які надають їм силу і доказовість.

На сьогоднішній день суб'єкти господарювання, які не є розпорядниками бюджетних коштів мають три варіанти організації

первинного документування операцій з об'єктами основних засобів (форми документів наведено в ресурсах до даної теми):

1) використання типових форм первинного обліку рекомендованих Наказом Міністерства статистики України, від 29 грудня 1995 р. № 352;

2) використання типових форм первинного обліку рекомендованих Наказом Міністерства фінансів України, від 13.09.2016 р. № 818 (даний документ є обов'язковим для усіх розпорядників бюджетних коштів, соціальних й пенсійних фондів);

3) самостійно розробляти та використовувати власні форми документів первинного обліку основних засобів з дотриманням вимог ч. 2 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні до обов'язкових реквізитів, зокрема первинні документи мають містити:

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

Перелік типових форм відповідно до Наказу Міністерства статистики України, від 29 грудня 1995 р. № 352:

ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;

ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»;

ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»;

ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»;

ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини»;

ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;

ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»;

ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;

ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»;

ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств);

ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій);

ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту».

Перелік типових форм відповідно Наказу Міністерства фінансів України, від 13.09.2016 р. № 818:

Акт введення в експлуатацію основних засобів.

Акт приймання-передачі основних засобів.

Акт внутрішнього переміщення основних засобів.

Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів.

Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів.

Акт списання основних засобів (часткової ліквідації).

Акт списання групи основних засобів.

Акт списання транспортних засобів.

Акт списання вилученої з бібліотеки літератури.

Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів.

Інвентарна картка групового обліку основних засобів.

Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень.

Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів).

Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів;

Акт переоцінки основних засобів.

Як видно, у списку відповідно Наказу № 818 немає Опису інвентарних карток з обліку основних засобів й Інвентарного списку основних засобів. Крім того, наведено деякі нові документи, поява яких продиктована вимогами часу.

Це питання гостро постало після запровадження національними стандартами нових вимог щодо відображення в бухобліку оприбуткування та вибуття основних засобів і необхідності обліку періодів експлуатації для нарахування зносу тощо.

Стисло зупинімося на нових типових формах, у тому числі тих, які не були раніше передбачені Наказом № 352.

Акт введення в експлуатацію основних засобів – застосовують у разі введення в експлуатацію об'єкта, у т.ч. і коли об'єкт отримано безоплатно. На підставі цього акта отриманий об'єкт зараховують до складу основних засобів й інших необоротних матеріальних активів (далі – інші НМА). Також передбачена можливість уведення в експлуатацію групи об'єктів основних засобів однакового призначення й з однаковими технічними характеристиками та вартістю.

Акт приймання-передачі основних засобів – застосовують у разі оформлення господарських операцій із:

– безоплатного отримання та передачі основних засобів й інших НМА, крім безоплатної передачі об'єктів права державної та комунальної власності, оформлення якої здійснюється в порядку, визначеному постановою КМУ від 21.09.1998 р. № 1482;

– передачі покупцеві основних засобів й інших НМА в разі їх відчуження;

– отримання основних засобів й інших НМА як гуманітарної допомоги, дарунка, безповоротної допомоги (акт може складати комісія, яка їх приймає, в одному примірнику).

Цей акт можна використовувати для оформлення передачі групи основних засобів, які мають одне й те саме призначення, однакові технічні характеристики. А для об'єктів з груповим обліком в акті зазначають ще й кількість.

Акт внутрішнього переміщення основних засобів – застосовують для оформлення господарських операцій із руху основних засобів й інших НМА в межах бюджетної установи (підприємства чи організації). У ньому вказують назву об'єкта, інвентарний (номенклатурний) номер, одиницю виміру, кількість, первісну (переоцінену) вартість і місце знаходження об'єкта після переміщення. Такий акт складає матеріально відповідальна особа, що передає цінності, у 3-х примірниках і підписують матеріально відповідальні особи, яка передає та яка приймає основні засоби, а також головний бухгалтер. Якщо об'єкт переміщують без зміни матеріально відповідальної особи, акт можна складати в довільній формі у двох примірниках.

Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів – застосовують для оформлення господарських операцій із передання основних засобів на ремонт, реконструкцію чи модернізацію, до нього обов'язково додають дефектний акт. Він є підставою для припинення нарахування амортизації в разі реконструкції чи модернізації добудови, дообладнання, консервації. На підставі цього акта в інвентарній картці відмічають дату виведення з експлуатації.

Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів – застосовують для оформлення господарських операцій із приймання основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації. На підставі цього акта відновлюють нарахування амортизації та вносять записи в Інвентарні картки обліку об'єкта основних засобів, у т. ч. про введення в експлуатацію після модернізації, реконструкції тощо. У цьому акті обов'язково вказують вид ремонту (плановий чи позаплановий, поточний або капітальний),

зазначають також, чи повністю виконані роботи відповідно до дефектної відомості (виходить, що цей документ тепер обов'язковий), прописують зміни у характеристиці об'єкта після модернізації (реконструкції). Оформлюють зазначені акти приймання та передачі не лише для основних засобів, а й для інших НМА.

Акти списання основних засобів – їх тепер 4:

– Акт списання основних засобів (часткової ліквідації) – використовують лише в разі повної ліквідації чи вибуття частини об'єкта основних засобів при частковій ліквідації;

– Акт списання групи основних засобів (такої форми раніше не було) – оформлюють вибуття основних засобів, для яких ведеться груповий облік, до акта включають об'єкти, якщо вони мають одне й те ж призначення, однакові технічні характеристики та вартість;

– Акт списання транспортних засобів – оформлюють операції з вибуття транспортних засобів унаслідок їх зношення, знищення в результаті аварій, стихійного лиха тощо;

– Акт списання вилученої з бібліотеки літератури (з додатком у вигляді Опису на вилучення документів з бібліотечного фонду морально застарілих/фізично зношених/непрофільних, дублетних/втрачених користувачами) – використовують для списання вилучених із бібліотечного фонду документів, які морально застарілі, фізично зношені, непрофільні, дублетні та втрачені користувачами.

У всіх цих актах з'явився розділ «Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку», у якому зазначають назву облікового регістру, дебет і кредит субрахунку (код аналітичного рахунка), суму. Цей розділ заповнює бухгалтер, який відобразив операцію зі списання в бухобліку.

Інвентарні картки – заповнюють на підставі акта введення в експлуатацію, акта приймання-передачі, технічної й іншої супровідної документації, а також інших первинних документів.

Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів – це регістр аналітичного обліку основних засобів, відкривають картку на об'єкт основних засобів в одному примірнику та вносять до неї такі дані:

– назву об'єкта, інвентарний (номенклатурний) номер, рік випуску (побудови);

– паспорт (модель, тип, марку);

– місцезнаходження об'єкта при оприбуткуванні;

-
- первісну, ліквідаційну вартість і вартість, яка амортизується, строк корисного використання;
 - стислу характеристику об'єкта (дані про дорогоцінні метали);
 - зміни у вартості об'єкта;
 - нараховану амортизацію (на зворотному боці картки) й інші відомості;

Інвентарна картка групового обліку основних засобів – використовують для бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу, взуття, інвентарної тари, необоротних матеріальних активів спеціального призначення, на які нараховують амортизацію в розмірі 50% первісної вартості) й інших НМА.

В інвентарній картці зазначають:

- назву об'єкта;
- номенклатурний номер;
- дату введення в експлуатацію;
- первісну вартість за одиницю;
- кількість;
- суму амортизації (зносу);
- інформацію про залишок об'єктів.

Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень призначена для тварин та багаторічних насаджень. У ній зазначають:

- назву об'єкта; інвентарний номер;
- дату народження (насадження);
- облікову книжку; номер паспорта;
- місцезнаходження об'єкта при оприбуткуванні;
- первісну, ліквідаційну вартість і вартість, яка амортизується;
- строк корисного використання;
- нараховану амортизацію;
- стислу характеристику;
- зміну у вартості об'єкта;
- інші відомості.

У стислій характеристиці тварин наводять інформацію про їх породу (породність), тавро, кличку, масть й основні прикмети тощо, вік, стать, номер (бирки), зазначені в зоотехнічній документації чи інших первинних документах. Про багаторічні насадження вказують інформацію щодо породи насаджень, кількості висаджених одиниць і розміру займаної ними площі, інші відомості.

Розрахунок амортизації – тепер це дві окремі форми для об'єктів основних засобів і інших НМА, оскільки для них застосовується різний алгоритм нарахування амортизації.

Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) – застосовують для визначення суми амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.

Інформацію про об'єкти основних засобів заносять до розрахунку амортизації, зазначаючи:

- назву об'єкта;
- інвентарний номер;
- субрахунок, на якому обліковується об'єкт;
- субрахунок витрат, на якому ведеться облік нарахованої амортизації;
- вартість, яка амортизується;
- річну суму амортизації;
- кількість місяців корисного використання (експлуатації) у періоді;
- суму зносу на початок і кінець періоду.

Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів – застосовують для визначення суми амортизації об'єктів інших НМА із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.

У розрахунку амортизації зазначають:

- назву об'єкта;
- номенклатурний номер;
- субрахунок, на якому обліковується об'єкт;
- субрахунок витрат, на якому ведеться облік нарахованої амортизації;
- кількість;
- первісну вартість;
- суми нарахованої амортизації.

Акт переоцінки основних засобів – застосовують для визначення суми дооцінки й уцінки об'єктів основних засобів. Інформацію про основні засоби уносять до акта, зазначаючи: назву об'єкта, інвентарний (номенклатурний) номер, первісну (переоцінену) та справедливую вартість, суми зносу, індекс переоцінки, суми переоціненої вартості та зносу після проведення переоцінки, суми зміни у вартості об'єкта та його зносу, ліквідаційної вартості. Як розуміємо, цей акт оцінки не призначений для

оцінки виявлених надлишків чи оцінки безоплатно отриманих необоротних активів.

Щодо оформлення типових форм потрібно зазначити, що деякі форми має оформлювати комісія установи, утворена керівником. Серед них акти введення в експлуатацію, акти приймання-передачі, акти передачі на ремонт (реконструкцію, модернізацію) і прийняття після нього, акти списання, акти переоцінок. Тому керівнику установи має сенс утворити одну (а не декілька) комісію для оформлення операцій за переліченими формами.

Для низки форм передбачено обов'язкове їх затвердження керівником. Це такі форми, як: акт введення в експлуатацію, акт приймання-передачі, акти передачі на ремонт (реконструкцію, модернізацію) і прийняття з нього, акти списання, акти оцінки.

Також у деяких формах передбачено розділ, у якому бухгалтер має зазначити дату проведення операції на підставі відповідної типової форми, обліковий регістр, кореспонденцію субрахунків і суму, завізувавши цей запис своїм підписом.

Окрім того, допускається автоматизоване ведення інвентарних карток, застосовуючи програмне забезпечення з бухгалтерії, а за потреби – їх роздруковують.

5.4. Синтетичний і аналітичний облік руху основних засобів та капітальних інвестицій

Розширеного відтворення основного капіталу підприємства здійснюється шляхом капітального інвестування.

Капітальні інвестиції – це сукупність витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

До складу капітальних інвестицій належать витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання обладнання, інструменту, інвентаря, інші капітальні роботи і витрати на проектно-розвідувальні, геологорозвідувальні та бурові роботи, на відведення земельних ділянок та переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для підприємств, що будуються та інші. Капітальні інвестиції відображаються у балансі за фактичними витратами для забудовника (замовника).

Для правильної організації обліку і контролю за здійсненням капітальних інвестицій важливе значення має науково обгрунтована їх класифікація, що представлена на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Класифікація капітальних інвестицій

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 (zareєстровано в Мінюсті України 21.12.99 р. за № 893/4186, зі змінами та доповненнями), облік витрат на придбання матеріальних необоротних активів ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Збільшення понесених витрат на придбання матеріальних необоротних активів відображається за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції», зокрема субрахунків 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а після введення об'єкта в експлуатацію фактичні витрати, враховані на цьому рахунку, відносяться на дебет відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи» залежно від належності об'єкта до основних засобів або до інших необоротних матеріальних активів (табл. 5.3)

Таблиця 5.3

Типова кореспонденція рахунків з обліку придбання об'єкта основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Перша подія – отримання об'єкта основних засобів			
1.	Отримано основні засоби від постачальника (підрядника)	152	631
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631
3.	Відображено отримання транспортних, посередницьких, страхових, реєстраційних та інших послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	152	685
4.	Відображено суму податкового кредиту	641	685
5.	Відображено витрати на заробітну плату працівникам, що монтують основні засоби	152	661
6.	Відображено нарахування на заробітну плату	152	65
7.	Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	30	152
8.	Перераховано оплату постачальнику (підряднику)	631	311

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4
9.	Відображено оплату транспортних послуг	685	311
Перша подія – оплата об'єкта основних засобів			
1.	Перераховано аванс постачальнику (підряднику)	371	311
2.	Відображено виникнення податкового кредиту по ПДВ	641	644
3.	Отримано основні засоби від постачальника (підрядника)	152	631
4.	Відображено суму податкового кредиту	644	631
5.	Відображено отримання транспортних, посередницьких, страхових, реєстраційних та інших послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	152	685
6.	Відображено суму податкового кредиту	641	685
7.	Відображено втрати на заробітну плату працівникам, що монтують основні засоби	152	661
8.	Відображено нарахування на заробітну плату	152	65
9.	Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	10	152
10.	Здійснено оплату послуг	685	311
11.	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371

Дата виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з постачання (придбання) активів та послуг визначається за правилом першої події, тобто це є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (чи сплати постачальнику) за товари та послуги, або дата відвантаження (чи отримання) товарів та послуг.

Надходження в результаті придбання в обмін на подібні активи має специфіку у визначенні первісної вартості отриманих об'єктів. Подібні активи – це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби») (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Числовий приклад обліку операцій з обміну подібними активами

Первісна вартість активу, що передається	10000 грн
Знос активу, що передається	3000 грн
Справедлива (договірна) вартість активу, що передається	7000 грн

Продовження таблиці 5.4

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
1.	– списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	3000
	– списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	7000
2.	Відображено передачу об'єкта основних засобів	377	286	7000
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	1400
4.	Відображено отримання необоротного активу	15	631	7000
		641	631	1400
5.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377	8400
6.	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10 (11)	15	7000
Первісна вартість активу, що передається				10000 грн
Знос активу, що передається				3000 грн
Справедлива (договірна) вартість активу, що передається				5000 грн
№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
1.	– списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	3000
	– списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	7000
2.	Відображена передача подібного необоротного активу	377	286	5000
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	1000
4.	Списано суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю	949	286	2000
5.	Відображено отримання необоротного активу	15	631	5000
		641	631	1000
6.	Відображено залік заборгованостей	631	377	6000
7.	Об'єкт введено в експлуатацію	10 (11)	15	5000

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Зауважимо, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість, то від такої операції в бух обліку дохід не визнається (п. 9 П(С)БО 15 «Дохід»). В таблиці 5.4 наведено операції обміну подібними активами на рахунках бух обліку за двох варіантів: а) залишкова вартість подібного активу, що передається, відповідає його справедливій вартості; б) залишкова вартість подібного активу, що передається, вища його справедливої (договірної) вартості.

При відображенні в бухгалтерському обліку операції з обміну активами потрібно керуватись також П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Зокрема, відповідно до норм цього стандарту необоротні активи, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів, переводяться до групи вибуття і визнаються у складі запасів (дебет субрахунку 286). На необоротні активи, утримувані для продажу, у тому числі необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизація не нараховується.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкту основного засобу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7 «Основні засоби»). При цьому згідно з п. 23 П(С)БО 15 «Дохід», 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. В таблиці 5.5 наведено операції обміну неподібними активами на рахунках бух обліку за двох варіантів: а) залишкова вартість необоротного активу, менша його справедливої; б) залишкова вартість необоротного активу, що передається, більша його справедливої (договірної) вартості).

Таблиця 5.5

Числовий приклад з обліку операцій обміну неподібними активами

Початкова вартість активу, що передається				10000 грн
Знос активу, що передається				3000 грн
Справедлива вартість активу, що передається				9000 грн
№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
	– списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	3000
	– списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	7000
2.	Відображено передачу об'єкта основних засобів	377	712	10800
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	1800
4.	Списана балансова вартість активу, утримуваного для продажу	943	286	7000
5.	Відображено отримання необоротного активу	15	685	9000
		641	685	1800
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей	685	377	10800
7.	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10 (11)	15	9000
8.	Фінансовий результат	712	793	9000
		793	943	7000
		793	441	2000
Початкова вартість активу, що передається				10000 грн
Знос активу, що передається				3000 грн
Справедлива вартість активу, що передається				6000 грн
№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:			
	– списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	3000
	– списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	7000

Продовження таблиці 5.5

1	2	3	4	5
2.	Відображена передача необоротного активу	377	286	7200
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	1 200
4.	Списана балансова вартість активу, утримуваного для продажу	943	286	7000
5.	Відображено отримання необоротного активу	15	631	6000
		641	631	1200
6.	Відображено залік заборгованостей	631	377	7200
7.	Об'єкт введено в експлуатацію	10 (11)	15	6000
8.	Фінансовий результат	712	793	6000
		793	943	7000
		442	793	1000

Відповідно до п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість безоплатно отриманого основного засобу дорівнює його справедливій вартості на дату отримання, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 цього стандарту (табл. 5.6).

Таблиця 5.6.

Числовий приклад з обліку операцій з безоплатного одержання основних засобів

Справедлива вартість активу, що одержується		10000 грн		
Вартість послуг транспортної організації по доставці		1800 грн, у т.ч. ПДВ		
Витрати на встановлення, монтаж, налагодження, крім того:		2400 грн, у т.ч. ПДВ		
– заробітна плата з нарахуваннями власного персоналу		396 грн		
– вартість матеріалів, що використовувалися при встановленні		900 грн		
Щомісячна амортизація, у т.ч. справедливої вартості активу		123,3 грн		
		83,33 грн		
№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

Продовження таблиці 5.6

1	2	3	4	5
1.	Здійснені передплати:	371	311	1800
	а) транспортній організації			
2.	ПДВ	641	644	300
	б) підприємству, яке здійснює монтаж	371	311	2400
3.	ПДВ	641	644	400
	Відображено оприбуткування активу за справедливою вартістю	15	424	10000
4.	Відображено транспортні послуги по доставці активу	15	631	1500
	ПДВ	644	631	300
5.	Відображено залік заборгованостей за транспортні послуги	631	371	1800
6.	Відображено витрати на встановлення, монтаж, налагодження	15	631	2000
	ПДВ	644	631	400
7.	Відображено залік заборгованостей за транспортні послуги	631	371	2400
8.	Нарахована заробітна плата і внески на загальнодержавне пенсійне та соціальне страхування власному персоналу підприємства, зайнятому встановленням, монтажем та налагодженням активу	15	65, 661	396
9.	Відображено використання матеріалів при встановленні	15	201	900
10.	Відображено введення активу в експлуатацію	10 (11)	15	14796
11.	Нарахована амортизація активу ((14796 грн/10 р./12 міс) = 123,3 грн)	91	13	123,3
12.	Одночасно визнаний дохід від безкоштовно отриманих активів ((10000 грн/10 р./12 міс) = 83,33 грн)	424	745	83,33

В обліку на суму справедливої вартості одержаних основних засобів збільшують додатковий капітал підприємства (К-т субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»). Вкрай важливо пам'ятати, що збільшення додаткового капіталу підприємства відбувається виключно на

суму справедливої вартості отриманого об'єкта. Тобто до додаткового капіталу не потраплять витрати, пов'язані з його отриманням та доведенням до стану, придатного для використання із запланованою метою. Проте такі витрати обов'язково мають знайти місце у первісній вартості основних засобів.

Безоплатно отримані основні засоби підлягають амортизації. При цьому, одночасно з нарахуванням амортизації проводять зменшення суми раніше показаного додаткового капіталу із відображенням доходу від безоплатно отриманих основних засобів (К-т субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»). Нарахована амортизація на безоплатно отриманий об'єкт основних засобів не може перевищувати відображений додатковий капітал, визначений при отриманні цього об'єкта.

Отримані основні засоби, як внесок до статутного капіталу, зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Відповідно до п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби», первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, указаних у п. 8 цього стандарту.

Внесені у статутний капітал об'єкти основних засобів підлягають амортизації на загальних підставах.

Для обліку внесків до статутного капіталу використовують наступні рахунки:

- субрахунок 425 «Інший додатковий капітал» – використовують для відображення до реєстраційних внесків.

- субрахунок 401 «Статутний капітал» – використовують для відображення внесків засновників і формування статутного капіталу. За кредитом показують збільшення статутного капіталу, а за дебетом – зменшення (вилучення). Кредитове сальдо по рахунку має відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статуті.

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» – призначений для відображення заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу. За дебетом показують розмір заборгованості за внесками, а по кредиту – погашення такої заборгованості.

У листі Міністерства фінансів України від 17.11.2003 р. № 31-04200-04-5/5570 зазначається, що вартість внесених у статутний капітал основних засобів та нематеріальних активів до складу капітальних інвестицій не включається і на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» не відображається. Однак у деяких випадках використання рахунку 15 просто необхідне (табл. 5.7). Приміром, якщо будуть супутні витрати на встановлення, монтаж, налагодження або інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням

основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Таблиця 5.7

**Числовий приклад обліку операцій з одержання основних засобів,
як внесок до статутного капіталу**

Розмір статутного фонду, встановлений установчими документами				20000 грн
Внески здійснюються за справедливою вартістю, узгодженою учасниками:				
а) основними засобами (основними фондами)				6000 грн у т. ч. ПДВ
б) іншими необоротними активами з метою використання в господарській діяльності				9000 грн у т. ч. ПДВ
в) необоротними активами для інших цілей				5000 грн у т. ч. ПДВ
№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Відображено формування статутного капіталу	46	40	20000
2.	Отримано від засновників:			
	а) основні засоби (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	152	46	5000
		641	46	1000
	б) інші необоротні активи для цілей господарської діяльності (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	153	46	7500
		641	46	1500
	в) необоротні активи для інших цілей (негосподарських)	153	46	5000
3.	Відображено введення в експлуатацію отриманих активів	10 (11)	15	17500

Створені підприємством основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю (п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби»), яка складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, вартості послуг сторонніх організацій, амортизації основних засобів, що використовуються для виготовлення (будівництва) об'єкта основних засобів, та інших витрат, що включаються у первісну вартість такого об'єкта згідно з п. 8 П(С)БО 7.

Всі витрати, пов'язані з будівництвом об'єкта основних засобів, незалежно від способу його здійснення, обліковують по дебету субрахунку

151 «Капітальне будівництво». В свою чергу, витрати, пов'язані з виготовленням основних засобів – по дебету субрахунків 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, накопичені витрати з рахунку 15 (відповідних субрахунків) списують на відповідні рахунки обліку основних засобів або інших необоротних матеріальних активів.

Операції пов'язані з вибуттям основних засобів за грошові кошти не знаходять однозначного тлумачення зі сторони законотворців та фахівців. Так, основні засоби, що утримуються з метою продажу, обліковують за правилами, викладеними у П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості (п. 1 р. II П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»).

Якщо основні засоби визнані утримуваними для продажу, їх переводять із необоротних активів до оборотних (у запаси). Разом з тим, їх припиняють амортизувати і відображають в обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації (п. 9 р. II П(С)БО 27) (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Числовий приклад обліку операцій з реалізації основних засобів за грошові кошти

Первісна вартість об'єкта основних засобів	15000 грн
Знос об'єкта основних засобів	5000 грн
Договірна вартість (вартість продажу) без ПДВ	12500 грн

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Перша подія – отримання попередньої оплати				
1.	Одержано попередню оплату (аванс) за необоротний актив, утримуваний для продажу.	311	680	15000
2.	У складі попередньої оплати відображено податкові зобов'язання	643	641	2500
3.	Переведено об'єкт основних засобів до необоротних активів, утримуваних для продажу:			
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	10000
4.	Відвантажено необоротний актив, утримуваний для продажу	680	712	15000
5.	Закрито розрахунки з ПДВ	712	643	2500
6.	Списано балансову вартість необоротного активу, утримуваного для продажу	943	286	10000
Перша подія – передача активу				
1.	Переведено об'єкт основних засобів до необоротних активів, утримуваних для продажу:			
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	10000
2.	Відвантажено необоротний актив, утримуваний для продажу	680	712	15000
3.	Нараховано податкові зобов'язання із ПДВ	712	641	2500
4.	Списано балансову вартість необоротного активу, утримуваного для продажу	943	286	10000
5.	Отримано оплату від покупця	311	680	15000

Доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, обліковують за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». Балансову вартість таких активів списують у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Варто зауважити, що Мінфін в листі від 25.07.2008 р. N 31-34000-10-10/29072 рекомендує доходи від реалізації необоротних активів,

утримуваних для продажу, відображати за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а списувати собівартість таких активів по дебету субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

5.5. Амортизація основних засобів та відображення її в обліку

В процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються (амортизуються). Сума їх зносу обліковується окремо. Різниця між первісною або відновлювальною вартістю і сумою зносу (амортизації) називається залишковою вартістю. Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються протягом терміну їх корисного використання. Строк корисного використання об'єкта основних засобів з метою бухгалтерського обліку визначається підприємством самостійно з урахуванням:

- очікуваного використання об'єкта, його потужності або продуктивності;
- фізичного та морального зносу, що передбачається;
- правових та інших обмежень.

Нарахування амортизації починається при визнанні об'єкта основних засобів активом (при зарахуванні на баланс) з місяця, наступного за місяцем, у якому він став придатним до використання. Нарахування амортизації призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації, з місяця, наступного за місяцем вибуття. Нарахування амортизації проводиться щомісячно на кожен об'єкт основних засобів. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій). Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

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

В бухгалтерському обліку амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням одного з п'яти методів, встановлених п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби». Крім того, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Різниця цих методів полягає в такому розподіленні вартості об'єкта, що амортизується, протягом строку його корисного використання, яке максимально

відповідало б характеру (інтенсивності) експлуатації такого необоротного активу. Метод амортизації обирається підприємством самостійно. Методи нарахування амортизації основних засобів наведено в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Методи нарахування амортизації основних засобів

Методи амортизації	Порядок визначення суми амортизації
Прямолінійний	Річна амортизація = $\frac{\text{Первісна вартість} - \text{ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$
Зменшення залишкової вартості	<p>Річна сума амортизації = Залишкова вартість на початок року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) × Річна норма амортизації</p> <p>Річна норма амортизації = $\left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}}\right) \times 100\%$</p> <p>Ступінь кореня n = кількість років корисного використання об'єкта</p>
Прискороного зменшення залишкової вартості	<p>Річна сума амортизації = Залишкова вартість на початок року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) × Річна норма амортизації</p> <p>Річна норма амортизація = $\frac{100\%}{\text{Строк корисного використання}} \times 2$</p>
Кумулятивний метод	<p>Річна сума амортизації = Кумулятивний коефіцієнт × (Первісна чи переоцінена вартість – Ліквідаційна вартість)</p> <p>$K_{\text{ком}} = \frac{\text{Кількість років використання до кінця терміну}}{\text{Сума порядкових номерівроків використання}}$</p> <p>$K_{\text{ком}}$ – кумулятивний коефіцієнт</p>
Виробничий метод	<p>Місячна сума амортизації = Фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг) × Виробнича ставка амортизації</p> <p>Виробнича ставка амортизація = $\frac{\text{Первісна вартість} - \text{ліквідаційна вартість}}{\text{Плановий обсяг продукції}}$</p>

У відповідності з п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується або за прямолінійним, або за виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних активів може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % його вартості, яка амортизується та решти 50 % вартості, яка

амортизується в місяць їх виключення з активів (списання з балансу) або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Для відображення інформації про нараховану амортизацію використовують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідний субрахунок). За кредитом рахунку (з дебетом рахунків 15, 23, 92, 93, 94) відображають нарахування амортизації, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації). Кореспонденцію рахунків щодо обліку амортизації основних засобів у загальному вигляді можна показати в таблиці 9. Якщо підприємство оперує тільки рахунками класу 8, то суми амортизації будуть відображені відповідними записами (табл. 5.10; 5.11).

Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування встановлено п. 138.3 ПКУ. Зокрема розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, установлених пп. 14.1.138 та пп. 138.3.2–138.3.4 ПКУ.

Таблиця 5.10

Типова кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів з використанням рахунків класу 9

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію об'єктів виробничого призначення за умови, що амортизаційні відрахування можуть бути віднесені до конкретного виду продукції (наприклад, якщо при виконанні будівельних робіт об'єкт основних засобів використовувався виключно для виконання певного замовлення)	23	131
2.	Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення за умови, що амортизаційні відрахування не можуть бути піднесені до конкретного виду продукції (наприклад, якщо промислове обладнання використовується для виробництва декількох видів продукції за декількома замовленнями водночас)	91	131

Продовження таблиці 5.10

1	2	3	4
3.	Нараховано амортизацію основних засобів загальногосподарського призначення (наприклад, амортизація офісного обладнання, комп'ютерів, використовуваних адміністративно-управлінським персоналом)	92	131
4.	Нараховано амортизацію основних засобів, використовуваних при збуті продукції (наприклад, якщо автомобіль здійснює доставлення товару на торговельні точки; а також амортизація торговельного обладнання підприємств торгівлі)	93	131
5.	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються в іншій операційній діяльності (наприклад, амортизація об'єктів житлово-комунального і соціально культурного призначення)	94	131

Таблиця 5.11

Типова кореспонденція рахунків щодо обліку амортизації основних засобів з використанням рахунків класу 8

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію об'єктів виробничого призначення за умови, що амортизаційні відрахування можуть бути віднесені до конкретного виду продукції	831	131
		23	831
2.	Нараховано амортизацію по виробничих об'єктах у випадку, якщо амортизаційні відрахування не можуть бути віднесені до конкретного виду продукції, а також по об'єктах адміністративного і збутового призначення	831	131
		79	831

Для наочної характеристики процесу розрахунку сум амортизації основних засобів прямолінійним методом розглянемо числовий приклад та подамо розрахунок в табл. 5.12. Первісна вартість об'єкта основних засобів – 192000 грн, ліквідаційна вартість – 12000 грн. Термін використання об'єкта основних засобів 5 років. За формулами наведеними в табл. 5.9 визначимо річну суму амортизації. (табл. 5.12)

$$P_a = \frac{192000 - 12000}{5} = 36000 = 180000 \times 20\%$$

Таблиця 5.12

**Розподіл амортизаційних нарахувань при використанні
прямолінійного методу**

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації		
1-й	192000	20	192000	36000	3000	36000	156000
2-й	192000	20	156000	36000	3000	72000	120000
3-й	192000	20	120000	36000	3000	108000	84000
4-й	192000	20	84000	36000	3000	144000	48000
5-й	192000	20	48000	36000	3000	180000	12000

Таблиця 5.13

**Суми нарахованої амортизації при використанні методу
зменшення залишкової вартості**

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації і, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації і	Місячна сума амортизації і		
1-й	192000	42,57	192000	81734	6811	81734	110266
2-й	192000	42,57	110266	46940	3912	128674	63326
3-й	192000	42,57	63326	26958	2247	155632	36368
4-й	192000	42,57	36368	15482	1290	171105	20895
5-й	192000	42,57	20895	8891	3000	180000	12000

Згідно з вищенаведеним прикладом за методом зменшення залишкової вартості протягом терміну корисного використання об'єкта основних засобів нарахована амортизація буде розподілятися так (табл. 5.13):

$$H_a = \left(1 - \sqrt[5]{\frac{12000}{192000}} \right) \times 100\% = 42.57$$

При застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається за даним прикладом визначатиметься наступним чином (табл. 5.14):

$$H_a = \frac{100\%}{5} \times 2 = 40\%$$

Таблиця 5.14

Суми нарахованої амортизації за методу прискореного зменшення залишкової вартості

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації		
1-й	192000	40	192000	76800	6400	76800	115200
2-й	192000	40	115200	46080	3840	122880	69120
3-й	192000	40	69120	27648	2304	150528	41472
4-й	192000	40	41472	16589	1382	167117	24883
5-й	192000	40	24883	12883	1074	180000	12000

Слід зауважити, що сума амортизації останнього року корисного використання об'єкта за даним методом визначається, як різниця між залишковою вартістю на початок року та ліквідаційною вартістю об'єкта

При кумулятивному методі визначається кумулятивний коефіцієнт, який для даного прикладу складатиме:

$$\sum T = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

Даний коефіцієнт застосовується до вартості, що амортизується (табл. 5.15).

Таблиця 5.15

Суми нарахованої амортизації при використанні кумулятивного методу амортизації

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації		
1-й	192000	0,333	192000	59940	4995	59940	132060
2-й	192000	0,267	132060	48060	4005	108000	84000
3-й	192000	0,200	84000	36000	3000	144000	48000
4-й	192000	0,133	48000	23940	1995	167940	24060
5-й	192000	0,067	24060	12060	1005	180000	12000

Детальний приклад нарахування амортизації наведемо в таблиці 5.15.

Насамкінець зауважимо наступне: для цілей обкладення податком на прибуток при розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів ураховується залишкова вартість основних засобів, визначена згідно з ПКУ. А об'єкти, що відповідають критеріям «Майно, призначене для продажу», із метою оподаткування розцінюються як об'єкти, що виведені з експлуатації.

5.6. Переоцінка основних засобів

Поняття первісної та переоціненої вартості об'єктів основних засобів чітко регламентується П(С)БО 7. Відповідно до даного Положення переоцінка основних засобів може бути обов'язковою, необов'язковою та забороненою. Дані види переоцінок виникають внаслідок зазначення різного роду інформації в наказі про облікову політику підприємства стосовно встановлення порогів суттєвості для переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Детальніші умови, які й визначають вказані види переоцінок зазначені на рис. 5.3.

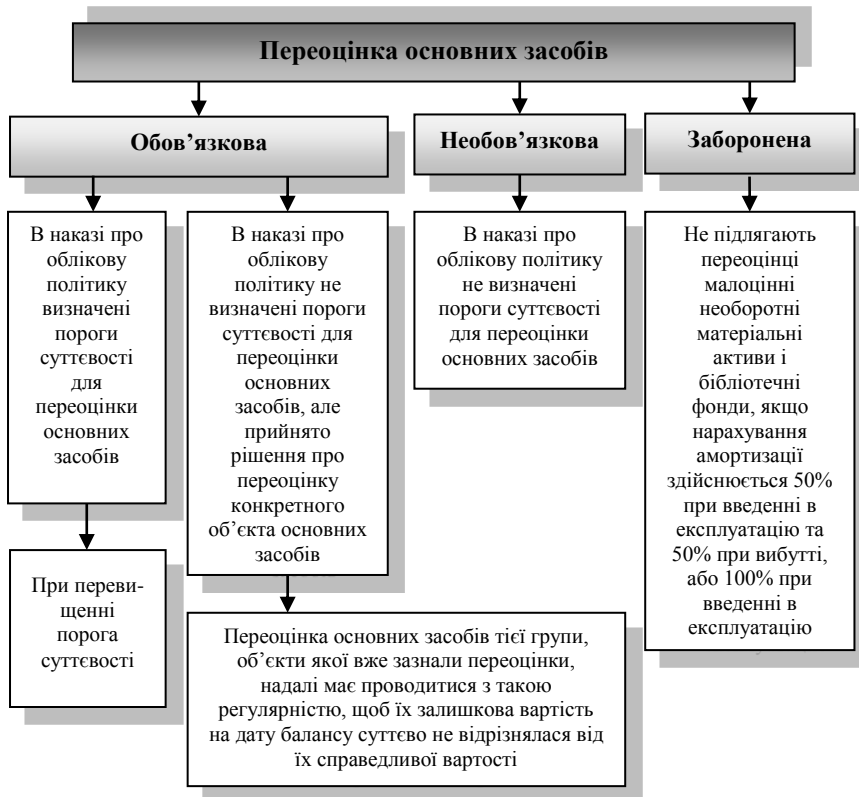


Рис. 5.3 Переоцінка основних засобів відповідно до П(С)БО 7

Так, відповідно до п. 16 П(С)БО 7, підприємствам дозволяється переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість такого об'єкта істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Зазначимо, що в даному визначенні не дається чітких критеріїв того, яку різницю між залишковою і справедливою вартістю вважати істотною. Це пов'язано з тим, що для різних підприємств ці критерії можуть бути зовсім різні.

Переоцінці можуть підлягати всі основні засоби, за винятком малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів, якщо амортизація їх вартості здійснюється методами, викладеними в другій частині п. 27 П(С)БО 7, тобто нарахуванням 50 чи 100 % амортизації в місяці введення таких активів в експлуатацію.

Порядок відображення переоцінки в бухгалтерському обліку

	Останнє значення переоціненої залишкової вартості	Операція (дооцінка чи уцінка) і відображення її в бухобліку
Первісна (залишкова) вартість до першої переоцінки	Більше ніж первісна (залишкова) вартість до першої переоцінки	Дооцінка: 1.1) відображається як при першій дооцінці за рахунок збільшення іншого додаткового капіталу Уцінка: 1.2) до величини первісної (залишкової) вартості до першої переоцінки відображається як зменшення іншого додаткового капіталу; 1.3) нижче первісної (залишкової) вартості до першої переоцінки відображаються як витрати звітного періоду
	Менше ніж первісна (залишкова) вартість до першої переоцінки	Дооцінка: 2.1) до величини первісної (залишкової) вартості до першої переоцінки відображаються як доходи звітного періоду; 2.2) понад величину первісної (залишкової) вартості до першої переоцінки відображається як збільшення іншого додаткового капіталу
		Уцінка: 2.3) відображається як перша уцінка з віднесенням до складу витрат звітного періоду

Згідно п. 17 П(С)БО 7 переоцінена первісна вартість і сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо об'єкт основних засобів цілком амортизований і підлягає переоцінці, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості і суми зносу основних засобів повинні заноситися в реєстри їх аналітичного обліку (інвентарні картки обліку основних засобів форми № ОЗ-6). Проте, в типовій формі такого документа не передбачено окремої граfi для відомостей про проведені

переоцінки, тому на підприємстві має бути розроблено внутрішній документ, який доповнює інформацію інвентарних карток та зберігається в картотеці разом з ними.

Згідно п. 19 П(С)БО 7, у бухгалтерську суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, що проводиться перший раз, включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки, що проводиться перший раз – до складу витрат звітного періоду. Якщо проводиться не перша, а чергова переоцінка основних засобів, то її відображення в бухгалтерську має свої особливості, що регламентуються п. 20 П(С)БО 7.

Наступні дооцінки чи уцінки останнього значення переоціненої залишкової вартості відповідно до п. 20 П(С)БО 7 і показано в п. таблиці 5.16.

5.7. Облік витрат на поліпшення і ремонт основних засобів

Крім витрат на покращення, підприємства несуть витрати на ремонт основних засобів. Дані витрати не призводять до збільшення первісно очікуваних економічних вигод, тому їх відносять не на збільшення первісної вартості основного засобу, а до витрат поточного періоду.

Для правильного відображення витрат на ремонт в бухгалтерському обліку підприємства слід знати, яким чином проведений ремонт впливає на величину економічних вигод, очікуваних від використання відремонтованого об'єкта основних засобів.

Згідно ДСТУ (державного стандарту України) ремонтом вважається комплекс операцій з відновлення справності або працездатності та поновлення ресурсу об'єкта або його складових.

Класифікація ремонтів основних засобів представлена на рисунку 5.4.

Під технічним обслуговуванням розуміють комплекс операцій або операцію з підтримки справності чи працездатності об'єкта під час його використання за призначенням, простою, зберігання та транспортування.

На практиці також широко застосовують поняття поточного та капітального ремонтів.

Поточний ремонт – це комплекс ремонтно-будівельних робіт, що перед-бачає систематичне й своєчасне підтримання експлуатаційних якостей, попередження передчасного зносу конструкцій та інженерного обладнання. Поточні ремонти здійснюються в основному власними силами.



Рис. 5.4. Класифікація ремонтів основних засобів

Кореспонденції з обліку витрат відображені у табл. 5.17.

Таблиця 5.17

Типова кореспонденція з обліку витрат на ремонт та утримання основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено витрати на обслуговування та ремонт основних засобів:	23, 91	63, 20, 22, 25, 26, 66, 65...
	а) виробничого призначення		
2.	б) загальногосподарського призначення	92	
3.	в) що забезпечують збут продукції	93	

Капітальні ремонти виконуються з періодичністю понад один рік, при цьому здійснюються повне розбирання, заміна або відновлення всіх зношених деталей, вузлів. Капітальний ремонт основних засобів може бути виконаний двома способами: господарським і підрядним.

5.8. Облік оренди основних засобів

За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності. До відносин оренди застосовуються відповідні положення Цивільного кодексу з урахуванням особливостей, передбачених частиною шостою ст. 283 Господарського кодексу.

Предметом договору оренди (найму) може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживана річ). Крім того, нормами частини третьої ст. 283 Господарського кодексу встановлено, що об'єктом оренди у сфері господарювання може бути, зокрема, як нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення), так і інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення.

Таким чином, у договорі оренди слід докладно описати індивідуальні ознаки майна, оскільки після закінчення строку дії цього договору орендар повинен повернути орендодавцю саме той об'єкт, який він раніше отримав у користування.

Орендні (лізингові) відносини у сфері бухгалтерського обліку регулюються П(С)БО 14 «Оренда», яке визначає методологічні засади формування інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Згідно даного положення оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» не поширюється на:

1) угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

2) угоди щодо використання авторських і суміжних прав;

3) угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Згідно з П(С)БО 14 «Оренда» існує два види оренди – фінансова та операційна. Ці види оренди по-різному відображаються в обліку. На жаль, немає повного визначення операційної оренди. Отже, для з'ясування економічної суті операційної оренди слід спочатку визначитися з тим, яка

оренда вважається фінансовою.

Вцілому, оренда, передбачає передачу орендарю (лізинго-одержувачу) в платне користування від лізингодавця необоротні активи (об'єкти лізингу) на термін, що не перевищує термін їх повної амортизації (до 90 % вартості об'єкта лізингу з обов'язковим поверненням таких необоротних активів орендодавцю у зв'язку з закінченням терміну дії операційної оренди, визначеного договором оренди.

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

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення терміну оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) термін оренди становить більшу частину терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, дообладнання;
- 6) орендар може подовжити орендну плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його витрати від припинення оренди.

Таким чином, спочатку потрібно порівняти умови орендного договору з ознаками, передбаченими у п. 4 ПБО 14 для фінансової оренди. Якщо укладений підприємством договір не відповідає жодній з ознак, установлених для фінансової оренди, тоді таку оренду слід відображати в бухгалтерському обліку як операційну.

Типові кореспонденції з обліку операцій з фінансової оренди відображені у табл. 5.18.

Таблиця 5.18

Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій фінансової оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4

Облік фінансової оренди у орендодавця			
1.	Включено об'єкт основних засобів до групи вибуття: сума зносу об'єкта	13	10
1.1.	сума перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю	949	10
1.2.	залишкова вартість об'єкта	286	10
2.	Списана вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду (залишкова вартість)	949	286
3.	Відображена: дебіторська заборгованість орендаря та дохід від переданого у фінансову оренду об'єкта основних засобів	161	719
4.	Нарахування податково-вих зобов'язань з ПДВ	719	641
5.	Частина довгострокової заборгованості переведена до складу поточної заборгованості, що підлягають сплаті протягом 12 місяців з дати Балансу	377	161
6.	Сума фінансового доходу, що належить до отримання (перший період оренди – за квартал)	373	732
7.	Надійшла на поточний рахунок підприємства сума орендної плати за перший період оренди, у тому числі:		
	а) на погашення частини дебіторської заборгованості орендаря	311	377
	б) на погашення заборгованості з нарахованого доходу	311	373
Облік фінансової оренди в орендаря			
1.	а) за первісною вартістю (з урахуванням зносу), як зобов'язання з фінансової оренди	152	531
	б) введення в експлуатацію об'єкта оренди (за аналітичними рахунками орендованих необоротних активів)	10, 11, 12	152
2.	Частина довгострокових зобов'язань з фінансової оренди переведена до складу поточного зобов'язання, як орендний платіж (наприклад, за перший рік)	531	611
3.	Орендний платіж за перший рік фінансової оренди (без ПДВ)	611	311
4.	Податкові зобов'язання з ПДВ	611	641
5.	Перерахування податкових зобов'язань з ПДВ	641	311
6.	При внесенні орендної плати на початку звітного періоду:		
	а) нараховані зобов'язання за відсотками	952	684
	б) сплата відсотків	684	311
7.	При внесенні орендної плати наприкінці звітного періоду		
	а) нарахування зобов'язання за відсотками	952	684
	б) орендний платіж (сума, що залишилася на субрахунку 531 «Довгострокові зобов'язання»)	531	311
	в) сплата відсотків	684	311

Згідно із Законом України «Про оренду державного та комунального майна» для одержання дозволу Фонду державного майна на передачу в оренду нерухомого майна підприємствам державної форми власності необхідно надіслати листа до регіонального відділу Фонду державного майна про дозвіл на укладення договору оренди нерухомого майна, що перебуває на балансі підприємства, а до листа додати проект Договору, дозвіл органів управління (міністерства, відомства тощо) на оренду приміщення, звіт про експертну оцінку об'єкта та розрахунок орендної плати за перший місяць оренди.

При передачі об'єкта основних засобів в оренду складається акт приймання-передачі в операційну оренду. З дати його оформлення та підписання починається обчислення строку договору оренди, якщо інше не встановлено договором. Нарахування амортизації протягом строку корисного використання (експлуатації) переданого в операційну оренду об'єкта основних засобів здійснює орендодавець. При поверненні такого майна з оренди сторони договору оформлюють та підписують акт приймання-передачі основних засобів з операційної оренди.

У орендаря отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». При цьому отриманий в операційну оренду об'єкт основних засобів відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду. Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при прийнятті орендарем на облік основних засобів, зменшення – при їх поверненні орендодавцю.

5.9. Відображення інформації про основні засоби в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та зносу необоротних активів, а також для відображення капітальних інвестицій призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 13, 15, 18).

Аналітичний облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім інструментів, приладів та інвентарю, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари, інших необоротних матеріальних активів), ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти необоротних активів в картках обліку відповідних необоротних активів.

Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених

облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо).

У графах 3 і 4 розділу I цього Журналу відображаються вибуття відповідно основних засобів, інших необоротних матеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. У графі 6 розділу I Журналу відображаються сума нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності.

У розділі II Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію необоротних активів, вибуття внаслідок продажу, уцінка тощо), інші необоротні активи (їх погашення, списання тощо) (за кредитом рахунків 15).

Відомість 4.1 ведеться за дебетом рахунку 15 і призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання (виготовлення, спорудження) інших необоротних матеріальних (спеціальних інструментів, інвентарної тари, тимчасових нетитульних споруд, предметів прокату, бібліотечних фондів) а також з поділом інвестицій у капітальне будівництво, що виконані підрядним і господарським способом.

У цій відомості також відображаються витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання (субрахунок 152), реконструкції, добудови (субрахунок 151) об'єкта, що приводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод.

Облік капітального будівництва ведеться за фактичними витратами. Для визначення фактичної вартості кожного окремого об'єкта капітального будівництва, реконструкції, добудови, модернізації, модифікації, що здійснюється у кількох звітних періодах, застосовується вкладний аркуш формату Відомості 4.1 із зазначенням назви об'єкта.

У Відомості 4.1 відокремлюється сума податкового кредиту, що визнається законодавством у зв'язку з попередньою оплатою (авансом) вартості необоротних активів, устаткування і будівельно-монтажних робіт.

Після одержання (прийняття) необоротних активів, устаткування, що потребує монтажу, і будівельно-монтажних робіт сума податкового кредиту способом сторно відображається (у цій відомості і Журналі 3) за

дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит» і не включається до первісної вартості побудованих (змонтованих, уведених в експлуатацію) основних засобів.

У Балансі (Звіт про фінансовий стан) підприємства інформація про вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів основних засобів і орендованих цілісних майнових комплексів наводиться у рядку 1010 «Основні засоби». За цим рядком також наводиться вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління та вартість інших необоротних матеріальних активів.

Окремо у рядку 1011 наводиться первісна (переоцінена) вартість, окремо у рядку 1012 сума зносу основних засобів (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

У формі № 3 «Звіті про рух грошових коштів» інформація про рух об'єктів основних засобів (продаж та придбання) відображається у II розділі Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності за рядками 3205 та 3260 відповідно.

У розділі II Приміток до річної фінансової звітності розшифровується інформація про основні засоби підприємства, яка наведена в рядках 1010-1017 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Зокрема, тут відображається первісне визнання та подальша оцінка придбаних (виготовлених) основних засобів. Інформація розкривається за кожною групою основних засобів, що перебувають на балансі підприємства. Перелік інформації (відомостей), які повинні відображатись у цьому розділі, наведено у пунктах 36 – 39 П(С)БО 7 «Основні засоби». Інформація про основні засоби, яку не передбачено формою № 5, але яка підлягає розкриттю у примітках, наводиться у текстовій частині приміток, у пояснювальній записці.

Крім того у примітках відображається метод амортизації та їх перегляд, строки корисного використання (експлуатації) та їх перегляд, методи оцінки основних засобів (наявність незалежного оцінювача), методи та суттєві припущення, які були використані під час визначення справедливої вартості основних засобів, періодичність переоцінки основних засобів та визнання зменшення корисності основних засобів.

5.10. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Інвентаризація основних засобів – це перевірка наявності та стану основних засобів у натурі. Інвентаризація обов’язкова для всіх підприємств незалежно від організаційно-правової форми господарювання, виду діяльності та форми власності.

Проведення інвентаризації покладається на призначену керівником підприємства комісію з участю в ній головного (старшого) бухгалтера.

Інвентаризацію основних засобів слід провадити відповідно до Положення «Про інвентаризацію активів та зобов’язань» № 879 затвердженого Наказом МФУ від 02.09.2014 р.

Весь облік підприємства – податковий, фінансовий, статистичний – ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. А достовірність даних бухгалтерського обліку забезпечується шляхом проведенням інвентаризації.

Об’єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов’язковим згідно з законодавством.

Перелік підстав, коли проведення інвентаризації, зокрема основних засобів, є обов’язковим та встановлено в п. 7 Положення № 879, зокрема:

- для необоротних активів перед складанням річної фінансової звітності проводиться суцільна інвентаризація з урахуванням особливостей її проведення і в період трьох місяців до дати балансу;

- у разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління, в інших випадках, визначених законодавством;

- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні;

- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

– за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації. У цих випадках інвентаризація має розпочатися у термін та в обсязі, зазначених у належним чином оформленому документі цих органів, але не раніше дня отримання підприємством відповідного документа;

– у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

– у разі припинення діяльності підприємства проводиться суцільна інвентаризація;

– у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу).

Строки проведення інвентаризації основних засобів наведено в таблиці 5.19.

Таблиця 5.19

Строки проведення інвентаризації основних засобів

Об'єкт інвентаризації	Строк проведення	Періодичність проведення
Земельні ділянки, будівлі, споруди, інші об'єкти нерухомості;	Протягом трьох місяців до дати річного балансу (з 1 жовтня до 31 грудня)	Раз на три роки
Необоротні активи (крім незавершених капітальних інвестицій та об'єктів основних засобів, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством)		Щороку
Незавершені капітальні інвестиції	Протягом двох місяців до дати річного балансу (з 1 листопада до 31 грудня)	
Бібліотечні фонди	За рішенням керівника може проводитися протягом року згідно з установленим графіком	
Об'єкти основних засобів, зокрема автомобілі, річкові і морські судна, які відбувають у тривалі рейси	До їх тимчасового вибуття, але до дати балансу	
Інструменти, пристосування, інвентар	Протягом двох місяців до дати річного балансу (з 1 листопада до 31 грудня)	Протягом 3 років в обсязі понад 30 % об'єктів щорічно

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.

Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи.

Для проведення інвентаризації на підприємстві створюється інвентаризаційна комісія згідно з розпорядчим документом керівника. Це може бути наказ або розпорядження, у якому також затверджуються об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації.

До інвентаризаційної комісії слід включити:

- представників апарату управління підприємства;
- працівників бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи, яка здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах);
- досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженерів, технологів, механіків, виконавців робіт, товаровознавців, економістів, бухгалтерів тощо).

За рішенням керівника підприємства до складу інвентаризаційної комісії можуть бути включені члени ревізійної комісії господарського товариства. Якщо через великий обсяг робіт одна комісія не може забезпечити проведення інвентаризації, то для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях зберігання та виробництва створюють робочі інвентаризаційні комісії. Вимоги до складу інвентаризаційних комісій регламентуються Положення № 879.

Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства. Це може бути і головний бухгалтер.

При формування робочих інвентаризаційних комісій їх функції слід розмежувати (табл. 5.20)

Функції інвентаризаційної та робочих інвентаризаційних комісій

№ з/п	Інвентаризаційна комісія	Робоча інвентаризаційна комісія
1.	Організовує проведення інвентаризацій	Здійснює інвентаризацію активів у місцях зберігання та виробництва
2.	Здійснює інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій	Бере участь разом із бухгалтерською службою у визначенні результатів інвентаризації та розробляє пропозиції щодо заліку нестач і лишків з пересортиці, а також зі списання нестач у межах норм природного убутку
3.	Здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації активів і зобов'язань за рішенням керівника підприємства	Оформлює протокол із зазначенням у ньому інформації, що вимагається для складання протоколу інвентаризаційної комісії
4.	Перевіряє правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання	
5.	Проводить повторну інвентаризацію у разі встановлення серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках за рішенням керівника підприємства	
6.	Розглядає причини виявлених нестач і втрат від псування активів, формує пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображає відповідну інформацію у протоколі	

Згідно п. 2.4 розд. II Положення № 879 забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні в тих самих матеріально відповідальних осіб, одного й того самого працівника два роки підряд.

Матеріально відповідальних осіб до складу інвентаризаційної комісії не включають, оскільки вони є особами, що перевіряються. Проте вони зобов'язані бути присутніми під час перевірки та надавати в інвентаризаційному описі розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здано в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковано, а ті, що вибули, списано. Крім того, за потреби матеріально відповідальні особи мають надавати письмові пояснення (у разі виявлення нестачі, псування цінностей, які знаходяться на відповідальному зберіганні).

У п. 1 розд. II Положення № 879 передбачено, що інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії та в присутності матеріально відповідальної особи. Тож якщо член інвентаризаційної комісії не може з певних причин узяти участь у її роботі, він має бути замінений. Керівник підприємства або інша посадова особа, яка затвердила склад інвентаризаційної комісії, відповідним розпорядчим документом може здійснити заміну голови інвентаризаційної комісії в разі, якщо відсутність раніше призначеного голови викликана, зокрема, його хворобою чи відрядженням. Крім того відповідальність за повноту та точність унесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, коштів та документів, цінних паперів та заборгованості у розрахунках несуть усі члени робочих інвентаризаційних комісій.

Етапи проведення інвентаризації наведено в таблиці 5.21

Таблиця 5.21

Етапи інвентаризації основних засобів

№ з/п	Етап інвентаризації	Характеристика
1	2	3
1.	Організаційний	Видається відповідний наказ (розпорядження) про проведення річної інвентаризації, у якому відображаються основні організаційні моменти, що стосуються процедури, а саме: строки початку.
2.	Підготовчий	та закінчення, об'єкти інвентаризації, місця проведення, склад інвентаризаційної комісії, яка безпосередньо займається перевіркою, тощо. Перед початком проведення інвентаризації членам інвентаризаційної комісії вручається наказ (розпорядження), а головам – також контрольний пломбінатор.

1	2	3
2.	Підготовчий	<p>До початку інвентаризації: – перевіряється справність усіх ваговимірювальних приладів; – завершується обробка всіх документів щодо руху активів та формуються останні на момент проведення інвентаризації реєстри прибуткових та видаткових документів або звітів про рух активів; – визначаються залишки на дату інвентаризації; – активи групуються, розсортовуються та розкладаються за назвами, сортами, розмірами в порядку, зручному для підрахунку; – голова інвентаризаційної комісії (робочої комісії) візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів), із записом «До інвентаризації на (дата)»; – бухгалтерія на підставі завізованих головою комісії документів визначає залишок активів на початок інвентаризації за даними обліку; – матеріально відповідальною особою надаються в інвентаризаційних описах розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані до бухгалтерії, усі цінності, що надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.</p>
3.	Перевірка фактичної наявності	<p>Це головний етап інвентаризації, у ході якого перевіряється наявність матеріальних цінностей, їх стан, порядок зберігання: – комісія у присутності матеріально відповідальної особи визначає фактичну наявність активів шляхом обов'язкового підрахунку, переважування, обміру; – усі відомості про об'єкти перевірки інвентаризаційна комісія відображає в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації); – інвентаризаційні описи підписують усі члени інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальної особи; – у кінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальна особа дає розпис-ку, що підтверджує: проведення перевірки в їх присутності; відсутність претензій до роботи комісії; прийняття на відповідальне зберігання перелічених в описі активів. Якщо інвентаризацію у приміщенні неможливо завершити за один день, голова комісії має залишити в цьому приміщенні інвентаризаційний опис та опечатати його пломбатором.</p>

Продовження таблиці 5.21

1	2	3
4.	Зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтеру	Після закінчення перевірки: – оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) передають до бухгалтерії; – бухгалтерія перевіряє всі підрахунки. На останній сторінці робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили перевірку; – результати інвентаризації звіряються з даними бухгалтеру. Для цього дані бухгалтеру проставляють навпроти відповідних даних інвентаризаційних описів. І шляхом зіставлення визначають розбіжності між даними інвентаризації та бухгалтеру; – у разі виявлення розбіжностей (лишків, нестач, пересортиць) складають звіряльні відомості.
5.	Аналіз та оформлення результатів	На цьому етапі узагальнюються результати інвентаризації: – інвентаризаційна комісія на своєму засіданні розглядає всі документи, що є в неї, робить висновки і приймає відповідні рішення; – підсумки засідання оформлюються протоколом, який затверджується керівником підприємства у 5-денний строк; – затвержені результати інвентаризації відображаються в бухгалтеру підприємства в місяці її закінчення, але не пізніше грудня звітного року; – за необхідності працівників підприємства, винних у нестачі або псуванні цінностей, притягають до матеріальної відповідальності.

Положення № 879 не встановлює типових форм інвентаризаційних документів. Як зазначено в п. 14 розд. II цього документа, інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості оформлюють відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мініфіну від 24.05.95 р. № 88.

Тож підприємства, розробляючи інвентаризаційні документи, можуть узяти за базу:

- форми первинної облікової документації для підприємств та організацій, затвержені постановою Держкомстату СРСР від 28.12.89 р. № 241;

- типові форми для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації, затвержені наказом МФУ від 17.06.15 р. № 572. Вони обов'язкові для застосування бюджетними установами, а інші суб'єкти господарювання можуть їх використовувати за бажанням. При цьому ніщо не забороняє включати до інвентаризаційних форм інші реквізити, якщо цього вимагає специфіка діяльності підприємства.

Можна взагалі не прив'язуватись до встановлених форм і документувати процес інвентаризації на самостійно виготовлених бланках.

До початку інвентаризації слід перевірити:

- наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів тощо);
- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;
- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно до цих документів внести відповідні виправлення й уточнення.

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів та їхні інвентарні номери. У разі відсутності технічної документації про це вказується в описах – у графі «Примітка».

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із зазначенням інвентарного номера.

Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів має бути проведена за справжньою вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

Основні засоби реєструються в описи під найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилося його основне призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

Основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису за найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта із зазначенням інвентарного номера, виготовлювача, заводського номера (у разі його наявності), року випуску, первісної (переоціненої) вартості, суми зносу, строку корисного використання та інших відомостей.

Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до інвентаризаційного опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами

визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта та привести в описі дані про проведення зміни. Водночас комісія повинна встановити винних осіб і причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не найшли відображення в обліку.

Під час інвентаризації машин, обладнання та транспортних засобів перевіряються заводські номери кузова, двигуна, шасі тощо.

Багаторічні насадження вносяться до інвентаризаційного опису за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Тригаційні і меліоративні споруди записуються за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Під час проведення інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти.

У разі виявлення придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) передає відповідні матеріали керівнику підприємства.

Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт.

Інвентаризаційною комісією (робочою інвентаризаційною комісією) перевіряється правильність присвоєння інвентаризаційних номерів.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарки та підчистки не допускаються. Якщо ж усе-таки виникла потреба виправити помилку, слід використовувати виключно коректурний спосіб – закреслити неправильний запис і написати над ним правильний. Причому таке виправлення слід зробити в усіх примірниках документа. Виправлення мають бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочою інвентаризаційною комісією) та матеріально відповідальною особою.

Правильно оформлені та підписані всіма членами комісії інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) передають до бухгалтерії для перевірки, виявлення та відображення в обліку результатів інвентаризації.

Порядок урегулювання розбіжностей між фактичною наявністю основних засобів та даними бухгалтерського обліку наведено в таблиці 5.22

Таблиця 5.22

Порядок урегулювання розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку

РОЗБІЖНОСТІ		
Лишки	Нестачі	
Підлягають оприбуткуванню	<i>Встановлено винних осіб</i>	<i>Не встановлено винних осіб</i>
	Списуються з балансу на відшкодування винними особами у розмірах відповідно до механізму визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, установленого Порядком № 116. Зокрема, розмір збитків від нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей відповідно до п. 2 цього Порядку визначають шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.	Зараховуються на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»

Керівник установи повинен розглянути та затвердити протокол інвентаризаційної комісії протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації. Саме затверджений керівником установи протокол є підставою для відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, наприклад, так: про будівлі – зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо. Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

У бухгалтерському обліку не врахований раніше об'єкт основних засобів зараховують на баланс підприємства в складі доходів майбутніх

періодів, а якщо зараховуються основні засоби на яких немає документів, то кореспонденція рахунки матиме наступний вигляд (табл. 5.23).

Таблиця 5.23

Типова кореспонденція рахунків з обліку лишків

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Облік неврахованого раніше об'єкта основних засобів			
1.	Відображено капітальні інвестиції на величину виявленого активу	15	631
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631
3.	Оприбутковано необлікований комп'ютер	104	15
Облік неврахованого раніше об'єкта основних засобів			
1.	Оприбутковано необлікований комп'ютер	104	69
2.	Нараховано амортизацію на оприбуткований актив	92	131
3.	Пропорційно сумі нарахованої амортизації відображено дохід	69	746

Якщо підприємство певний час експлуатувало об'єкт основних засобів, то він, звичайно ж, піддавався фізичному та моральному зносу. Тому зарахування об'єкта на баланс за первісною вартістю без додаткового нарахування амортизації за весь період його експлуатації призведе до завищення фінансового результату.

Щоб уникнути таких наслідків, потрібно розрахувати та донарахувати амортизацію оприбуткованого об'єкта основних засобів. Причому зробити це за весь час його необлікованої експлуатації.

Якщо під час інвентаризації виявлено об'єкти основних засобів, які не були взяті на баланс у попередньому звітному році, то донарахування амортизації за минулий рік здійснюються записом:

Д-т 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

К-т 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (за відповідним субрахунком).

Якщо ж у процесі інвентаризації виявлено об'єкти основних засобів, не оприбутковані в бухгалтерському обліку в поточному звітному році, то донарахування амортизації відображають у звичайному порядку.

Після таких виправлень підприємство вийде на справедливую вартість об'єкта основних засобів на дату проведення інвентаризації. У подальшому амортизацію на зарахований об'єкт нараховують у загальнозстановленому порядку.

Відповідно до п. 39 додатка до «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» № 879 затверджених Наказом МФУ від 30.09.2003 р. ліквідація об'єкта основних засобів (а також інших необоротних матеріальних активів) відображається бухгалтерськими записами:

Д-т 13 – К-т 10 (11) – на суму зносу;

Д-т 976 – К-т 10 (11) – на залишкову вартість.

Тому нестачу необхідно відобразити в такому самому порядку, як ліквідацію.

Наприклад: Інвентаризацією виявлено нестачу об'єкта основних засобів первісною вартістю 20000 грн і нарахованим зносом 15000 грн.

Бухгалтерський облік цих операцій наведено у табл. 5.24

Таблиця 5.24

Числовий приклад обліку виявлених нестач

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Виявлено нестачу об'єкта основних засобів:	131	10	15000
	– на суму зносу			
	– на залишкову вартість	976	10	5000
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	976	641	1000
3.	Здійснено оплату суб'єкту оціночної діяльності	685	311	200
4.	Отримано Звіт про оцінку майна	949	685	200
5.	Зараховано на позабалансовий субрахунок вартість нестачі	072		2000
6.	Установлено відповідальну особу	375	716	2000
7.	Зменшено залишок на позабалансовому субрахунку на суму нестачі	072		– 2000
8.	Внесено винною особою суму нестачі до каси підприємства	301	375	2000

При придбанні цього об'єкта відображався податковий кредит. Тому на залишкову вартість нестачі нараховано податкове зобов'язання з ПДВ – 1000 грн (5000 грн × 20 %). Згідно з незалежною оцінкою, проведеною суб'єктом оціночної діяльності, вартість збитків, що підлягають відшкодуванню винною особою, становить 2000 грн. Вартість послуг оцінки – 200 грн без ПДВ. Установлено винну у нестачі особу, яка

відшкодувала (внесла до каси готівкою) заподіяну підприємству шкоду в сумі 2000 грн.

Оскільки проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності є обов'язковим, звітність, не підтверджена інвентаризацією, може бути кваліфікована як неправильна й недостовірна, оскільки не було дотримано принципу об'єктивності.

Випадки непроведення (або неналежного проведення) річної інвентаризації підпадають під дію норм КУпАП, а саме:

– ст. 164 (порушення законодавства з фінансових питань) передбачає відповідальність, зокрема, за внесення неправдивих даних до фінзвітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей. Штраф становить від 8 до 15 НМДГ (від 136 до 255 грн). Ті самі дії, вчинені особою, на яку протягом року було накладено адмінстягнення за правопорушення, зазначене в ч. 1 цієї статті, тягнуть за собою штраф від 10 до 20 НМДГ (від 170 до 340 грн);

– ст. 186 передбачає покарання, зокрема, за подання органам Держстату недостовірних даних для проведення держстатпостережень. Такі дії тягнуть за собою штраф з посадових осіб підприємства – від 10 до 15 НМДГ (від 170 до 255 грн). Ці самі дії, вчинені повторно протягом року після накладення адмінстягнення, призведуть до штрафу на посадових осіб у розмірі від 15 до 20 НМДГ (від 255 до 340 грн).

Розглядають такі справи й накладають адміністративні санкції органи державного фінансового контролю чи органи Держстату. Водночас доказом виявлення адмінпорушень є складений належним чином адмінпротокол. А право на його складання мають лише уповноважені особи органів внутрішніх справ, а саме Національної поліції. Тому малоімовірно, що на підприємствах заснованих на приватному капіталі будуть складені адмінпротокол з підстав непроведення (або неналежного проведення) річної інвентаризації.

Проте, керівники підприємств приватної форми власності, які не фінансуються з боку держави можуть бути покарані на підставі норм ст. 164 КУпАП з ініціативи власника, на підставі його звернення до органів внутрішніх справ. Тож проводити річну інвентаризацію необхідно згідно з вимогами законодавства.

Питання для самостійного контролю знань до теми 5

1. За яких умов об'єкт основних засобів визнається активом?
2. З яких витрат складається собівартість придбаного об'єкту основних засобів?

3. За якою вартістю обліковується безоплатно одержаний об'єкт основних засобів?
4. В яких випадках витрати, пов'язані з утриманням об'єкта основних засобів включаються до його балансової вартості?
5. Як впливають результати переоцінки основних засобів на інші статті балансу?
6. Чи всі основні засоби є об'єктом амортизації?
7. Які фактори враховуються при визначенні терміну корисного використання активу?
8. В яких випадках термін корисного використання може змінюватись?
9. Яким чином можна змінити метод нарахування амортизації?
10. Яка інформація про основні засоби розкривається в Примітках до фінансової звітності?
11. Які активи відносяться до необоротних?
12. Які види оцінки основних засобів Вам відомі?
13. В якому розрізі ведеться аналітичний облік основних засобів?
14. Які витрати відносяться до капітальних інвестицій?
15. Які шляхи надходження та вибуття основних засобів Вам відомі?
16. Який існує порядок переоцінки основних засобів?
17. Які методи нарахування амортизації основних засобів Ви знаєте?
18. Які операції відносяться до орендних та лізингових?
19. Які види оренди і лізингу Вам відомі?
20. Які витрати виникають при здійсненні орендних (лізингових) операцій?
21. В яких випадках необхідна оцінка орендованого майна та хто її здійснює?
22. Які об'єкти відносяться до необоротних активів?
23. Які умови визнання необоротних активів?
24. За якими групами для цілей бухгалтерського обліку класифікуються інші необоротні активи?
25. Яка вартісна межа віднесення об'єктів до малоцінних необоротних матеріальних активів?
26. Що включається до первісної вартості інших необоротних активів?
27. Яким чином нараховується амортизація інших необоротних активів?
28. Які особливості нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів?
29. В яких випадках дозволяється переоцінювати інші необоротні активи?

30. Як в обліку відображаються втрати від зменшення корисності необоротних активів?
31. Яка інформація про інші необоротні активи розкривається в примітках до фінансової звітності?
32. Які фактори впливають на визначення терміну використання необоротних активів?
33. Що є одиницею обліку бібліотечного фонду?
34. Які особливості обліку бібліотечних фондів?
35. Які об'єкти обліковуються у складі природних ресурсів?
36. Які види тари Вам відомі?
37. Які особливості обліку необоротної тари?
38. Якими документами оформлюється прокат майна?
39. Які особливості обліку тимчасових (нетитульних) споруд?
40. Якими документами оформлюється введення в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 5

Завдання 1. Підприємство безоплатно отримало основні засоби з різних джерел:

- від спонсорів – на суму 9000 грн;
- як цільове фінансування – на суму 45000 грн.

Отримані основні засоби введено в експлуатацію. Сума зносу за перший місяць амортизації основного засобу, отриманого як цільове фінансування – 3000 грн.

Завдання: Зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями.

Завдання 2. Підприємство придбало (на умовах передоплати) комп'ютерне устаткування за 36000 грн (в тому числі ПДВ). Витрати підприємства на тестування та підключення устаткування спеціалізованою організацією становили 600 грн (у тому числі ПДВ).

Завдання 3. Підприємство здійснило обмін свого автомобіля на інший автомобіль. Первісна вартість відданого автомобіля 40000 грн, а знос – 10000 грн. Обидва автомобілі мають однакову справедливу вартість та однакове функціональне призначення – перевезення пасажирів.

Завдання 4. Будівля первісною вартістю 1200000 грн була передана в операційну оренду строком на 5 років.

Орендар використовує будинок для офісу та сплачує щомісяця

орендну плату сумі 6000 грн (у тому числі ПДВ).

На початку оренди орендар здійснив витрати на реконструкцію будинку підрядним способом в сумі 360000 грн (у тому числі ПДВ).

Завдання 5. Підприємство придбало торговельне обладнання:

- первісна вартість обладнання – 20000 грн;
- ліквідаційна вартість обладнання – 2000 грн;
- очікуваний строк корисного використання обладнання – 5 років.

Завдання:

1. Визначити місячну суму амортизаційних відрахувань прямолінійним методом.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування амортизації торговельного обладнання за звітний місяць, використовуючи для обліку витрат рахунки класів 8 і 9.

Завдання 6. Виробниче підприємство придбало технологічну лінію:

- первісна вартість обладнання – 13000 грн;
- ліквідаційна вартість обладнання – 1000 грн;
- очікуваний строк корисного використання обладнання – 6 років;
- очікуваний обсяг продукції, що буде вироблена з використанням придбаного обладнання – 10000 одиниць;
- фактичний місячний обсяг продукції – 1500 одиниць.

Завдання:

1. Визначити місячну суму амортизаційних відрахувань за виробничим методом.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування амортизації технологічної лінії за звітний місяць з використанням рахунків класу 8.

Завдання 7. Підприємство придбало легковий автомобіль:

- первісна вартість автомобіля – 40000 грн;
- ліквідаційна вартість автомобіля – 4000 грн;
- очікуваний строк корисного використання автомобіля – 10 років.

Завдання:

1. Визначити місячну суму амортизаційних відрахувань за податковим методом нарахування амортизації.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування амортизації автомобіля за звітний місяць, використовуючи для обліку витрат рахунки класів 8, 9.

Завдання 8. Підприємством власними силами збудовано склад, при цьому списано виробничі запаси на 130000 грн, нарахована заробітна плата власним працівникам 15000 грн, сплачено на умовах попередньої оплати проєктні роботи 8000 грн без ПДВ. Будівлю після завершення робіт введено в експлуатацію. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 9. Підприємством ліквідовано основні засоби, залишкова вартість яких 8000 грн, сума зносу 76000 грн. При ліквідації оприбутковано виробничі запаси вартістю 4500 грн та оплачено сторонній організації 8240 грн з ПДВ. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 10. Підприємством ліквідовано основні засоби, залишкова вартість яких 6000 грн, сума зносу 25000 грн. При ліквідації списано МШП на 1400 грн та нарахована заробітна плата працівникам 700 грн. Вказати кореспонденції рахунків.

Завдання 11. Підприємство на умовах попередньої оплати реалізує основні засоби за ціною 96000 грн. з ПДВ, залишкова вартість яких 77000 грн., знос 19000 грн. Вказати кореспонденції рахунків, первинні документи та визначити фінансовий результат.

Завдання 12. Підприємство реалізує основні засоби за ціною 45000 грн. без ПДВ, первісна вартість яких 87000 грн., знос 29000 грн. Вказати кореспонденції рахунків, первинні документи та визначити фінансовий результат.

Завдання 13. Первісна вартість основних засобів становить 154000 грн., сума нарахованого зносу 35000 грн., справедлива вартість 108000 грн. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 14. Первісна вартість основних засобів становить 115000 грн., сума нарахованого зносу 36000 грн, справедлива вартість 100000 грн. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 15. Підприємство А передало підприємства Б у операційну оренду основні засоби загальнопромислового призначення первісною вартістю 210000 грн., річною сумою амортизації 19000 грн. Річна сума орендної плати 24000 грн з ПДВ. Термін оренди 3 роки. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи в підприємств А і Б.

Завдання 16. Підприємство А передало підприємства Б у фінансову оренду основні засоби адміністративного призначення первісною вартістю 230000 грн, річною сумою амортизації 17000 грн. Річна сума орендної плати 21000 грн, частина довгострокових зобов'язань з фінансової оренди переведена до складу поточного зобов'язання, як орендний платіж за рік 45000 грн. Термін оренди 4 роки. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи в підприємств А і Б.

Тести контролю знань до теми 5

1. Підприємство «Сфера» обміняло трактор на вантажівку, здійснивши доплату в сумі 10,0 тис грн. Залишкова вартість трактора 24,0 тис грн, справедлива вартість – 32,0 тис грн. Залишкова вартість вантажівки – 30,0 тис грн, знос – 8,0 тис грн. Чому дорівнює первісна вартість вантажівки, отриманої підприємством «Сфера»:

- а) 24,0 тис грн;
- б) 32,0 тис грн;
- в) 42,0 тис грн.

2. Первісна вартість обладнання на 21 вересня 20__ р. становила 20,0 тис грн, а амортизація – 14,0 тис грн. Справедлива вартість обладнання на цю дату становила 24,0 тис грн. Підприємство прийняло рішення переоцінити обладнання. Чому буде дорівнювати переоцінена за П(С)БО 7 сума зносу обладнання на 21 вересня 20__ р.:

- а) 5,6 тис грн;
- б) 16,8 тис грн;
- в) 24,0 тис грн;
- г) 8,0 тис грн.

3. Що розуміють під справедливою вартістю основних засобів:

- а) залишкову вартість;
- б) відновлювану вартість;
- в) ринкову вартість;
- г) балансову залишкову з урахуванням витрат на оновлення основних засобів.

4. Що з переліченого нижче не є основними засобами:

- а) будівля;
- б) станок;
- в) багаторічні насадження;
- г) грошові кошти.

5. Яка з відображених в обліку операцій із введення в експлуатацію об'єкта основних засобів, побудованого підприємством господарським способом, є правильною?

- а) Д-т 121 – К-т 154;
- б) Д-т 103 – К-т 151;
- в) Д-т 10 – К-т 37;
- г) Д-т 10 – К-т 46.

6. Знос необоротних активів це:

- а) сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання;
- б) сума коштів переданих у резервний фонд підприємства;
- в) витрати пов'язані із ремонтними роботами основних засобів;
- г) сума коштів пов'язаних з ліквідацією основних засобів.

7. Підприємство придбало та ввело в експлуатацію станок, первісна вартість якого – 20000 грн. Передбачуваний термін корисного використання станка – 4 роки. Для нарахування амортизації обрано прямолінійний метод. Ліквідаційна вартість (за оцінкою підприємства) становить 512 грн. Чому дорівнює місячна сума амортизації:

- а) 1009 грн;
- б) 502 грн;
- в) 406 грн;
- г) 383 грн.

8. Якою проводкою відображається факт передачі об'єкта основних засобів покупцю при його реалізації?

- а) Д-т 31 – К-т 972;
- б) Д-т 361 – К-т 742;
- в) Д-т 361 – К-т 26;
- г) Д-т 371 – К-т 746.

9. Який з перелічених методів не належить до методів нарахування амортизації:

- а) прямолінійний;
- б) індексний;
- в) кумулятивний;
- г) виробничий.

ТЕМА 6. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

- 6.1. Поняття нематеріальних активів, їх визнання та класифікація**
- 6.2. Оцінка та переоцінка об'єктів нематеріальних активів**
- 6.3. Первинний облік нематеріальних активів**
- 6.4. Синтетичний та аналітичний облік руху нематеріальних активів**
- 6.5. Амортизація нематеріальних активів**
- 6.6. Інвентаризація нематеріальних активів**
- 6.7. Відображення інформації про нематеріальні активи в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності**

Питання для самостійного контролю знань до теми 6

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 6

Тести контролю знань до теми 6

6.1. Поняття нематеріальних активів, їх визнання та класифікація

Відповідно до пункту 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», *нематеріальний актив* – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства). Водночас зі змісту Балансу (форми № 1, № 1-м і № 1-мс) випливає, що НМА належать до необоротних активів (необоротними вважають активи зі строком служби більше року або одного операційного циклу, якщо він довший за рік). Інакше кажучи, термін «нематеріальні активи» охоплює будь-які нематеріальні об'єкти цивільного обігу, що можуть бути капіталізовані підприємством, організацією, установою.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться за кожним об'єктом у таких групах:

1. Права на об'єкти промислової власності.
2. Права на об'єкти авторського права.
3. Права на знаки для товарів і послуг.
4. Права на використання природних ресурсів.
5. Права користування майном.
6. Інші права.

Діючий Податковий кодекс передбачає розподіл нематеріальних активів на 6 груп, термін дії права використання за якими встановлюється відповідно до правовстановних документів на такі нематеріальні активи. Таким чином, наявність правовстановних документів на нематеріальні активи з указівкою в них терміну дії права використання має бути

обов'язковою.

Критерії визнання нематеріальних активів містять основні правила, за якими потрібно або непотрібно визнавати ті або інші немонетарні активи як нематеріальні активи. *Момент визнання нематеріальних активів* фіксує час (дату) визнання нематеріального активу. Ці дані потрібні для визначення часу, з якого необхідно починати нарахування амортизації нематеріальних активів.

Згідно з П(С)БО 8 придбаний об'єкт нематеріальних активів визнається як актив, тобто відображається в Балансі, якщо одночасно виконуються такі умови:

- 1) підприємство здійснює його контроль;
- 2) актив може бути ідентифікований (вартість може бути достовірно визначена);
- 3) є імовірність отримання майбутніх економічних вигод.

Якщо необоротні активи не відповідає зазначеним вище критеріям, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Перелік витрат, які не можуть визнаватися необоротними активами:

- 1) витрати на дослідження;
- 2) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- 3) витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- 4) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- 5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань та витрати на створення торгових марок (товарних знаків). На відміну від основних засобів, немає вимоги використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в Балансі, якщо його можна:

- використати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів або наданні послуг, призначених для реалізації;
- обміняти на інші активи;
- використати для погашення заборгованості;
- розподілити між власниками підприємства;
- використовувати в господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Нематеріальний актив, одержаний в результаті розробки, слід відображати в балансі за умови, що підприємство має:

- 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення

нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

2) можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;

3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріальних активів.

Правова сутність нематеріального активу полягає в тому, що він є елементом бухгалтерського обліку і не є безпосереднім предметом цивільного (господарського) обігу. Безпосередніми предметами цивільного обігу, які формують нематеріальні активи суб'єкта підприємництва, є майнові права (на відміну від предметів, що формують матеріальні активи, – це завжди майно, речі). Як правило, це виключні права.

Сутність виключного права полягає в тому, що жоден із суб'єктів цивільного обігу не може використовувати це право, поки власник такого права не дозволить цього зробити певній особі або особам. Засобами введення в обіг майнових прав є угоди про надання дозволу (ліцензії) на використання певного майнового права від ліцензіара (власника права) до ліцензіата (користувача права).

Труднощі в оформленні комерційних операцій та обліку нематеріальних активів дуже часто пов'язані з тим, що керівники та бухгалтери схильні плутати права на об'єкт інтелектуальної власності (нематеріальний актив) з матеріальним носієм, за допомогою якого об'єкт інтелектуальної власності використовується (матеріальний актив). Наприклад, не є тотожними права на використання комп'ютерної програми (нематеріальний актив) і компакт-диск із записаною на ньому комп'ютерною програмою (матеріальний актив).

Для того щоб внесок у вигляді майнового права був правильно оформлений та облікований як нематеріальний актив, необхідно:

1) ідентифікувати майнове право, що є предметом внеску;

2) визначити, чи відповідає воно критеріям, які встановлено законодавством для цього виду прав;

3) встановити, чи підтверджено право відповідним документом (у випадках, коли він потрібен для підтвердження належності права);

4) визначити, чи може конкретне майнове право бути предметом внеску;

5) визначитись щодо способу оцінки внеску;

6) перевірити відповідність документів про оформлення внеску чинним вимогам.

6.2. Оцінка та переоцінка об'єктів нематеріальних активів

Придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю. Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу наведено в таблиці 6.1.

На сьогодні є три класичні підходи до оцінки нематеріальних активів, а саме: *витратний, порівняльний і підхід прибутковості*.

Найчастіше на підприємствах України використовують перший підхід. *Витратний підхід*.

Такі об'єкти інтелектуальної власності, як інформаційні бази даних, що підпадають під визначення нематеріального активу, як правило, створюються протягом досить тривалого періоду, і витрати на їх формування найчастіше списують за витратними статтями. Незважаючи на це, зібрана наукова бібліотека, наприклад, може становити величезну цінність – подекуди вона може бути найдорожчим активом підприємства, особливо, якщо це підприємство – науковий інститут або вищий навчальний заклад. Активи такого роду оцінюються за методом вартості створення, тобто з погляду витратного підходу.

Витратний підхід застосовується при оцінці вартості нематеріальних активів, якщо неможливо знайти аналоги, а прогнозований прибуток не є стабільним.

Оцінюючи, слід врахувати всі істотні витрати, такі як праця, маркетингові та рекламні витрати, витрати на страхування ризиків, пов'язаних з об'єктами інтелектуальної власності, витрати на вирішення правових конфліктів, на матеріали, витрачені на формування об'єкта інтелектуальної власності, собівартість науково-методичного забезпечення, індивідуалізації власної продукції – логотипа, ліцензій, сертифікатів.

Порівняльний підхід. В економічній літературі цей підхід має ще одну назву – ринковий. Він застосовується, якщо є досить розвинутий ринок продажу нематеріальних активів, що оцінюються. Цей підхід ґрунтується на принципі ринку, що ефективно функціонує, на якому інвестори купують і продають активи аналогічного типу, приймаючи при цьому незалежні індивідуальні рішення.

Підхід прибутковості. При оцінці патентів і ліцензій, торгової марки, франшизи, майнових прав використовується, як правило, третій підхід – підхід прибутковості.

Він ґрунтується на розрахунку економічних вигід, пов'язаних з отриманням прибутку за рахунок нематеріальних активів, не відображених на балансі підприємства, які забезпечують прибуток на активи або власний капітал вище середнього рівня.

Таблиця 6.1

Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу відповідно до П(С)БО 8

Шляхи надходження		Порядок визначення первісної вартості	Примітки		
Створеного підприємством		прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (п. 17)	оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо		
Первісна вартість нематеріального активу	що надійшов на підприємство	шляхом придбання	за грошові кошти (у національній або іноземній валюті)	ціна (вартість) придбання (крім отриманих торгових знижок), мито, непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням цього активу до стану, придатного для використання за призначенням (п. 11)	фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(с)БО 31 «Фінансові витрати»)
			в обмін на подібний об'єкт	залишкова вартість переданого нематеріального активу; справедлива вартість переданого нематеріального активу (при перевищенні залишкової вартості над справедливою (п. 12)	різниця між залишковою вартостями включається до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
			в обмін на неподібний об'єкт	справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) в результаті обміну (п. 12)	–
		як внесок до статутного капіталу	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених при придбанні нематеріальних активів за грошові кошти (п. 14)	на дату отримання	
		безоплатно	справедлива вартість із урахуванням витрат при придбанні за грошові кошти (п. 13)	на дату отримання	
		внаслідок об'єднання підприємств	справедлива вартість (п. 15)	–	
		окремого об'єкта нематеріальних активів	визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів (п. 16)	що, сплачені загальною сумою	

Об'єкти визначення справедливої вартості включає поточну ринкову вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації згідно до П(с)БО 19.

Оцінюючи внесок у вигляді майнових прав, вкрай важливо обґрунтовано сформувати вартість внеску. Обґрунтування передбачає:

– або визначення в угоді про передачу майнових прав методу (способу), за допомогою якого було сформовано ціну майнового права (прав);

– або посилення в угоді про передачу майнових прав на висновок компетентного експерта щодо визначення ціни майнового права (прав).

Необхідно зазначити, що витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок банку.

Відповідно до справедливої вартості нематеріальних активів підприємства мають право на здійснення їхньої переоцінки. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. В разі проведення переоцінки одного нематеріального активу необхідно переоцінювати і всі інші об'єкти даної групи. Техніка підрахунку переоціненої вартості визначається п. 21 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Методика проведення і відображення в обліку переоцінки нематеріальних активів аналогічна методиці переоцінки і відображенню її результатів в обліку основних засобів (таблиця 6.2).

Таблиця 6.2

Кореспонденція рахунків з обліку переоцінки нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік переоцінки нематеріальних активів за П(С)БО 8			
1.	Відображена дооцінка нематеріальних активів (перша переоцінка)	12	412
2.	Відображена величина зносу (амортизації) дооціненого нематеріального активу	412	133
Проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів			
3.	Відображено перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок	12	746

1	2	3	4
	залишкової вартості цього об'єкта і відновлено його корисну суму чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення		
4.	Відображена сума чергової (останньої) дооцінки, яка більша зазначеного перевищення	12, 412	412, 746
Уцінка об'єкта нематеріальних активів			
5.	Відображено перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності	425, 746	12, 425
6.	Відображена різниця, якщо сума чергової (останньої) уцінки більша зазначеного перевищення	975	12
7.	На суму зносу (амортизації) уціненого нематеріального активу	133	12
8.	Відображена сума при вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів	746	441

Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п.23 П(с)БО 8.

6.3. Первинний облік нематеріальних активів

Первинні документи є обов'язковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об'єкту нематеріальних активів. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів:

- НА-1 – Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- НА-2 – Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

- НА-3 – Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- НА-4 – Інвентаризаційний опис об'єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Слід також зазначити, що для обліку нематеріальних активів на підприємстві та нарахування амортизації по них призначена форма ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації». Що ж стосується документів первинного обліку руху нематеріальних активів, на підставі яких має заповнюватися форма ВНА-1, то спеціальних первинних документів для цього не передбачено. Тому можуть використовуватися первинні документи, призначені для обліку руху основних засобів.

6.4. Синтетичний та аналітичний облік руху нематеріальних активів

В бухгалтерському обліку рух нематеріальних активів відображається на рахунку 12 «Нематеріальні активи», по дебету якого відображається придбання, отримання активів, а по кредиту – вибуття (внаслідок продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям активу).

Рахунок 12 має шість субрахунків, які відповідають окремим групам нематеріальних активів:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на комерційні позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторські та суміжні з ними права»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

Кореспонденція рахунків з обліку придбання і переоцінки нематеріальних активів наведена в таблиці 6.3.

Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням (створенням) нематеріальних активів, використовують рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

За дебетом рахунку 154 збирають всі витрати, які складають первісну вартість нематеріального активу, в кореспонденції з кредитом рахунків, які відображають прямі матеріальні витрати (рахунки класу 2), а також рахунків розрахунків (66, 68, 37).

За кредитом рахунку 154 здійснюється списання в дебет 12 – на суму первісної вартості оприбуткованого об'єкта нематеріальних активів.

Таблиця 6.3

Кореспонденція рахунків з обліку придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Внесені засновниками та оприбутковані нематеріальні активи до статутного капіталу	12	46
2.	Відображено витрати на придбання програми	154	631
3.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
4.	Відображено витрати на встановлення програми	154	685
5.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за операцією 4)	641	685
6.	Оприбутковано вартість нематеріального активу	125	154
7.	Оплачено рахунки постачальників та інших кредиторів (за операціями 2-4)	631, 685	311

Нематеріальний актив списується з балансу підприємства в разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації та ліквідації нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відвантажені нематеріальні активи	361	742
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	742	641
3.	Перераховано до бюджету суму ПДВ	641	311
4.	Списана сума нарахованого зносу (амортизації) об'єкта	133	12
5.	Залишкова вартість реалізованого об'єкта нематеріальних активів списується на витрати підприємства	972	12
6.	Надходження грошових коштів за реалізацію нематеріальних активів	311	361
7.	Списання зносу ліквідованих нематеріальних активів	133	125
8.	Списання залишкової вартості ліквідованих нематеріальних активів	976	125

У разі вибуття нематеріального активу:

- його балансова вартість виключається з активу балансу;
- фінансовий результат визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю і відображається у звіті про фінансові результати.

Гудвіл (у перекладі «добра воля») – це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку (товарів робіт, послуг), нових технологій. Простіше, гудвіл – це добровільна оплата покупцем придбаного підприємства понад його справедливую вартість.

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання, згідно П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств». Дата придбання – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Деяко інакше відображаються в бухгалтерському обліку операції, пов'язані з отриманням та використанням гудвілу. Для обліку гудвілу використовують рахунок 19 «Гудвіл», який має такі субрахунки:

- 191 «Гудвіл при придбанні»;
- 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» має за основу МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», однак, між ними існують деякі відмінності, наприклад, можливість обміну необоротних активів, утримуваних для продажу, на інші активи. МСФЗ 5 дозволяє такий обмін, якщо він має комерційну сутність. Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» операція обміну має комерційну сутність, якщо:

- конфігурація (ризик, визначення часу та сума) грошових потоків від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків від переданого активу; або вартість частини діяльності суб'єкта господарювання, визначена суб'єктом господарювання, на яку впливає операція, змінюється внаслідок обміну;
- різниця між першим і другим пунктами є значною стосовно

справедливої вартості активів, що обмінюються.

П(С)БО 27 наголошує, що необоротні активи, відчуження яких планується іншим способом, ніж продаж, не визнаються утримуваними для продажу, відповідно не визнаються у складі операційної діяльності.

Процес реалізації необоротного активу виглядає так: приймається рішення про продаж необоротного активу, виконується пошук покупця, підписується з покупцем угода про продаж, об'єкт передається покупцю. Це означає, що програма пошуку покупця завжди виконується, просто не фіксується на папері. Що стосується справедливої ціни, то, якщо підприємство застосовує модель переоцінки, на момент продажу балансова вартість необоротного активу буде дорівнювати справедливій ціні. Установлений термін продажу (один рік) відповідно до МСФЗ 5 може подовжуватися, якщо затримка була викликана подіями чи обставинами, що є поза контролем суб'єкта господарювання. Умова придатності до негайного продажу буде також виконана: якщо угода підписана, то продавець виконає усі роботи задля передачі об'єкта покупцю, мова йде про виконання технічних заходів щодо виведення необоротних активів з експлуатації. З вищесказаного виходить, що усі додаткові умови на практиці виконуються, то ж основною умовою переведення активу до групи для вибуття залишається спосіб відшкодування активу, що планується реалізувати: за рахунок амортизації або за рахунок компенсації вартості покупцем.

Порядок обліку та списання гудвілу, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213.

Вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку. Сума накопиченої амортизації гудвілу списується зі зменшення його первісної вартості.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

Якщо на дату придбання або на дату обміну вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання перевищує сукупність

витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, то сума перевищення визнається доходом.

6.5. Амортизація нематеріальних активів

Порядок відображення нематеріальних активів в облікових регістрах та фінансовій звітності подано в рисунку 6.1.

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

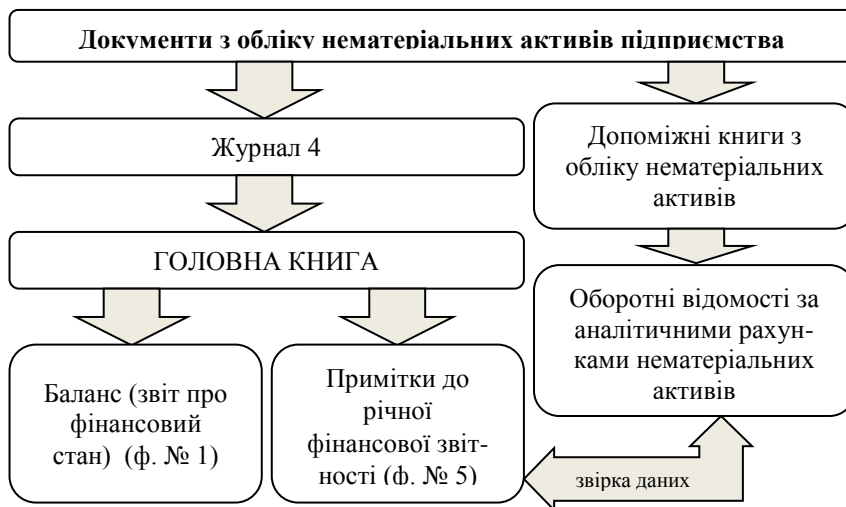


Рис. 6.1. Порядок відображення нематеріальних активів в облікових регістрах та фінансовій звітності

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених згідно з п.п. 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України, протягом таких строків які подано в таблиці 6.5. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Групи нарахування амортизації та строк дії права користування нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
1	2
Група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище).	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).	Відповідно до правовстановлюючого документа

Для розрахунку амортизації відповідно до положень ПКУ визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством установлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори;
- строки корисного використання подібних активів;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;
- на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

6.6. Інвентаризація нематеріальних активів

Як і всі активи підприємства, нематеріальні активи підлягають інвентаризації. За всіма нематеріальними активами перевіряється наявність розпорядчих документів керівника підприємства щодо затвердження термінів їх корисного використання і норми зносу (амортизації) даних

об'єктів. Щоб інвентаризація відбулася, керівник підприємства видає наказ (розпорядження) про її проведення. У цьому документі він установлює об'єкти, періодичність і строки проведення інвентаризації.

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

Інвентаризацією таких нематеріальних активів, таких, як секрети технологій, має бути встановлена наявність на підприємстві документів з детальним описом суті і порядку використання.

Програмні продукти перевіряються за їх наявністю на відповідних носіях і наявністю експлуатаційної проби. Таким чином, при інвентаризації нематеріальних активів їх наявність встановлюється шляхом перевірки документів, що стали підставою для їх оприбуткування на Баланс підприємства, а також документів, якими оформлені (підтвержені) майнові права.

Важливим етапом в обліку є проведення інвентаризацій нематеріальних активів – отримання достатніх доказів того, що в організації проводяться обов'язкові і періодичні інвентаризації нематеріальних активів і оформляються відповідні їм інвентаризаційні документи.

Оскільки об'єкти нематеріальних активів не мають матеріально-речової структури, проведення їх інвентаризації внутрішнім аудитором здійснюється шляхом: перевірки документів, які підтверджують існування об'єктів нематеріальних активів і прав організації на них; аналізу здатності конкретних об'єктів нематеріальних активів приносити економічні вигоди організації; перевірки правильності оформлення інвентаризаційних документів та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

Як і всі активи підприємства, нематеріальні активи підлягають інвентаризації. За всіма нематеріальними активами перевіряється наявність розпорядчих документів керівника підприємства щодо затвердження термінів їх корисного використання і норми зносу (амортизації) даних об'єктів.

Інвентаризацією таких нематеріальних активів, таких, як секрети технологій, має бути встановлена наявність на підприємстві документів з детальним описом суті і порядку використання.

Основним завданням інвентаризації є як виявлення наявності нематеріальних активів, так і перевірити реальність визначення їх вартості з урахуванням зносу та законності оприбуткування, тобто наявності відповідних документів.

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Нематеріальні активи записуються до інвентаризаційних описів за наявності документів, які є підставою для взяття їх на облік, а саме:

- рахунків за ноу-хау відповідно до договору власника;
- договору й активів про приймання наукових і конструкторських розробок;
 - рахунка на оплату вартості майнового комплексу, придбаного на аукціоні, і подальшого розрахунку суми гудвілу за наявності різниці між ціною придбання і вартістю активів підприємства;
 - рахунків за роботи із створення програмного забезпечення;
 - документів, що підтверджують організаційні витрати, яких зазнало підприємство, у зв'язку з його створенням, витрати, пов'язані з розробкою засновницьких документів і техніко-економічних обґрунтувань, оплатою за консультаційні послуги в спеціалізованих організаціях, реєстраційні та інші витрати;
 - патенту на винахід відповідно до Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15.12.93 р. № 3687-ХІІ;
 - свідоцтва на знак для товарів і послуг відповідно до Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.93 р. № 3688-ХІІ;
 - патенту на промисловий знак згідно із Законом України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.93 р. № 3688-ХІІ;
 - авторського договору або договору з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі, згідно із Законом України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93 р. № 3792-ХІІ та ін.;

Інвентаризація нематеріальних активів (крім об'єктів права інтелектуальної власності) оформлюються Інвентаризаційним описом необоротних активів (форму затверджено наказом № 572).

Об'єкти права інтелектуальної власності оформлюються Інвентаризаційним описом об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4, затверджена наказом № 732).

Для відображення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) можна використовувати такі звіряльні відомості результатів інвентаризації необоротних активів (форму затверджено наказом № 572).

У бухгалтерському обліку вартість виявлених у результаті інвентаризації не взятих на облік об'єктів нематеріальних активів зараховується в дохід підприємства записом:

Д-т 12 «Нематеріальні активи»

К-т 746 «Інші доходи».

Виявлена недостача нематеріальних активів списується з кредиту рахунка 12 «Нематеріальні активи» на дебет рахунка 976 «Списання необоротних активів». Визначена спеціальним розрахунком вартість недостачі об'єктів нематеріальних активів, що підлягає відшкодуванню винними особами, відноситься на їх рахунок записом по дебету рахунка 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків» у кореспонденції з кредитом рахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо на час проведення інвентаризації особи, винні у недостачі об'єктів нематеріальних активів, не встановлені, то вартість таких об'єктів списується на забалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

У разі виявлення лишків об'єктів нематеріальних активів до інвентаризаційного опису вони вносяться із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю. Суб'єкти державного сектору економіки визначають вартість об'єктів прав інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти згідно із законодавством.

6.7. Відображення інформації про нематеріальні активи в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності

Аналітичний облік нематеріальних активів та зносу цих активів ведеться за кожним об'єктом окремо в картках обліку з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти.

Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів та їх знос призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35). У першому розділі Журналу 4 відображається:

- вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом;
- сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків

нематеріальних активів;

- сума нарахованої амортизації;
- сума збільшення зносу нематеріальних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

У другому розділі Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію нематеріальних активів, вибуття капітальних інвестицій внаслідок продажу, уцінка тощо).

Аналітичний облік капітальних інвестицій у нематеріальні активи ведеться у Відомості 4.1 за дебетом рахунку 15. Також у цій відомості відображаються витрати на модернізацію, модифікацію нематеріальних активів, які призводять до збільшення первісно очікуваних від їх використання майбутніх економічних вигод.

У Відомості 4.3 ведеться аналітичний облік нематеріальних активів за кожним інвентарним об'єктом.

У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;
- методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;
- наявність та рух у звітному році:
- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року;
- первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств;
- сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки;
- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули;
- сума нарахованої амортизації;
- сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді;
- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів;
- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року.

Баланс відображає фінансовий стан підприємства на останній день звітного періоду. Для відображення нематеріальних активів у балансі

необхідно у відповідних статтях навести залишкову вартість об'єктів, уключених до складу нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8 (табл. 6.6).

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

- первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;
- первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів;

Таблиця 6.6

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються нематеріальні активи

Найменування статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення	Примітка
Нематеріальні активи	1000	Ряд. 1001 – ряд. 1002	Відображають залишкову вартість об'єктів, уключених до складу нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8. Також окремо показують:
первісна вартість	1001	Сальдо за Д-т рах. 12	– первісну (переоцінену) вартість нематеріальних активів. Не включають до підсумку Балансу
накопичена амортизація	1002	Сальдо за К-т субрах. 133	– суму накопиченої амортизації нематеріальних активів. Показник наводять у дужках. Не включають до підсумку Балансу
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо за Д-т рах. 15	Відображають вартість не завершених на дату балансу капітальних інвестицій у необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів необоротних активів – основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (уключаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу)

– сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;

– загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітнього періоду;

– первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість.

Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.

Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, та пов'язані з ними зобов'язання, а також результати їх продажу (вибуття) відображаються у фінансовій звітності окремо від інших активів, зобов'язань та результатів інших видів діяльності.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

У період визнання необоротних активів, групи вибуття як утримуваних для продажу:

- опис необоротних активів, групи вибуття;
- опис обставин продажу (вибуття), спосіб та час;
- збитки від зменшення корисності та їх подальше сторнування;
- сегмент, у якому необоротні активи, група вибуття подаються відповідно до П(с)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”, Порядок формування єдиного показника, що наводиться у звіті про фінансові результати, як зазначено в п. 4, Р. III, П(с)БО 29, у частині:

- доходів, витрат, прибутку (збитку) від припиненої діяльності до оподаткування;

- витрат з податку на прибуток, пов'язаних з припиненою діяльністю;

- доходів (витрат) від переоцінки активів, групи вибуття, які утворюють припинену діяльність, за чистою вартістю реалізації;

- витрат з податку на прибуток, пов'язаних з результатами переоцінки.

Чистий рух грошових коштів від припиненої діяльності у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за звітний рік.

Основні групи активів та зобов'язань, визнаних як утримувані для продажу, що подаються окремо без згортання.

У примітках до фінансової звітності також зазначається інформація про зміни балансової вартості гудвілу з наведенням даних про балансову вартість гудвілу на початок і кінець року та розкриттям інформації про:

Накопичену суму втрат від зменшення корисності на початок і кінець періоду. Визнаний за звітний рік гудвіл, за винятком гудвілу, що увійшов до групи вибуття, яка на дату придбання відповідала критеріям утримуваних для продажу активів згідно з П(с)БО 27 “Необоротні активи,

утримувані для продажу, та припинена діяльність”.

Гудвіл, включений до групи вибуття, яку класифікують як утримувану для продажу відповідно до П(с)БО 27.

У примітках до фінансової звітності наводиться також інформація про групи активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань придбаного підприємства та/або компонента підприємства, визнані на дату придбання, а також їх балансову вартість на дату балансу, що передує даті придбання.

Питання для самостійного контролю знань до теми 6

1. Що таке нематеріальні активи?
2. За яких умов нематеріальні активи визнаються в Балансі підприємства?
3. На які класифікаційні групи поділяють нематеріальні активи з метою бухгалтерського обліку?
4. Що таке первісна вартість нематеріальних активів? З чого вона складається?
5. Як визначається первісна вартість безоплатно отриманих нематеріальних активів, придбаних шляхом обміну на інші активи?
6. Які методи застосовують для нарахування амортизації нематеріальних активів?
7. Який порядок документального оформлення руху нематеріальних активів?
8. З якою метою здійснюється переоцінка нематеріальних активів?
9. Сутність, визначення і облік гудвілу.
10. Яка організація аналітичного обліку нематеріальних активів?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 6

Завдання 1. ТОВ «Орбіта» безоплатно отримало від фірми «Гольф» комп'ютерну програму. Справедлива вартість на дату її отримання визначена у сумі 3200 грн. Амортизація за 1 місяць – 100 грн. Завдання: Складіть кореспонденцію рахунків.

Завдання 2. Підприємство придбало комп'ютерну спеціалізовану програму за 2400 грн (в тому числі ПДВ). Крім того, підприємство оплатило послуги фірмі за встановлення програми в сумі 750 грн (в тому числі ПДВ). Завдання: Складіть кореспонденцію рахунків.

Завдання 3. Корпорація придбала сервісну фірму вартістю 750000 грн

(з негативним гудвілом 125000 грн). У звітному періоді частина негативного гудвілу у розмірі 25000 грн визнана доходом. Завдання: Складіть кореспонденцію рахунків.

Завдання 4. Собівартість програмного забезпечення «1 С: Бухгалтерія» – 3550 грн. Завдання: Нарахувати амортизацію програмного забезпечення методом прямолінійного списання, виходячи з визначеного терміну корисного використання програмного забезпечення 4 роки, та відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 5. Відобразити у бухгалтерському обліку ТОВ «Компі» списання комп'ютерної програми, первинна вартість якої складає 3200 грн, сума зносу – 2560 грн. Товариство є платником ПДВ.

Завдання 6. Відобразити у бухгалтерському обліку продаж комп'ютерної програми, первинна вартість якої складає 35550 грн, знос – 710 грн, ціна продажу – 3550 грн.

Тести контролю знань до теми 6

1. До первісної вартості придбаного нематеріального активу не включаються:

- а) вартість придбання;
- б) мито;
- в) непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню;
- г) витрати на оплату відсотків за кредит банку.

2. ПАТ «Мрія» отримало від ПрАТ «Лада» патент на винахід в обмін на певний обсяг випуску акцій. Які будуть проводки з приводу отримання патенту:

- а) Д-т 154 – К-т 46; Д-т 124 – К-т 154;
- б) Д-т 154 – К-т 377; Д-т 124 – К-т 154;
- в) Д-т 124 – К-т 377;
- г) Д-т 124 – К-т 132.

3. Який процес відображається проведенням Д-т 124 – К-т 154:

- а) зарахування нематеріального активу на Баланс підприємства;
- б) відображення витрат, пов'язаних із виготовленням нематеріальних активів;
- в) придбання нематеріальних активів;

г) вилучення нематеріальних активів.

4. Підприємство придбало програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку на комп'ютері за 5000 грн. Через рік було куплено додатково ще 2 модулі за 1000 грн, які розширили можливості програмного забезпечення. Якщо сума амортизації становила за перший рік використання 500 грн, то яка буде балансова вартість цього нематеріального активу на кінець року:

- а) 1000;
- б) 4500;
- в) 5500;
- г) 6500.

5. Нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів робіт, послуг, нових технологій тощо – це визначення:

- а) нематеріального активу;
- б) негативного гудвілу;
- в) гудвілу.

6. Чи можна застосувати інститут гудвілу до бізнесу, що провадиться без утворення юридичної особи, тобто підприємцем – фізичною особою?

- а) можна;
- б) не можна;
- в) можна в окремих випадках, які передбачені чинним законодавством.

7. Нарахування амортизації нематеріальних активів адміністративного призначення відображаються в обліку:

- а) Д-т 443 – К-т 133;
- б) Д-т 133 – К-т 92;
- в) Д-т 92 – К-т 133;
- г) Д-т 791 – К-т 133.

8. Ліквідація програмного забезпечення на підприємстві відображається в обліку записом:

- а) Д-т 133 – К-т 125; Д-т 976 – К-т 125;
- б) Д-т 131 – К-т 106; Д-т 976 – К-т 106;
- в) Д-т 131 – К-т 106; Д-т 972 – К-т 106;

г) Д-т 131 – К-т 125; Д-т 92 – К-т 125.

9. Первісна вартість нематеріальних активів, отриманих внаслідок обміну, дорівнює:

- а) первісній вартості переданого об'єкта;
- б) залишковій вартості переданого об'єкта;
- в) балансовій вартості переданого об'єкта;
- г) ринковій вартості переданого об'єкта.

10. Який метод нарахування амортизації нематеріальних активів використовують найчастіше на підприємствах України:

- а) метод прямолінійного списання;
- б) метод зменшення залишкової вартості;
- в) метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- г) кумулятивний.

ТЕМА 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

- 7.1. Поняття запаси, їх визнання та класифікація
- 7.2. Оцінка запасів на різних напрямках руху та на дату балансу
- 7.3. Документальне оформлення наявності та руху запасів
- 7.4. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів
- 7.5. Особливості обліку операцій з надходження і використання

МШП

- 7.6. Особливості обліку товарів в оптовій і роздрібній торгівлі
- 7.7. Інвентаризація запасів
- 7.8. Відображення інформації про запаси в облікових регістрах та фінансовій звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 7

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 7

Тести контролю знань до теми 7

7.1. Поняття запаси, їх визнання та класифікація

Сфера застосування П(С)БО щодо обліку запасів подано на рисунку 7.1.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», *запаси* – це активи, які:

- зберігають для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- зберігають для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

До складу *запасів* включають:

- 1) сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;
- 2) незавершене виробництво (незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незавершених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу);
- 3) готову продукцію;
- 4) товари;
- 5) малоцінні та швидкозношувані предмети;
- 6) молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і

лісового господарства, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9 «Запаси».

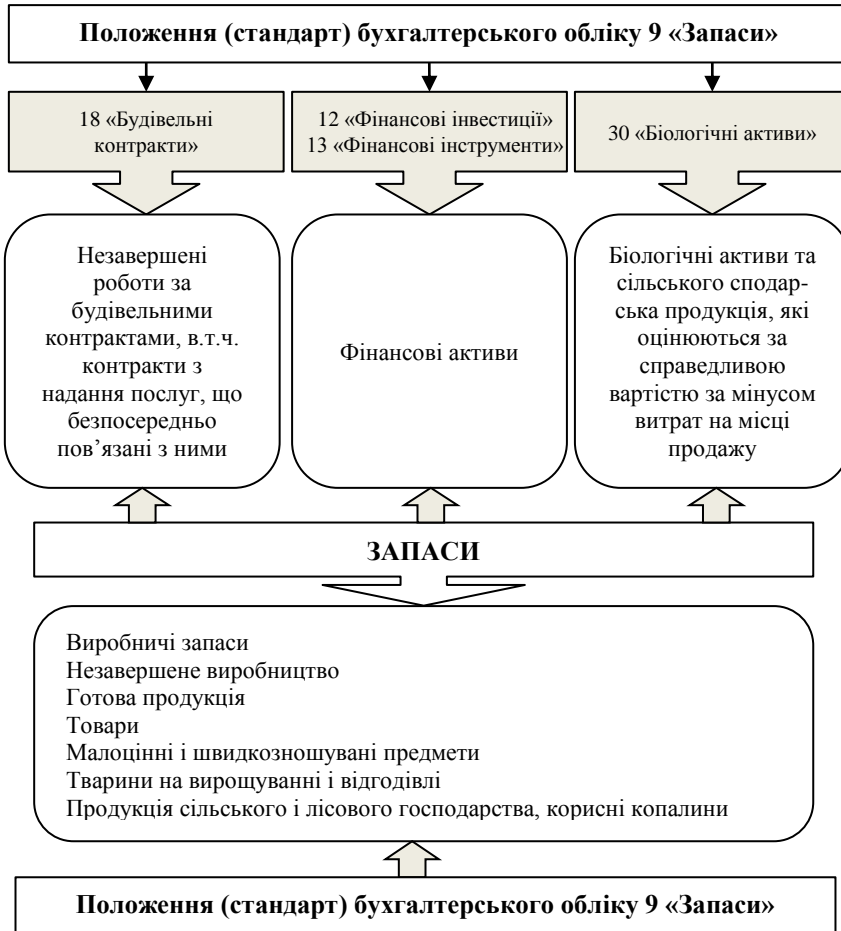


Рис. 7.1. Сфера застосування П(С)БО щодо обліку запасів

Для кожної однорідної групи запасів виділяється свій бухгалтерський рахунок. Для обліку запасів призначений 2-й клас Плану рахунків, який має відповідну назву «Запаси». На рахунках цього класу об'єднується інформація про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Клас 2 «Запаси» включає такі рахунки:

- 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».

Схему організації обліку запасів подано на рисунку 7.2.

Синтетичний облік виробничих запасів, що належать підприємству, здійснюється на *рахунку 20 «Виробничі запаси»*.

На субрахунках рахунка 20 відображають такі запаси:

- 201 «Сировина і 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».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунані з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюють за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» має такі субрахунки:

– 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

- 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

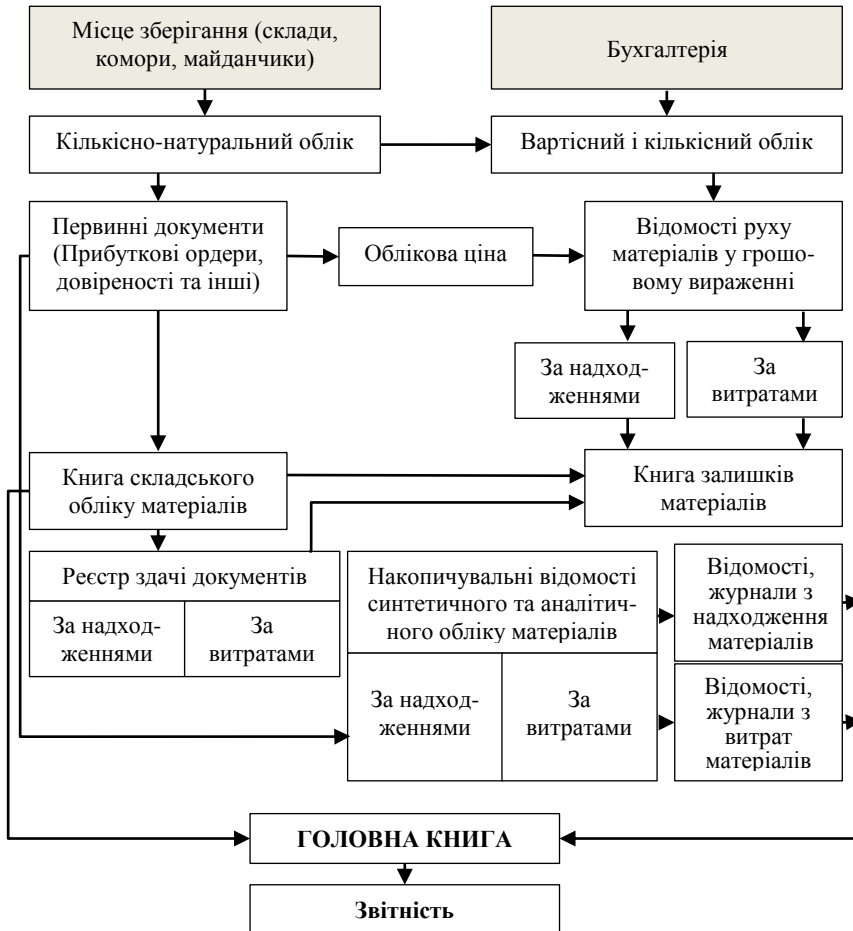


Рис.6.2. Схема організації обліку запасів

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та

швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

На *рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»* відображаються предмети, які використовуються не більш ніж один рік або нормальний операційний цикл, якщо він триває понад один рік (інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо).

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі незалежно від їх вартості та терміну служби, тимчасові споруди, пристосування і пристрої, тара для зберігання товарно м- матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів тощо.

Для обліку витрат виробництва призначено три рахунки:

Рахунок 23 «Виробництво» використовується для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Субрахунки до рахунку 23 відкриваються за видами виробництва.

Рахунок 24 «Брак у виробництві» – для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві. Субрахунки до рахунку 24 відкриваються за видами продукції.

Рахунок 25 «Напівфабрикати» застосовується для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва, якщо такі напівфабрикати використовуються не тільки для власних виробничих потреб підприємства, а й реалізуються іншим підприємствам. Субрахунки до рахунку 25 відкриваються за видами напівфабрикатів, виходячи з потреб підприємства.

Рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства. За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю, або за обліковими цінами. За кредитом рахунку відображається вибуття готової продукції за фактичною виробничою собівартістю внаслідок продажу, безоплатної передачі. Субрахунки до рахунку 26 відкриваються за видами готової продукції.

Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції. Субрахунки до рахунку 27 відкриваються за видами продукції.

Сільськогосподарська продукція оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

За дебетом *рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»* відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатного передавання тощо.

На *рахунку 28 «Товари»* ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство для продажу. Цей рахунок використовують переважно збутові, торгові та заготівельні підприємства і 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.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, необхідної для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси».

7.2. Оцінка запасів на різних напрямках руху та на дату балансу

Показник вартості запасу є найважливішим у бухгалтерському обліку. Визначення вартості запасу починається з моменту зарахування запасу на баланс підприємства – всі придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Запаси можуть бути:

- придбані за плату в сторонніх юридичних або фізичних осіб;
- виготовлені власними силами;
- отримані у вигляді внеску до статутного капіталу підприємства;
- отримані підприємством на безоплатній основі;
- придбані внаслідок обміну на подібні запаси;
- придбані внаслідок обміну або часткового обміну на неаналогічні запаси.

Первісною вартістю запасів, які придбані за плату в сторонніх юридичних або фізичних осіб, є їхня собівартість.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами

підприємства, визнається фактична виробнича собівартість їх виробництва, до якої включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісна вартість запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Якщо на дату Балансу запаси втратили первісно очікувану економічну вигоду і їх ціна знизилась, то вони відображаються за чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів за вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених запасів списується на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, ця сума зараховується до складу дебіторської заборгованості або інших активів і доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату Балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, (але не більше суми попереднього зменшення) сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

Закупівельними цінами можуть бути: договірні, ціни зі скидкою або надбавкою. До закупівельних цін можна віднести і фактурні ціни, тобто вартість матеріальних цінностей, що витікає із рахунка-фактури постачальника. Фактурні ціни визначаються за договором із включенням різних націнок, скидок, вартості допоміжних послуг, транспортних витрат.

В залежності від специфіки господарської діяльності підприємства обирають метод оцінки запасів при їх списанні, який зазначають в обліковій політиці.

Списання виробничих запасів з балансу відбувається внаслідок:

- відпуску у виробництво;
- реалізації;
- списання в результаті невідповідності критеріям активу;
- списання у зв'язку із псуванням, розкраданням;
- списання внаслідок надзвичайних подій;
- списання внаслідок передачі до статутного капіталу іншого підприємства;
- обміну на інші активи.

Оцінку вибуття запасів проводять за такими методами: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, нормативних затрат, за цінами продажу.

Метод 1. *Оцінка за ідентифікованою собівартістю.*

Інакше кажучи, «за яку ціну купив, за таку і списав» (у виробництво, на склад готової продукції чи в реалізацію – залежно від того, які саме види запасів і з якою метою вибувають).

Згідно з П(С)БО 9 цей метод застосовують для оцінки вибуття запасів, придбаних із метою їх реалізації на спеціальне замовлення, і запасів, які не замінюють один одного.

Метод 2. *Оцінка за середньозваженою собівартістю.*

Метод застосовується окремо для кожної сукупності взятих на облік запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. *Середньозважена собівартість* одиниці, що вибуває, визначається за такою формулою:

Середньозважена собівартість одиниці =

$$\frac{\text{Залишок на початок місяця} + \text{Отримано ідентичних запасів протягом місяця}}{\text{Кількість запасів, що залишилися на початок місяця} + \text{Кількість ідентичних запасів отриманих протягом місяця}}$$

Метод 3. *Оцінка за методом ФІФО.*

Метод оцінки вибуття запасів за цінами перших закупівель, тобто метод ФІФО, ґрунтується на припущенні, що запаси, які надійшли першими, першими і реалізуються.

Основним недоліком методу є вплив зовнішніх економічних чинників на показник валового прибутку окремо взятого підприємства.

Метод 4. *Оцінка за нормативним методом обліку вибуття запасів.*

Нормативний метод обліку вибуття запасів є складовою давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є основним методом, що використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, поряд з іншими методами оцінки вибуття запасів, потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів із підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Метод 5. *Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу.*

За даним методом торгова націнка додається до первісної вартості закуплених для подальшого продажу вроздріб товарів вже на стадії оприбуткування цих товарів на рахунок 282. Надалі облік руху товарів на всіх дореалізаційних стадіях може відбуватися за цінами продажу.

Основні документи, якими оформлюють операції з відпуску виробничих запасів, наведено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Документи з відпуску виробничих запасів

Форма документу	Назва документу	Призначення документу
<i>M-8, 9, 28, 28a</i>	Лімітно-забірна картка	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску цеху
<i>M-10</i>	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Оформлюється при разовому відпуску запасів для виробничих і господарських потреб
<i>M-11</i>	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства
<i>M-18</i>	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
<i>M-19</i>	Матеріальний звіт	Складається матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період

Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні документи треба складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

7.3. Документальне оформлення наявності та руху запасів

Складський облік виробничих запасів – це сортовий, кількісний, оперативно-технічний облік. Здійснюється облік запасів на складі за допомогою карток за типовою формою № М-12. Картки складського обліку виробничих запасів відкриваються в бухгалтерії і видаються під розписку у Реєстрі. Записи в картках (у кількісному виразі) ведуть матеріально відповідальні особи на підставі первинних документів і складаються у день здійснення операцій.

Для ведення складського обліку виробничих запасів використовують затверджені Наказом Мінстату України від 21.06.96 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» типові форми первинного обліку запасів. Документи, якими найчастіше оформлюється надходження виробничих запасів, та їх призначення, наведено в таблиці 7.2.

Складський облік організовується за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. і т.д.

Завідуючий складом щоденно записує до складської картотеки чи книги всі операції надходження і витрачання матеріалів. Після кожного запису визначається залишок запасів даного номенклатурного номера.

Записи в реєстрах сортового обліку з лімітних карток потрібно робити після кожної операції, занесеної в картку. Якщо складський облік комп'ютеризовано, то комп'ютерна програма сама зіставляє одержаний залишок з нормою запасу і може готувати документацію для наступного замовлення матеріальних ресурсів.

Документи з надходження виробничих запасів

Форма документа	Назва	Призначення документа
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів
М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Призначений для списання використаних бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей
М-4	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів з переробки
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження запасів і для направлення листа-претензії постачальнику
М-12	Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів на складі
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
М-16	Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць запасів

Суть аналітичного бухгалтерського обліку виробничих запасів полягає в тому, що на кожний вид матеріальних цінностей відкривається аналітичний рахунок, в якому об'єкти обліку відображаються за їх кількістю і сумою.

Аналітичні рахунки групуються за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Аналітичний облік

використовують для контролю зберігання і руху матеріальних цінностей, їх оцінки, звірки з даними складського обліку, а також для підбиття підсумків інвентаризації.

Для звірки даних складського й аналітичного обліків потрібно здійснювати періодичну оцінку за обліковими цінами кількісних залишків, за даними складського обліку на визначену дату і зіставляти одержані загальні суми з сумою залишку за обліковими цінами вартісного аналітичного обліку. Такий метод організації обліку називається сальдовим або оперативно-бухгалтерським.

7.4. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів

Для синтетичного обліку запасів призначено 2-й клас Плану рахунків «Запаси», а для виробничих запасів рахунки 20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінки, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

За дебетом рахунку 22 відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Субрахунки до рахунку 22 відкриваються за видами предметів по однорідних групах, установлених виходячи з потреб підприємства.

Рахунок 20 „Виробничі запаси” має субрахунки:

201 «Сировина й матеріали» – призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції.

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» – призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних

організаціях будівельні та залізобетонні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою.

203 «Паливо» – призначений для обліку наявності та руху палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали.

Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Також призначений для обліку створених на підприємстві запасів газу для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель.

204 «Тара й тарні матеріали» – призначений для відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо). Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари й обліковуються на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

205 «Будівельні матеріали» – підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають до монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На даному субрахунку не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо. Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» при надходженні їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

206 «Матеріали, передані в переробку» – призначений для обліку матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, що оплачуються стороннім підприємствам, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки.

207 «Запасні частини» – призначений для обліку придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

209 «Інші матеріали» – призначений для обліку відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, утиль), зношених шин, бланків суворого обліку (за вартістю придбання) тощо.

В умовах автоматизації обліку налагодити чіткий облік надходження та витрачання виробничих запасів досить легко, оскільки до пам'яті комп'ютера вводяться фактичні дані про надходження та витрачання запасів і в автоматичному режимі виводиться їх залишок на будь-який момент часу.

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в табл. 7.3 та 7.4.

Таблиця 7.3

Кореспонденції рахунків з обліку надходження виробничих запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
2.	Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар для продажу	20 «Виробничі запаси»	28 «Товари»
3.	Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 «Виробничі запаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
4.	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5.	Проведено дооцінку запасів	20 «Виробничі запаси»	41 «Капітал у дооцінках»
6.	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника на суму, що сплачується згідно договору (без ПДВ)	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7.	Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 «Виробничі запаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
8.	Оприбутковано запаси, що надійшли безоплатно	20 «Виробничі запаси»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях.

Таблиця 7.4

Кореспонденції рахунків з обліку вибуття виробничих запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
2.	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
3.	Списано запаси для загальновиробничих потреб, цехам основного та допоміжного виробництв	91 «Загально-виробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
4.	Безоплатно передано запаси іншому підприємству за балансовою вартістю	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
5.	Списано суму зниження ціни виробничих запасів до чистої вартості реалізації	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси»

Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

7.5. Особливості обліку операцій з надходження і використання МШП

Виробництво продукції неможливе без споживання запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП). На відміну від виробничих запасів (матеріальних цінностей), які споживаються за один виробничий цикл, змінюючи при цьому фізико-хімічні властивості вихідних характеристик матеріальних цінностей при виготовленні продукції, МШП зберігають свою натуральну форму до моменту вибуття (списання), беруть участь у багатьох виробничих циклах і поступово зношуються.

МШП віднесено до запасів у зв'язку із спрощеним їх обліком, порівняно з основними засобами (інші методи нарахування зносу або взагалі відмова від його нарахування).

Для обліку МШП використовуються два рахунки:

- 11 «Інші необоротні матеріальні активи» субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

На субрахунку 112 ведеться облік малоцінних необоротних активів, строк служби яких більший календарного року чи операційного циклу (проміжку часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, робіт чи послуг).

На рахунку 22 ведеться облік предметів, строк служби яких не перевищує одного року, тобто вони є оборотними засобами. Для розмежування таких предметів між оборотними і необоротними необхідно ввести ціновий критерій, наприклад встановити, що предмети вартістю нижчою 1000 грн. за одиницю також відносяться до оборотних й обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

До МШП входять окремі групи, які доцільно виділяти в аналітичному обліку:

- знаряддя лову (сіті, неводи, трали);
- предмети для заготовки лісу (з терміном експлуатації до року);
- спеціальні інструменти і пристосування (в авіабудуванні, суднобудуванні, машинобудуванні та ін.);
- спеціальний одяг і взуття, постільна білизна незалежно від строку служби;
- формений одяг;
- тимчасові (нетитульні) споруди з терміном служби до року;
- тара для зберігання матеріальних цінностей.

Оприбуткування МШП та їх списання оформляється спеціальними документами:

- МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»;
- МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)»;
- МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»;
- МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

- МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;
- МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Відображення господарських операції з надходження і вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів в обліку подано в таблиці 7.5.

Належним чином оформлені документи, що характеризують рух МШП в середині підприємства, служать для групування даних в аналітичному обліку за такими критеріями:

- 1) субрахунками і групами;
- 2) місцем знаходження і відповідальними особами;
- 3) окремими предметами.

Синтетичний облік МШП ведеться за такою ж методологією, як і облік виробничих запасів. Він регламентується стандартами 9 «Запаси».

Таблиця 7.5

Відображення господарських операції з надходження і вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Придбання МШП за плату (без податку на додану вартість)	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.	Одержано МШП як внесок до статутного фонду Одночасно на збільшення власного капіталу	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 46 «Неоплачений капітал»	46 «Неоплачений капітал» 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
3.	Отримано МШП на умовах безоплатної передачі	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	745 «Доход від безоплатно одержаних активів»
4.	Виявлено надлишки МШП при інвентаризації	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
5.	Списано МШП на різні цілі	23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 15 «Капітальні інвестиції»; 93 «Витрати на збут»; 39 «Витрати майбутніх періодів» і т.д.	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

1	2	3	4
6.	Придбано МШП через підзвітних осіб	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7.	Дооцінка МШП у зв'язку з підвищенням цін	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	41 «Капітал у дооцінках»
8.	Списання нестач МШП, виявлених при інвентаризації на винних осіб	375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

7.6. Особливості обліку товарів в оптовій і роздрібній торгівлі

Торговельна діяльність здійснюється у сфері роздрібною та оптовою торгівлі, а також у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері.

Торгова діяльність є одним із видів підприємницької діяльності. Згідно чинного законодавства України торгова діяльність виступає як ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян по здійсненню купівлі і продажу товарів народного споживання з метою одержання прибутку. Торгова діяльність може здійснюватися в сферах оптової і роздрібною торгівлі, а також торгово-виробничій сфері (громадському харчуванні).

Бухгалтерський облік і звітність в торгівлі здійснюються з дотриманням єдиних методологічних принципів, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», прийнятих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, законодавчих і нормативних актів з урахуванням специфіки діяльності торговельних підприємств.

Однією з особливостей організації обліку в торгівлі є те, що облік роздрібного товарообігу ведеться, як правило, у грошовому вимірнику за продажними (роздрібними) цінами, за винятком товарів, які вимагають особливого контролю (ювелірні вироби із дорогоцінних металів, товари, прийняті на комісію, та ін.).

Облік товарів і тари в торговельних підприємствах ведеться на рахунку 28 «Товари» за субрахунками:

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 субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться облік наявності і руху товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих складах, базах, овочесховищах, морозильниках та ін.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться облік наявності і руху товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібно́ї торгівлі (універмагах, універсамах, магазинах, у буфетах підприємств громадського харчування та ін.). Субрахунок 283 «Товари на комісії» призначений для обліку товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» торговельні підприємства ведуть облік наявності і руху порожньої тари під товарами як покупної, так і власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих і господарських потреб (облік якої ведеться на рахунку II «Інші необоротні матеріальні активи» або 20 «Виробничі запаси»).

Субрахунок 285 «Торгова націнка» торговельні та постачальницько-збутові підприємства використовують у тому випадку, коли облік товарів на субрахунках 281 «Товари на складі» або 282 «Товари в торгівлі» ведеться за продажними цінами.

286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Товари в роздрібно́ї торгівлі обліковуються за продажними цінами, а в оптово-збутових організаціях – за покупними або продажними цінами. Тому розпорядчим документом керівника має бути встановлено, за якими цінами буде вестись облік товарів у звітному році.

У разі обліку товарів за продажними цінами різниця між їх вартістю за покупними і продажними цінами (яка утворюється за рахунок торгової націнки на товари) відображається на пасивному субрахунку 285 «Торгова націнка». При обліку товарів за покупними цінами цим субрахунком не користуються. Відповідно до наказу Мінфіну України «Зміни і доповнення до положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 14.06.2000 № 131 торговельні підприємства витрати по придбанню (заготівлі) товарів відображають на субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати», витрати по збуту товарів, а також управлінню діяльністю – відповідно на рахунках 92 «Адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут».

У торгівлі взаємовідносини постачальника і покупця оформляються

відповідними договорами (контрактами, угодами), якими передбачаються назва товарів, ціна, умови та строки поставки, порядок розрахунків, вимоги щодо якості товару, а також відповідальність сторін за порушення умов договору.

Товари, що надходять на оптові склади і бази, приймаються на підставі рахунків-фактур або товарно-транспортних накладних (при доставці товарів автотранспортом). У разі виявлення нестачі товарів складають відповідний акт (комерційний – при прийманні товарів від залізниці (порту) або приймальний – при перевірці одержаного товару на складі). Ці акти є юридичною підставою для пред'явлення претензії винуватцю нестачі (транспортній організації або постачальнику у випадку недовантаження). Порядок приймання імпортованих товарів передбачається в контрактах з іноземними постачальниками. Як правило, такі товари приймаються на складах торговельного підприємства шляхом суцільної перевірки. У разі виявлення розходжень між фактично одержаними товарами і товаросупровідними документами складають Акт про встановлення розходжень за кількістю й якістю імпортованих товарів. Акт складається по кожному іноземному постачальнику на кожен партію товарів комісією, призначеною наказом керівника підприємства, в присутності матеріально відповідальної особи і представника іноземного постачальника, а при неможливості його присутності (за згодою постачальника) – компетентного представника незайнтересованої організації (за наявності документа, що посвідчує його право на участь у прийманні товарів). При надходженні товарів без товаросупровідних документів (невідфактуровані поставки) їх приймають на облік на підставі Акта про приймання товарів без рахунку постачальника.

Оптові торговельні підприємства придбавають у підприємств-виробників (постачальників) товари за відпускними (договірними) цінами з додатковим нарахуванням ПДВ. Постачальник (продавець) повинен надати оптовому підприємству (покупцю) податкову накладну, у якій, крім інших реквізитів, вказуються ціна товару, ставка і сума ПДВ, загальна сума до оплати. При звільненні від оподаткування товарів відповідно до Податкового кодексу України (продукти дитячого харчування, лікарняні засоби, товари спеціального призначення Для Інвалідів та ін.) у податковій накладній зазначається «Звільнено від ПДВ» з посиланням на Податковий кодекс.

Податкова накладна виписується на кожен поставку товарів у двох примірниках, оригінал якої надається покупцю (одержувачу товарів або послуг), а копія зберігається у продавця (постачальника) як звітний і

розрахунковий податковий документ.

Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник ПДВ) на включення до податкового кредиту суми сплаченого податку на додану вартість (з віднесенням на дебет рахунка 641 «Розрахунки за податками»). Постачальник виписує також рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи, які підтверджують факт передачі (відпуску) товарів покупцеві із зазначенням суми ПДВ, що підлягає сплаті. Платники податку повинні вести окремий облік по придбанню і продажу:

- операцій, що оподатковуються за встановленою ставкою;
- операцій, що звільнені від оподаткування;
- операцій) вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва або обігу;
- операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою (експортні операції).

Для одержання такої інформації податковими органами розроблено і затверджено дві книги: Книга обліку придбання товарів (робіт, послуг), яка містить порядок обліку операцій по придбанню товарів (робіт) послуг) і визначає підставу для можливого віднесення до податкового кредиту сум ПДВ, сплачених постачальнику у звітному періоді при придбанні товарів (дебет рахунка 641); Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг), яка містить порядок обліку операцій по продажу товарів (робіт, послуг) і є підставою для можливого віднесення до податкових зобов'язань, сум ПДВ, нарахованих у звітному періоді у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) (кредит рахунка 641). Книги обліку придбання і продажу товарів (робіт, послуг) мають бути пронумеровані, прошнуровані і зареєстровані в податковій інспекції. Дата початку книги і дата її закінчення засвідчуються підписами керівника підприємства та головного бухгалтера.

При оприбуткуванні придбаних у постачальників товарів у бухгалтерському обліку оптових підприємств роблять записи:

- 1) на покупну вартість товарів (без ПДВ):
Д-т рах. 281 «Товари на складі»
К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 2) на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання:
Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»
К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 3) на суму, перераховану постачальнику в оплату вартості придбаних

товарів (включаючи ПДВ):

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках».

При попередній оплаті оптовим підприємством за товари, що підлягають за договором до поставки, в бухгалтерському обліку оптового підприємства роблять записи:

1) на суму, перераховану постачальнику в порядку попередньої оплати товарів за відпускнуою вартістю, без ПДВ:

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках»;

2) на суму сплаченого постачальнику ПДВ:

Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках»;

3) одночасно – на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т рах. 644 «Податковий кредит»;

4) на вартість одержаних від постачальника попередньо оплачених товарів за відпускнуою вартістю, без ПДВ:

Д-т рах. 281 «Товари на складі»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

5) одночасно – на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рах. 644 «Податковий кредит»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Якщо під час приймання виявлена недостача товарів, то на дебеті рахунка 281 «Товари на складі» відображають тільки фактично одержані товари. На вартість товарів, яких не вистачає, на підставі належно оформленого акта (комерційного, приймального) пред'являють претензію винуватцю такої недостачі і в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» у кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Лишки товарів, виявлені при прийманні вантажу (про що письмово повідомляють постачальника), на підставі акта прибуткують на дебет рахунка 281 «Товари на складі» в кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Після одержання належних документів постачальника раніше зроблений запис сторнують і роблять відповідні записи на оприбуткування товарів за даними документів постачальника. У такому самому порядку відображають в обліку операції по оприбуткуванню товарів, які надійшли в оптове підприємство без товаросупровідних документів.

У разі обґрунтованої відмови від оплати розрахунково-платіжних документів постачальника на товари, що надійшли на адресу оптового підприємства (невідповідність якості, асортименту, ціни умовам договору тощо), такі товари на підставі складених актів приймаються на відповідальне зберігання й обліковуються на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні», до вказівок постачальника про їх повернення, переадресування або реалізацію на місці (якщо це товари нетривалого зберігання). Вартість тари під товарами прибуткується записом по дебету рахунку 283 «Тара під товарами» і кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У практиці оптових торговельних підприємств застосовують дві форми реалізації товарів – зі складів (складський оборот) і транзитом (транзитний оборот). При транзитній реалізації товари споживачам відвантажуються безпосередньо зі складів підприємств-виробників, минаючи проміжні ланки - склади і бази оптових підприємств. Така форма реалізації забезпечує більш швидке просування товарів від виробника до споживача, зменшуються витрати обігу. Проте у випадках, коли необхідно відвантажити товари споживачам у кількості нижче транзитної норми (тобто мінімальної кількості товарів, яка може бути відвантажена у контейнері, вагоні, цистерні тощо) або необхідне комплектування товарів тощо, більш раціональним є складський оборот. До переваг складської форми реалізації належить також можливість обслуговування більшої кількості споживачів при оптимальних товарних запасах. Оптові підприємства реалізують товари, як правило, на підставі договорів купівлі-продажу. При разових поставках або відпуску товарів у незначному обсязі письмовий поговір може не складатися. Відпуск товарів у цьому разі здійснюється на підставі належно оформлених накладних рахунків-фактур. У разі доставки оптовим підприємством товарів покупцям (роздрібним та іншим підприємствам) власним або орендованим автотранспортом оформляється товарно-транспортна накладна (ф. № І-ТН).

Для проведення розрахунків з покупцями виписуються рахунки-фактури і платіжні документи, в яких зазначають назву, кількість, сорт товарів, ціну виробника або митну вартість, транспортні та інші послуги, що підлягають до оплати, ставка і сума ПДВ, загальна сума до оплати.

Якщо покупець зареєстрований як платник ПДВ, то одночасно виписується податкова накладна, оригінал якої надається покупцеві, а копія залишається у оптового підприємства (як звітний і розрахунковий податковий документ) і є підставою для відповідних записів у Книзі обліку

продажу товарів (робіт, послуг).

Для обліку реалізації законодавством встановлено, як відомо, метод нарахування, за яким датою реалізації вважається дата відвантаження (відпуску) товарів, тобто дата передачі права власності на товари покупцям відповідно до базисних умов поставки, визначених сторонами (а для робіт, послуг – дата оформлення документів, які засвідчують їх виконання), незалежно від строку здійснення платежів.

Відповідно до Плану рахунків на відпускну вартість відвантажених покупцям товарів у бухгалтерському обліку оптового підприємства робиться запис:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

К-т рах. 702 «Доход від реалізації товарів».

Одночасно робиться запис на списання вартості відвантажених товарів за обліковими цінами:

Д-т рах. 902 «Собівартість реалізованих товарів»

К-т рах. 281 «Товари на складі».

Згідно із Податковим кодексом України торговельні підприємства, постачальницько-збутові та посередницькі організації сплачують до бюджету 20% загальної суми товарообороту (доходу від реалізації). Звідси на суму податкового зобов'язання по ПДВ складають бухгалтерське проведення:

Д-т рах. 702 «Доход від реалізації товарів»

К-т рах. 641 «Розрахунки за податками».

У міру надходження коштів від покупців за реалізовані товари роблять запис:

Д-т рах. 31 «Рахунки в банках»

К-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Якщо за умовами договору купівлі-продажу передбачена попередня оплата поставок товарів, то в цьому разі оптовим підприємством складаються такі бухгалтерські проведення:

1. На суму коштів, одержаних від покупців у порядку предоплати за відпускнуою вартістю товарів (включаючи ПДВ):

Д-т рах. 31 «Рахунки в банках»

К-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

2. Одержані кошти зараховуються в доход від реалізації товарів:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

К-т рах. 702 «Доход від реалізації товарів».

3. Сума сплаченого покупцями ПДВ зараховується до податкових зобов'язань:

Д-т рах. 643 «Податкові зобов'язання»

К-т рах. 641 «Розрахунки за податками».

4. Списуються за собівартістю відвантажені покупцям попередньо оплачені товари:

Д-т рах. 902 «Собівартість реалізованих товарів»

К-т рах. 281 «Товари на складі».

5. Відображається сума податкового зобов'язання по ПДВ, визначена за встановленою ставкою з доходу від реалізації товарів:

Д-т рах. 702 «Доход від реалізації товарів»

К-т рах. 643 «Податкові зобов'язання».

6. Наприкінці звітного періоду сума чистого доходу від реалізації товарів (за вирахуванням ПДВ) списується на фінансові результати записом:

Д-т рах. 702 «Доход від реалізації товарів»

К-т рах. 791 «Результат операційної діяльності».

7. Наприкінці звітного періоду собівартість реалізованих товарів списується на фінансові результати записом:

Д-т рах. 791 «Результат операційної діяльності»

К-т рах. 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку роздрібного товарообороту і товарних запасів, затвердженої наказом Міністерства України від 28.12.96 р. № 389, під роздрібним товарооборотом розуміють оборот по продажу товарів безпосередньо населенню як за готівку, так і за розрахунковими чеками установ банків, через спеціально організовану торгову мережу (магазини, універмаги, супермаркети, автозаправні станції тощо), незалежно від відомчої підпорядкованості та форм власності, а також відпуск товарів по безготівковому розрахунку дрібним оптом окремим установам (дошкільним дитячим установам, школам, лікарням та ін.). До роздрібного товарообороту належать також продаж товарів, прийнятих від юридичних і фізичних осіб на комісію. Порядок документального оформлення й обліку надходження товарів в роздрібній торгівлі в цілому аналогічний порядку обліку цих операцій у оптових підприємствах.

Товари в роздрібну торгівлю надходять на підставі договорів купівлі-продажу (замовлень) від оптових торгових підприємств або безпосередньо від виробників.

На відвантажені (відпущені) роздрібному підприємству товари постачальник виписує рахунок-фактуру та інші супровідні документи, а також податкову накладну. За даними зазначених документів роздрібні

підприємства приймають товари, а також перевіряють правильність цін, націнок, тарифів на перевезення, нарахованої суми ПДВ і акцизного податку. Товари приймають матеріально відповідальні особи в місцях зберігання товарів. Одержаний затарений товар приймають за чистою вагою (вага – нетто), тобто за вирахуванням ваги тари. При неможливості переважити товар без тари його вагу визначають після вивільнення від тари, вираховуючи її фактичну вагу від маси-брутто.

У випадку виявлення розходження між фактично одержаними товарами і даними товаросупровідних документів комісією, призначеною наказом керівника торгового підприємства, складається Акт про встановлення розходжень за кількістю й якістю при прийманні товарно-матеріальних цінностей. Облік товарів ведуть за місцями зберігання матеріально відповідальні особи у грошовому вимірнику за продажними (роздрібними) цінами, за винятком товарів, які потребують суворого контролю (ювелірні вироби із дорогоцінних металів та ін.).

Бухгалтерія на кожну матеріально відповідальну особу відкриває особовий рахунок, у який в подальшому на підставі прибутково-видаткових документів роблять записи про вартість одержаних та відпущених товарів і виводять залишок на звітну дату. Матеріально відповідальні особи у встановлені строки складають і подають до бухгалтерії товарні звіти, які після перевірки служать підставою для відображення операцій в облікових регістрах. Синтетичний облік наявності і руху товарів у роздрібній торгівлі ведуть на рахунку 282 «Товари в торгівлі».

Оприбуткування товарів, одержаних від постачальників на підставі даних Книги обліку надходження товарів (робіт, послуг), відображається записами:

1) на вартість придбаних у постачальників товарів за відпускними (покупними) цінами:

Д-т рах. 282 «Товари в торгівлі»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

2) на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

3) на суму, сплачену постачальником за товари (включаючи ПДВ):

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках».

Оскільки в роздрібних торговельних підприємствах облік товарів ведеться за продажними (роздрібними) цінами, то відповідно до п. 5

Інструкції по бухгалтерському обліку податку на додану вартість від 01.07.97 р. № 141 сума ПДВ, сплачена постачальникам при придбанні товарів, включається в торгіву націнку записом:

Д-т рах. 281 «Товари в торгівлі»

К-т рах. 285 «Торгова націнка».

Такою самою бухгалтерською проводкою відображається сума торгової націнки на товари, яка нараховується торговельним підприємством для покриття витрат обігу й одержання прибутку.

Субрахунок 285 «Торгова націнка» – пасивний. Виконує функцію регульованого контрарного рахунка щодо субрахунка 282 «Товари в торгівлі» і призначений для того, щоб, обліковуючи товари на субрахунок 282 за продажними цінами, можна було б визначити їх покупну вартість (шляхом вирахування з вартості товарів за продажними цінами суми торгової націнки). Якщо за договором купівлі-продажу передбачена попередня оплата рахунків постачальників за товари, що підлягають до поставки, то в бухгалтерському обліку роздрібного підприємства роблять такі записи (табл. 7.6)

Таблиця 7.6

**Облік придбання товарів при попередній оплаті рахунків
постачальників**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	На суму, перераховану постачальникам у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають до поставки	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
2.	На суму сплаченого ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	31 «Рахунки в банках»
3.	Одночасно – на суму податкового кредиту по ПДВ	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	644 «Податковий кредит»
4.	На оприбуткування одержаних від постачальників попередньо оплачених товарів	282 «Товари в торгівлі»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5.	Одночасно – на зменшення податкового кредиту	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
6.	На зарахування суми сплаченого ПДВ до торгової націнки на товари	282 «Товари в торгівлі»	285 «Торгова націнка»

Оптова торгівля передбачає діяльність, пов'язану з придбанням та відповідною підготовкою товарів для наступної їх реалізації підприємством роздрібною торгівлі або іншим суб'єктом підприємницької діяльності.

Роздрібна торгівля – діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого, некомерційного використання. Роздрібний продаж товарів здійснюється в основному за готівкові розрахунки населенню з використанням електронних касових апаратів та товарно-касових книг.

Бухгалтерський облік у торгівлі будується таким чином, щоб дані синтетичного й аналітичного обліків могли бути широко використані як для оперативного обліку, так і для статистичної звітності. Основою для побудови обліку є первинна документація, для одержання товарів – Товарно-транспортна накладна, Рахунок-фактура.

Аналітичний облік товарів і тари підприємства можуть здійснювати на свій розсуд в кількісно-сумовому вираженні (крім товарів в роздрібній торгівлі) окремо за матеріально відповідальними особами, місцями зберігання, найменуваннями, сортами, партіями товарів.

На субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» ведеться 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».

7.7. Інвентаризація запасів

На основі інвентаризаційного опису складають типову форму № М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів», в якій показується рух матеріальних цінностей на складі за день; проставляється найменування і номенклатурний номер матеріалу, найменування одиниці виміру, ціна запасу і щоденно виводиться залишок (кількість і сума) на наступний день.

Інвентаризація матеріальних запасів проводиться згідно з Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань за № 879 від 02.09.2014 (зі змінами та доповненнями).

Інвентаризація – перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання, і зіставлення наявності з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація матеріальних цінностей є одним із радикальних засобів контролю за збереженням оборотних активів і роботою матеріально відповідальних осіб. Використовується також для виявлення фактичних витрат на виробництво продукції та послуг або якщо інші способи одержання даних про витрати матеріальних ресурсів не можуть бути використані.

Документальне забезпечення інвентаризації:

- наказ про створення інвентаризаційної комісії;
- наказ про проведення інвентаризації;
- інвентаризаційні описи;
- звірювальні відомості;
- протокол засідання інвентаризаційної комісії;
- наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

Інвентаризація виробничих запасів проводиться за місцем зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості.

У процесі інвентаризації визначається фактична наявність цінностей, виявляються відхилення від даних книг обліку і причини відхилень. Інвентаризаційні описи (акти) разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів.

За результатами проведеної інвентаризації складається протокол, у якому зазначаються стан складського господарства, результати проведеної інвентаризації, пропозиції про залік нестач і лишків при пересортиці, списуванні нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормативні нестачі і втрати від порчі цінностей, запропоновані заходи щодо попередження нестач і втрат у подальшому. Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений у 5-денний термін керівником підприємства.

Порядок відображення результатів інвентаризації матеріальних цінностей, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» № 246 від 20.10.99 р. та П(С)БО 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99 р. наведено в таблиці 7.7.

Таблиця 7.7

Кореспонденція рахунків з списання запасів внаслідок нестач, крадіжок та псування

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	–
2.	Суми нестач і втрат, виявлені у процесі заготівлі, переробки, зберігання і реалізації, винного не встановлено	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»

Продовження таблиці 7.7

1	2	3	4
3.	Акт про списання витрат. Нестачі віднесені за рахунок матеріально відповідальної особи	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»
4.	Списання із позабалансового рахунка встановленої суми нестач	–	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»
5.	Погашена сума нестач	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 661 «Розрахунки за заробітною платою»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
6.	Погашення суми накладеного штрафу	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 661 «Розрахунки за заробітною платою»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
7.	Списання на фінансові результати: а) витрат	793 «Результат іншої діяльності»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», 949 «Інші витрати операційної діяльності»
8.	б) доходів	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	793 «Результат іншої діяльності»

Результати інвентаризації після затвердження керівником відображаються у бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому проведена (закінчена) інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

7.8. Відображення інформації про запаси в облікових регістрах та фінансовій звітності

Для відображення оборотів на рахунках обліку запасів застосовуються Журнал 5 або 5А і Відомість 5.1 обліку руху запасів.

Кредитові обороти на рахунках обліку запасів відображаються у розділі III Журналу 5 (для підприємств, які для обліку витрат використовують тільки рахунки класу 9 “Витрати діяльності”) або Журналу 5А (для підприємств, які для обліку витрат використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами” та класу 9 “Витрати діяльності”). Витрачання виробничих запасів підприємства можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат.

Аналітичні дані про операції з товарами і торговою націнкою узагальнюються у розділі IV Журналу 5.

Облік виробничих запасів за синтетичними рахунками (або субрахунками) ведеться у Відомості 5.1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) та місцями витрат (синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат). У Відомості визначається сума і рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від їх поточної облікової оцінки), а також фактична собівартість витрачених (вибулих) запасів, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи у Відомість 5.1 проводяться на підставі документів (звітів), в яких узагальнено надходження до матеріально відповідальних осіб (складів, цехів, дільниць) виробничих запасів та їх витрачання, вибуття з відповідних місць зберігання за звітний місяць (або за більш короткий проміжок часу — декада тощо).

У графі 2 видаток показується групуванням за кореспондуючими рахунками (субрахунками, статтями). Суми внутрішнього обороту (надходження, видаток) виробничих запасів (від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, зі складу в цех, з цеху в інший цех, склад тощо) за місяць виділяються окремими сумами і мають бути між собою рівними.

У фінансовій звітності повинна міститися вся інформація про господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, здатних впливати на рішення, які приймаються на її основі, що забезпечується завдяки дії принципу повного висвітлення.

В умовах широкого застосування комп'ютерних систем з'являється можливість формувати велику кількість додаткових звітів про наявність і товарно-виробничих запасів, які сприятимуть виконанню трьох основних функцій бухгалтерського обліку: забезпеченню збереження майна власника, формуванню інформації для управління діяльністю підприємства та отриманню достовірної інформації про суму фінансових результатів, отриманих підприємством протягом певного звітного періоду.

Застосування бухгалтерських комп'ютерних програм дозволяє ефективно вирішити проблему аналітичного обліку товарно-виробничих запасів, завдяки широкій номенклатурі аналітичних об'єктів. При застосуванні комп'ютерної форми обліку автоматично вирішується проблема оперативності отримання даних про наявність і рух запасів на будь-яку звітну дату. При застосуванні комп'ютерної техніки в обліку замість Журналу 5 (5А) можуть складатися машинограми в розрізах, необхідних не лише для складання фінансової звітності, але й для потреб управлінського персоналу, аналізу даних і прийняття управлінських рішень.

У фінансовій звітності вимірювання та узагальнення усіх господарських операцій підприємства щодо наявності та руху запасів здійснюється в єдиній грошовій одиниці, що забезпечується завдяки дії принципу єдиного грошового вимірника.

Узагальнення інформації про запаси здійснюється у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у статті «Запаси» (рядок 1100) та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі VIII «Запаси» (рядки 800–910). У Звіті про фінансові результати списані на виробництво запаси відображаються за статтею «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до неї, в яких обов'язково повинна наводитися така інформація про запаси:

- методи оцінки запасів;
- балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена уцінка запасів, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Питання для самостійного контролю знань до теми 7

1. Якими основними нормативними документами регулюється облік запасів на підприємствах в Україні?
2. Як визначаються запаси згідно з П(С)БО 9?
3. Що включають до складу запасів?
4. Рахунки якого класу використовуються для бухгалтерського обліку запасів?
5. Як визначається первісна вартість запасів?

6. Які вам відомі методи оцінки вибуття запасів?
7. Які особливості методу оцінки запасів за ідентифікованою собівартістю ви можете назвати?
8. Як застосовується метод оцінки запасів за середньозваженою собівартістю?
9. У чому полягають особливості методу ФІФО?
10. Як оцінюються запаси за нормативним методом?
11. Які основні види первинних документів із обліку виробничих запасів вам відомі?
12. Поясніть особливості обліку товарів і торгової націнки.
13. Які основні види первинних документів із обліку МШП вам відомі?
14. Яким чином проводиться інвентаризація матеріальних запасів?
15. Назвіть основні документи, якими оформляються результати проведення інвентаризації запасів підприємства.

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 7

Завдання 1. Підприємству «Бджола» було передано тарні матеріали на безоплатній основі, балансова вартість яких 790 грн, а справедлива вартість – 750 грн. На доставку цих матеріалів було здійснено транспортні витрати в розмірі 100 грн, ПДВ – 20 грн. Необхідно скласти відповідні бухгалтерські проведення.

Завдання 2. Дані про рух запасів підприємства «Форум» такі:

Показник	Кількість, од.	Собівартість, грн.
Залишок на початок періоду	5 000	9
Придбання за звітний період	7 000	11
Видаток за звітний період	6 000	?

Необхідно:

- 1) визначити собівартість запасів, що вибули за звітний період, використовуючи методи: А) ФІФО; Б) метод середньозваженої собівартості.
- 2) скласти відповідні бухгалтерські проведення.

Завдання 3. Підприємство «Поліс» придбало дизельне паливо за безготівковим розрахунком на умовах попередньої його оплати на суму 9000 грн, у т.ч. ПДВ – 1500 грн. Завдання: відобразити в бухгалтерському обліку придбання палива і паливно-мастильних матеріалів за безготівковим розрахунком.

Завдання 4. Підприємство «Доріжка» придбало на АЗС паливну картку для заправки автомобілів. Вартість паливної картки 1200 грн, у т.ч. ПДВ – 200 грн. Паливну картку передано на зберігання до каси, а потім видано під звіт у користування. Завдання: відобразити в бухгалтерському обліку придбання палива і паливно-мастильних матеріалів за безготівковим розрахунком.

Завдання 5. Підприємство «Вітерець» для заправки службових легкових автомобілів за договором придбало на АЗС талони на 600 л бензину марки А-95 на суму 4200 грн, у т.ч. ПДВ – 700 грн, тобто 60 талонів на 10 л бензину кожний. Впродовж місяця водіями було використано 30 талонів. Завдання: відобразити в бухгалтерському обліку придбання палива і паливно-мастильних матеріалів за безготівковим розрахунком.

Завдання 6. Підприємство «Роси» зайнято виготовленням МШП. На виготовлення МШП підприємством було затрачено матеріалів на суму 4300 грн, нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим виробництвом МШП в розмірі 2540 грн, здійснені відрахування на соціальні заходи в розмірі 770 грн. Виготовлені МШП були оприбутковані на склад.

Завдання 7. 18.09.20__ р. фірма «Слов'янка» (платник ПДВ) придбала для виробничих потреб матеріальні цінності у торговельної компанії «Брайт». У товарно-транспортній накладній, що є супровідним документом, їх перелік такий:

№ з/п	Назва товару	Одиниця виміру	Кількість	Ціна (без ПДВ)	Сума, грн
1	Халати чорні	шт.	15	18,00	270,00
2	Комбінезони	шт.	8	25,00	200,00
3	Черевики робочі	пари	15	40,00	600,00
4	Каски-шоломи	шт.	20	30,00	600,00
	Разом	х	58	х	1670,00
	Послуги автотранспорту	х	х	х	116,90
	Всього:	х	х	х	1786,90
	ПДВ	х	х	х	357,38
	До оплати	х	х	х	2144,28

Матеріальні цінності оприбутковані на склад, про що складено прибутковий ордер, і зараховані до числа активів фірми за первинною вартістю.

19.09.20__ р. за вимогою передано до виробничого цеху:

– чорні халати – 5 шт.;

- комбінезони – 3 шт.;
- черевики – 6 пар;
- каски-шоломи – 4 шт.

Облік вибуття запасів здійснюється за методом FIFO.

Завдання:

- визначити первинну вартість придбаних активів;
- відобразити записами на рахунках бухгалтерського обліку надходження активів на підприємство та податковий кредит з ПДВ;
- відобразити операцію з передачі в експлуатацію матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 8. Підприємством придбано виробничі запаси на умовах попередньої оплати на 24000 грн. з ПДВ. За їх транспортування сплачено 1300 грн. без ПДВ. Виробничі запаси списано на: А) капітальні інвестиції – 8200 грн., Б) збутові витрати – 4500 грн., В) надзвичайні витрати – 1000 грн. Примітка: залишок виробничих запасів на початок місяця становив 2600 грн., ТЗВ – 120 грн. (метод середнього відсотка). *Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.*

Завдання 9. Залишок виробничих запасів на підприємстві на початок місяця становить 7 т ціною 30 грн. за тонну. Протягом місяця виробничі запаси надійшли:

- 1) 21 т ціною 25 грн. без ПДВ;
- 2) 10 т ціною 35 грн. без ПДВ;
- 3) 16 т ціною 18 грн. з ПДВ;
- 4) 25 т ціною 48 грн. з ПДВ.

За місяць вибуло на капітальне будівництво виробничих запасів 30 т, на адміністративні витрати 6 т, на збут 10 т. *Вказати кореспонденції рахунків, первинні документи і визначити вартість вибулих виробничих запасів та вартість їх залишку на кінець місяця за методом середньозваженої собівартості та за методом ФІФО.*

Тести контролю знань до теми 7

1. Яке П(С)БО регулює облік запасів:

- а) 7;
- б) 9;
- в) 10.

2. Запаси зараховуються на баланс підприємства:

- а) за ринковою вартістю;
- б) первісною вартістю;
- в) залишковою вартістю;
- г) будь-якою з названих вартостей.

3. Облік запасних частин ведеться на рахунку:

- а) 22;
- б) 203;
- в) 207;
- г) 28.

4. На рахунку 26 ведеться облік:

- а) виробничих запасів;
- б) товарів;
- в) готової продукції;
- г) свій варіант відповіді.

5. Вибуття запасів за методом ФІФО передбачає їх облік:

- а) за ідентифікованою собівартістю;
- б) нормативною собівартістю;
- в) свій варіант відповіді.

6. У січні придбано 20 одиниць запасів по 35 грн., у лютому – 15 по 27 грн, у березні – 30 по 29 грн. У квітні було реалізовано 33 одиниці. Собівартість запасів на кінець квітня за методом середньозваженої собівартості становить:

- а) 972 грн;
- б) 924 грн;
- в) 1024 грн.

7. Надходження запасів відображається за:

- а) Д-т 20;
- б) К-т 20;
- в) Д-т 10;
- г) Д-т 15.

8. Що означає бухгалтерський запис Д-т 23 – К-т 201?

- а) видача матеріалів на виробництво;
- б) використання матеріалів у виробництві;

в) списання матеріалів на загальновиробничі або загальногосподарські потреби.

9. Результат дооцінки матеріалів відображається бухгалтерським проведенням:

- а) Д-т 719 – К-т 20;
- б) Д-т 20 – К-т 41;
- в) Д-т 41 – К-т 20.

10. Списання нестач МШП, виявлених при інвентаризації та визначенні винних осіб відображається бухгалтерським проведенням:

- а) Д-т 375 – К-т 22;
- б) Д-т 22 – К-т 375;
- в) Д-т 372 – К-т 22.

ТЕМА 8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

8.1. Поняття інвестицій, види та класифікація інвестицій

8.2. Визнання та оцінка фінансових інвестицій

8.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій

8.4. Відображення інформації про фінансові інвестиції в облікових регістрах та фінансовій звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 8

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 8

Тести контролю знань до теми 8

8.1. Поняття інвестицій, види та класифікація інвестицій

Для отримання додаткового прибутку, підприємства, які володіють вільними грошовими коштами, можуть здійснювати інвестиційну діяльність.

Згідно Закону України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. *інвестиційна діяльність* – це сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій.

Інвестиційна діяльність провадиться на основі:

- інвестування, що здійснюється громадянами, недержавними підприємствами, господарськими асоціаціями, спілками і товариствами, а також громадськими і релігійними організаціями, іншими юридичними особами, заснованими на колективній власності;
- державного інвестування, що здійснюється органами державної влади за рахунок коштів державного бюджету, позичкових коштів, а також державними підприємствами та установами за рахунок власних і позичкових коштів;
- місцевого інвестування, що здійснюється органами місцевого самоврядування за рахунок коштів місцевих бюджетів, позичкових коштів, а також комунальними підприємствами та установами за рахунок власних і позичкових коштів;
- державної підтримки для реалізації інвестиційних проектів;
- іноземного інвестування, що здійснюється іноземними державами, юридичними особами та громадянами іноземних держав;
- спільного інвестування, що здійснюється юридичними особами та громадянами України, юридичними особами та громадянами іноземних держав.

Згідно цього ж Закону *інвестиціями* є всі види майнових та

інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект.

Такими цінностями можуть бути:

- кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери;
- рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності);
- майнові права інтелектуальної власності;
- сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків та виробничого досвіду, необхідних для організації того чи іншого виду виробництва, але не запатентованих («ноу-хау»);
- права користування землею, водою, ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права;
- інші цінності.

В економічній літературі інвестиції класифікують за різними ознаками (рис. 8.1).

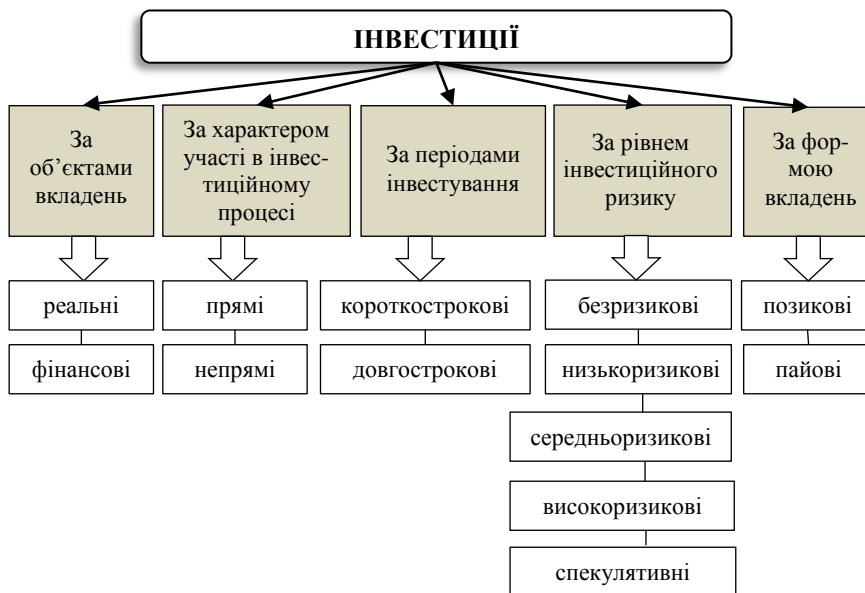


Рис. 8.1. Класифікація інвестицій

Фінансові інвестиції є активами, які утримуються підприємством з

метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. До фінансових інвестицій відносять такі активи, які можуть приносити вигоду лише фактом свого існування, без будь-яких зусиль з боку утримувача. До фінансових інвестицій належать:

- акції, а також інші цінні папери (облігації підприємств або державних і місцевих позик);
- кошти даного підприємства, які вкладені у статутний капітал інших підприємств на території України і за кордоном.

8.2. Визнання та оцінка фінансових інвестицій

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» № 91 від 36.04.2000 р., НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та в інших нормативних документах з організації і ведення бухгалтерського обліку.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *фінансові інвестиції* – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Фінансове інвестування здійснюється підприємством у наступних основних формах:

- 1) внесення капіталу до статутних капіталів спільних підприємств;
- 2) внесення капіталу в доходні види грошових інструментів;
- 3) внесення капіталу в доходні види фондових інструментів.

Довгострокові фінансові інвестиції – це інвестиції на період більший ніж один рік, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. До них належать довгострокові фінансові вкладення в боргові цінні папери, акції та інші корпоративні права.

Довгострокові інвестиції згідно з П(С)БО 12 поділяються на ті, що обліковуються за методом участі в капіталі та інші інвестиції.

Критеріями визнання фінансових інвестицій (тобто їх відображення у фінансовій звітності) є загальні принципи визнання активів.

Відповідно до національних П(С)БО фінансові інвестиції визнаються активом за умови, якщо:

- очікується одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням;
- їх оцінка може бути достовірно визначена.

Придбані (отримані в будь-який інший спосіб) фінансові інвестиції, які не відповідають зазначеним умовам, не можуть бути відображені в балансі.



Рис. 8.2. Види фінансових інвестицій за періодами інвестування

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» довгострокові інвестиції, що надають право власності, первісно оцінюють та відображають в обліку за собівартістю. Собівартість – це вартість придбання акцій плюс усі витрати, пов’язані з їх придбанням: комісійні винагороди, гонорари, мито, податки тощо.

Бухгалтерський облік довгострокових фінансових інвестицій залежить від ступеня впливу та контролю інвестора за операційною та фінансовою політиками компанії, у яку вкладено капітал.

Згідно з П(С)БО 12 застосовуються чотири *методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій* на дату балансу:

- за справедливою вартістю;
- за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій;
- за собівартістю з врахуванням зменшення корисності;
- за методом участі в капіталі.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною

фінансовою інвестицією.

За справедливою вартістю довгострокові фінансові інвестиції відображаються коли:

- інвестиції придбані та утримуються виключно з метою їх наступного перепродажу протягом короткострокового періоду;
- асоційоване підприємство здійснює свою діяльність в умовах, які суттєво обмежують здатність передавати кошти інвестору протягом довгострокового періоду.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за *амортизованою собівартістю* фінансових інвестицій. Згідно з цим методом, різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Метод ефективної ставки відсотка – це метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

За умов неможливості достовірного визначення справедливої вартості фінансових інвестицій вони відображаються в балансі за *собівартістю з урахуванням зменшення корисності*.

Зменшення корисності – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час володіння інвестиціями.

Метод участі в капіталі – це метод обліку довгострокових фінансових інвестицій, за яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування.

За методом участі в капіталі відображаються в обліку фінансові інвестиції:

- в асоційовані компанії;
- у спільне підприємство у контролюючого учасника;
- у дочірні підприємства у фінансових звітах материнської компанії.

В основі обліку за методом участі в капіталі лежить концепція про те, що інвестор заробив дохід від інвестиції, еквівалентний частці власності. Якщо компанія, у яку вкладено капітал, отримала дохід за звітний період, то пропорційна частка цього доходу збільшує (або зменшує) суму інвестицій у інвестора з одночасним відображенням доходу (втрат) у Звіті про фінансові результати.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції терміном до одного року, і які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. Ці інвестиції згідно з П(С)БО 12 поділяються на еквіваленти грошових коштів та інші поточні фінансові інвестиції.

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

Фінансові інвестиції, залежно від категорій, може включати інвестиції у цінні папери, які є інструментами капіталу (акції, паї, майнові права), боргові і похідні інструменти, правила обліку яких регулюються П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

Підприємства, які мають тимчасово вільні кошти і бажають отримати додатковий дохід, можуть вкладати кошти в еквіваленти грошових коштів і при цьому певною мірою захистити їх від впливу інфляції.

Існує достатня кількість видів цінних паперів, в які підприємство має можливість вкладати кошти: акції, облігації, казначейські зобов'язання, депозитні сертифікати і т. д.

Акція – це безстроковий цінний папір, який засвідчує внесок до статутного капіталу акціонерного товариства та дає право на отримання частини доходу акціонерного товариства у вигляді дивідендів, а також на участь в управлінні товариством.

Розрізняють привілейовані та прості (звичайні) акції. Сума дивідендів за привілейованою акцією фіксована та складає визначений відсоток від номінальної вартості акції, тобто не залежить від отриманого прибутку підприємства. Величина дивідендів за звичайними акціями нефіксована та залежить від отриманого прибутку і рішення зборів акціонерів. Власник привілейованої акції не володіє правом участі в управлінні, якщо це обумовлено в статуті акціонерного товариства. Акції можуть бути іменними і на пред'явника.

Облігація – це цінний папір, який засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому термін, з виплатою фіксованого відсотку, якщо інше не передбачено умовами випуску.

8.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій використовується рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Рахунок призначений для

узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо.

Облік довгострокових фінансових інвестицій наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковано інвестиції, придбані в кредит	14	63
2.	Здійснено фінансові вкладення за грошові кошти	14	30, 31
3.	Одержано довгострокові фінансові інвестиції від засновника в рахунок внеску до статутного капіталу	14	46
4.	Переведено поточні фінансові інвестиції до розряду довгострокових	14	35
5.	Придбано довгострокові фінансові інвестиції за рахунок отриманої довгострокової, короткострокової позики	14	50, 60
6.	Включено до собівартості довгострокових фінансових інвестицій витрати на сплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується їхнє придбання	14	685
7.	Отриманий дохід від інвестицій в асоційоване підприємство	14	721
8.	Різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестицій	14	746
9.	Грошові кошти інших необоротних активів зараховано до складу довгострокових фінансових інвестицій	14	18
10.	Погашення довгострокових фінансових інвестицій грошовими коштами	31	14
11.	Списання довгострокових фінансових інвестицій внаслідок їх продажу	971	14
12.	Нараховані дивіденди по інвестиціях в асоційоване підприємство	373	141

За дебетом рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій

ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 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».

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. Побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Облік довгострокових інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства слід вести на рахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі» (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Кореспонденція по рахунку 141 «Інвестиції пов'язаними сторонам за методом участі в капіталі»

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Придбання контрольного (блокувального) пакета Ай за кошти, або спрямування інвестицій в спільне підприємство у грошовій формі, достатніх, щоб справляти істотний вплив на його діяльність	141	311
2.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	421
3.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	422
4.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період суми дооцінки активів, що належать об'єкту інвестування	141	41
5.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування в частині, еквівалентній вартості безоплатно отриманих необоротних активів	141	424
6.	Збільшення частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого додаткового капіталу	141	425

1	2	3	4
7.	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується придбання контрольного або блокувального пакета акцій, додаються до вартості інвестицій	141	685
8.	Частка чистого прибутку асоційованого підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	721
9.	Частка чистого прибутку спільного підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	722
10.	Частка чистого прибутку дочірнього підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	723
11.	Нарахування доходів до отримання (дивідендів або доходів від участі чистого прибутку об'єкта інвестування)	373	141
12.	До наявного пакета акцій іншого підприємства, придбається ще певна кількість акцій цього самого підприємства достатня для того, щоб в сумі ці інвестиції були блокувальним пакетом. Таким чином, об'єкт інвестування перетворюється з непов'язаної сторони на пов'язану	141	143
13.	Зниження частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування настільки, що частка, яка залишилася не являє собою контрольний пакет. Таким чином, об'єкт інвестування перетворюється з пов'язаної сторони на непов'язану	143	141
14.	Частка збитків, належних інвестору за звітний період, зменшує суму інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство	96	141

Рахунок 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» – це рахунок бухгалтерського обліку довгострокових позик і боргових цінних паперів підприємств, які завдяки основним (пайовим) вкладенням інвестор контролює або на діяльність яких справляє істотний вплив. За дебетом рахунка 142 відображається вартість придбаних у пов'язаних осіб довгострокових облігацій, а також надання їм необлігаційних позик у кореспонденції з рахунками коштів або розрахунків, за кредитом – їх вибуття, зниження вартості чи зменшення заборгованості, в кореспонденції з рахунками розрахунків таблиця 8.3.

Таблиця 8.3

Кореспонденція по рахунку 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання довгострокових боргових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	142	311
2	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе лише у випадках, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	142	64
3	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	142	733
4	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик. Проведення можливе в разі, якщо зазначені інвестиції значилися в складі довгострокових до моменту погашення	311	142
5	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	952	142
6	Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	971	142

Рахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – це рахунок обліку довгострокових позик і боргових цінних паперів підприємств, які не є стосовно інвестора дочірніми, асоційованими або спільними. Тобто боргові цінні папери виражають позичання грошей. До них належать: комерційні (товарні) векселі, грошові й ощадні сертифікати, довгострокові та інші документально оформлені зобов'язання з терміном виконання понад один рік. Довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 143 обліковуються за собівартістю або

справедливою вартістю, а векселі та облігації – за амортизованою собівартістю (табл. 8.4.).

Таблиця 8.4

Кореспонденція по рахунку 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Придбання довгострокових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
2.	Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
3.	Отримання короткострокового кредиту або позики у вигляді довгострокових боргових цінних паперів	143	60
4.	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе у разі, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	143	64
5.	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	143	733
6.	Передано об'єкт основних засобів на баланс емітента корпоративних прав	143	10
7.	Списано знос об'єкта, що передається	131	10
8.	Різницю між справедливою та балансовою вартістю переданого об'єкта визнано доходом звітного періоду	143	733
9.	Передано незавершений об'єкт на баланс емітента корпоративних прав	143	15
10.	Погашення довгострокових облігацій, векселів, наданих позик і повернення коштів з депозиту	311	143
11.	Нарахування амортизації премії (на балансі власника облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	952	143
12.	Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	971	143

Бухгалтерський облік бланків акцій і облігацій підприємства ведуть на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Казначейські зобов'язання – вид цінних паперів на пред'явника, що засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету та дають право на отримання фінансового доходу.

Особливим видом є *казначейські векселі* – векселі, які видаються за рахунок фінансування витрат державного бюджету за згодою відповідного отримувача коштів із державного бюджету.

Бухгалтерський облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів, ведеться на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». За дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття.

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

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

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території України, так і за кордоном.

Відображення в бухгалтерському обліку поточних фінансових інвестицій наведено в таблиці 8.5.

Таблиця 8.5

Бухгалтерський облік поточних фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Придбано фінансову інвестицію за грошові кошти, в кредит	35	30, 31, 50, 60
2.	Одержано фінансову інвестицію для погашення дебіторської заборгованості	35	36, 37
3.	Збільшено балансову вартість поточної фінансової інвестиції на суму різниці між справедливою і первісною вартістю на дату балансу	35	746
4.	Здійснено дооцінку поточних фінансових інвестицій	35	746
5.	Погашено фінансову інвестицію грошовими коштами	30, 31	35
6.	Списано балансову вартість реалізованих поточних фінансових інвестицій	971	35
7.	Відображено у складі витрат звітного періоду уцінки поточних фінансових інвестицій	975	35

8.4. Відображення інформації про фінансові інвестиції в облікових регістрах та фінансовій звітності

Щодо документування господарських операцій, пов'язаних із здійсненням фінансових інвестицій, то при придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є прибутковий касовий ордер або виписка банку.

Оплата за придбані акції може проводитися не тільки перерахуванням грошових коштів, але й матеріальними цінностями, нематеріальними активами, основними засобами, що повинно бути обумовлено в договорі.

Підставою для здійснення відповідних записів є документи, які підтверджують факт передачі об'єктів інвестором (Акт приймання-передачі основних засобів, накладна на відпуск матеріалів на сторону і т.д.).

Підставою для оприбуткування депозитних сертифікатів і отримання процентів є виписка банку з рахунків в банку з доданням виправдовуючих документів.

За кожним пакетом придбаних цінних паперів у 2-х примірниках складається реєстр. Всі цінні папери описуються в Книзі обліку цінних паперів, яка повинна бути зброшурована, скріплена печаткою підприємства та підписами керівника й головного бухгалтера із пронумерованими сторінками. Виправлення в Книгу можуть вноситися лише з дозволу керівника та головного бухгалтера із зазначенням дати виправлень.

Облік фінансових інвестицій ведеться в Журналі 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35). Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться у Відомості 4.2 за видами цих інвестицій і окремо відкриваються відомості для обліку довгострокових і короткострокових фінансових інвестицій.

У Примітках до фінансових звітів наводиться така інформація:

Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств», за такими видами:

- фінансові інвестиції в асоційовані підприємства;
- фінансові інвестиції в дочірні підприємства;
- фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства).

Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу «Інші довгострокові фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції» за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.

Підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.

Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових

інвестицій за звітний період.

Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

Контрольний учасник спільного підприємства у Примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію:

Загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах.

Сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками.

Сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств.

Питання для самостійного контролю знань до теми 8

1. Назвіть основні види довгострокових фінансових інвестицій.
2. Назвіть рахунки, які використовуються для обліку довгострокових фінансових інвестицій.
3. Які фінансові інвестиції є довгостроковими?
4. Як оцінюються інвестиції при придбанні?
5. Як оцінюються інвестиції на дату балансу?
6. У чому сутність методу участі в капіталі?
7. Як оцінюються фінансові інвестиції при вибутті?
8. За якими видами вкладень ведеться аналітичний облік фінансових інвестицій?
9. Як визначається собівартість фінансових інвестицій?
10. Як класифікують інвестиції за різними ознаками?
11. Як проводиться документування господарських операцій з фінансовими інвестиціями?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 8

Завдання 1. Підприємством «Корона» придбано 25000 акцій підприємства А за ціною 1,5 грн за акцію на загальну суму 37500 грн (номінальна вартість акції – 1 грн). На дату продажу своїх акцій компанія А мала 65200 випущених простих акцій. За звітний період компанія А оголосила прибуток у розмірі 10000 грн. (інших змін у капіталі немає), і дивіденди в розмірі 3000 грн.

Підприємство «Корона» володіє 40 % ($25000:65200 \times 100\%$) голосів

компанії А, тобто має суттєвий вплив на компанію А. Виходячи із цього, підприємство «Корона» повинне обліковувати інвестиції в компанію А за методом участі в капіталі.

Завдання 2. Підприємство «Зорепад» придбало акції підприємства «Світанок» в обмін на акції власної емісії:

а) номінал акцій підприємства «Зорепад» – 2000 грн, їх справедлива вартість – 2100 грн.

б) номінал акцій підприємства «Зорепад» – 2000 грн, їх справедлива вартість – 1700 грн.

Завдання: Відобразити наведені господарські операції в обліку.

Завдання 3. Компанія «Глобус» придбала акції підприємства «Брокерд» в обмін на товари. Справедлива вартість переданих товарів – 1000 грн (без ПДВ), балансова вартість – 800 грн.

Завдання: Відобразити наведені господарські операції в бухгалтерському обліку компанії «Глобус».

Завдання 4. На зборах акціонерів ПрАТ «Оранта» було схвалено рішення про здійснення у наступному звітному кварталі інвестиційної діяльності, а саме – операцій з безвідсотковими облигаціями. Отже, згідно з ухваленим напрямом дій 03 січня 20__ р. ПрАТ «Оранта» придбало облигації підприємства «Місяць» за номінальною вартістю на суму 2 тис. грн. Облигації будуть погашені через два роки. Але вже через два тижні підприємство продало зазначені цінні папери за 2,1 тис. грн.

Необхідно:

1. Відобразити в обліку рух фінансових інвестицій.
2. Визначити фінансовий результат від здійснених операцій купівлі-продажу згаданих цінних паперів.

Завдання 5. 10 січня 20__ р. підприємство «Гранд» придбало 15000 простих акцій із 50000 випущених підприємством «Бриз» як довгострокові інвестиції. Було сплачено по 2 грн за акцію. У фінансових звітах за 201__рік підприємство «Бриз» показало чистий дохід у розмірі 20000 грн (інших змін у капіталі немає). 31 грудня 20__ р. «Бриз» оголосило і сплатило дивіденди по 0,5 грн за акцію.

Необхідно:

1. Визначити метод обліку довгострокових інвестицій, який має застосовувати підприємство «Гранд».
2. Навести бухгалтерські проведення підприємства «Гранд», пов'язані

з обліком довгострокових інвестицій за 20__ рік.

3. Визначити балансову вартість довгострокових інвестицій на 31.12.20__р.

Завдання 6. Підприємство придбало облігації номінальною вартістю 150000 грн, справедливою вартістю 135000 грн. Фіксована ставка відсотка за облігацією 28 % річних. Термін погашення облігацій 5 років. Вказати кореспонденції рахунків у підприємства-інвестора з обліку облігацій за амортизованою собівартістю.

Завдання 7. Підприємство придбало облігації номінальною вартістю 200000 грн, справедливою вартістю 231000 грн. Фіксована ставка відсотка за облігацією 19 % річних. Термін погашення облігацій 4 роки. Вказати кореспонденції рахунків у підприємства-інвестора з обліку облігацій за амортизованою собівартістю.

Тести контролю знань до теми 8

1. За формою вкладень довгострокові інвестиції поділяються на:

- а) довгострокові;
- б) позикові;
- в) поточні;
- г) пайові.

2. Фінансові інвестиції в балансі входять до розділу:

- а) оборотні активи;
- б) необоротні активи;
- в) витрати майбутніх періодів;
- г) довгострокові зобов'язання;
- д) немає правильної відповіді.

3. Виберіть визначення, які стосуються довгострокових фінансових інвестицій (пайових):

- а) приносять дохід у вигляді відсотків;
- б) приносять дохід у вигляді дивідендів;
- в) утримуються інвестором до строку погашення;
- г) не мають встановленого терміну обігу.

4. Залежно від чого ведеться бухгалтерський облік фінансових інвестицій?

- а) змісту операцій;

- б) методу;
- в) місцезнаходження фінансових інвестицій;
- г) ознак?

5. За дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображають:

- а) їх вибуття;
- б) вартість;
- в) собівартість;
- г) одержання дивідендів від об'єкта інвестування.

6. Якими записами оприбутковуються надлишки фінансових інвестицій:

- а) Д-т 14 – К-т 46;
- б) Д-т 975 – К-т 14;
- в) Д-т 14 – К-т 421;
- г) Д-т 14 – К-т 35.

7. До фінансових інвестицій, що надають право власності належать:

- а) боргові цінні папери;
- б) довгострокові векселі;
- в) внески до статутного капіталу.

8. Інвестиційна діяльність – це:

- а) операції з грошовими коштами;
- б) сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій;
- в) операції з кредитування перспективних підприємств;
- г) немає правильної відповіді.

9. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення відображаються на дату балансу:

- а) за первісною вартістю;
- б) за справедливою вартістю;
- в) за амортизованою собівартістю.

10. Переведення поточної фінансової інвестиції в довгострокову відображається записом:

- а) Д-т 35, – К-т 14;
- б) Д-т 14, – К-т 35;
- в) Д-т 141, – К-т 143;
- г) Д-т 14, – К-т 37

ТЕМА 9. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

- 9.1. Поняття витрат виробництва та їх класифікація
 - 9.2. Сутність основних методів обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції
 - 9.3. Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва
 - 9.4. Поняття та класифікація готової продукції
 - 9.5. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції
 - 9.6. Оприбуткування готової продукції з виробництва
 - 9.7. Документування господарських операцій з обліку готової продукції
 - 9.8. Облік браку у виробництві
 - 9.9. Відображення інформації про витрати виробництва та готову продукцію в облікових регістрах та фінансовій звітності
- Питання для самостійного контролю знань до теми 9*
Практичні завдання для самостійної роботи до теми 9
Тести контролю знань до теми 9

9.1. Поняття витрат виробництва та їх класифікація

Головна мета виробничої діяльності підприємства – це випуск готової продукції, яка буде реалізована, і одержання прибутку від цієї реалізації. Характерною особливістю виробничих процесів є формування витрат на виробництво продукції.

Витрати – це найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку і розподілу.

Щодо сутності витрат існує багато різних точок зору. Відповідно, різні науковці тлумачать категорію «витрати» згідно із особистим баченням природи виробничого процесу. Відповідно ж до П(С)БО 16 *витрати* – це зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва і т.д.).

Операційні витрати – це витрати, що пов'язані з основною діяльністю підприємства, а також іншими видами діяльності, які не є витратами інвестиційної чи фінансової діяльності.

Витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних активів – це *капітальні інвестиції*.

Витрати у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, Статутний капітал інших підприємств, створених на території України та за кордоном – це *довгострокові фінансові інвестиції*.

Витрати, що призводять до змін розміру і складу власного та позикового капіталу, відносяться до фінансової діяльності підприємства.

Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Виробничі витрати – це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати.

У зв'язку із ускладненням господарської діяльності зростає необхідність класифікації витрат. Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

Класифікація витрат

Ознаки класифікації	Групи витрат
За відношенням до виробничого процесу	основні витрати накладні витрати
За відношенням до обсягів виробництва	постійні витрати змінні витрати
За єдністю складу	одноеlementні витрати комплексні витрати
За способом включення до собівартості	прямі витрати непрямі витрати
За доцільністю	продуктивні витрати непродуктивні витрати
За економічними елементами	матеріальні витрати витрати на оплату праці відрахування на соціальні заходи амортизація інші операційні витрати
За статтями калькуляції	підприємство самостійно обирає статті калькуляції
За видами діяльності	витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності

До *основних* відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). У будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину

витрат. *Накладні* витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва та управлінням ним.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва. До *постійних* відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (наприклад адміністративні витрати).

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. *Комплексні* витрати складаються з декількох економічних елементів.

Прямими називають витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості економічно доцільним шляхом, оскільки вони є технологічно необхідними і за допомогою документування фактів витрачання ресурсів завжди можна визначити, на який виріб вони списані.

Непрямі витрати – витрати, які неможливо віднести безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. а тому потребують розподілу.

За доцільністю витрачання виділяють *продуктивні* витрати, до яких відносяться виправдані або доцільні для даного виробництва витрати. Відповідно, до *непродуктивних* відносяться витрати, що виникають з причин, які свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (наприклад брак продукції). За відповідної організації технології виробництва та праці всі витрати повинні бути продуктивними.

9.2. Сутність основних методів обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції

Калькуляція – це обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Вона складається на продукцію основного та допоміжного виробництва щомісячно, за квартал, за рік за встановленою номенклатурою статей, яку підприємство визначає самостійно, з урахуванням із специфіки своєї діяльності.

У процесі калькулювання розв'язують два основні завдання обліку:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначити конкурентноспроможну продажну ціну;
- дані про собівартість продукції використовуються для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Калькуляцію складають на продукцію основного та допоміжного виробництв щомісячно, за квартал і рік.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому – фактична собівартість за кожним видом продукції, на третьому – собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги.

Види калькуляції наведено на рисунку 9.1.



Рис. 9.1. Види калькуляції собівартості продукції

Калькуляції складають на кожному підприємстві за встановленим переліком статей витрат. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємство. З урахуванням вимог П(С)БО 16 «Витрати» промислові підприємства можуть використовувати такі калькуляційні статті:

- сировина і матеріали;
- покупні комплектувальні вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- паливо і енергія на технологічні цілі;

- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції;
- витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
- цехові витрати;
- втрати внаслідок технічно неминучого браку;
- супутня продукція (вираховується);
- інші виробничі витрати.

Залежно від виду продукції, складності та самої організації виробничого процесу на підприємствах використовуються такі методи калькулювання собівартості продукції:

- позамовний;
- попередільний;
- нормативний.

Позамовний метод характеризується тим, що об'єктом обліку витрат та калькуляції собівартості продукції є окреме індивідуальне замовлення, контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Цей метод широко використовується в індивідуальному та дрібносерійному виробництві. На виготовлення виробів між замовником і підприємством укладається договір, де вказуються термін виконання, кількість виробів та вартість. На підставі такого договору відкривається замовлення, яке є підставою для організації обліку виробничих витрат. Кожному замовленню присвоюється власний номер, який вказується у всіх документах про витрати за замовленням. За цим методом всі виробничі затрати накопичуються в розрізі окремого замовлення. Загально-виробничі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями. Фактична собівартість замовлення визначається після його закінчення як сума всіх витрат, зібраних за цим замовленням.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво використовується в складних масових виробництвах, де кінцеву продукцію одержують поступовою переробкою вихідної сировини, що проходить ряд фізико-хімічних, термічних та технологічних виробничих процесів. Цей метод широко використовується в таких галузях промисловості, в яких технологічний процес виготовлення продукції складається з окремих стадій (переділів). При застосуванні цього методу витрати на виробництво, починаючи з обробки вихідної сировини і закінчуючи випуском кінцевого продукту, обліковуються у кожному цеху (переділі, фазі, стадії). Прямі

витрати всередині кожного цеху обліковуються за калькуляційними статтями та видами виготовленої продукції. Якщо з одного матеріалу виготовляється декілька видів продукції, то вартість використаного матеріалу розподіляється за допомогою спеціальних коефіцієнтів.

Попередільний метод передбачає облік напівфабрикатів власного виробництва. Напівфабрикати власного виробництва є кінцевим продуктом для окремих цехів або дільниць підприємства і служать для наступної стадії виробництва, хоча частина напівфабрикатів може бути призначена і для збуту.

Нормативний метод використовується у масових, і серійних виробництвах. Він передбачає попереднє визначення фактичної собівартості виготовленої продукції на підставі діючих норм.

Передумовою нормативного методу є наявність норм витрат, які задовольняють потреби планування та обліку, що дозволяє до початку виробничого процесу скласти нормативну калькуляцію продукту (виробу, роботи, послуги), а після його завершення на основі нормативної калькуляції та поточного обліку про відхилення та зміни норм визначати фактичну собівартість продукції. При встановленні цих норм береться до уваги середній рівень витрат сировини, матеріалів на одиницю продукції, нормальний рівень заробітної плати і накладних витрат при прогнозних обсягах виробництва.

Основною ознакою нормативного обліку витрат на виробництво є те, що облік здійснюється за ходом технологічного процесу, тому всякі відхилення або зміна норм виявляються негайно на тій чи іншій операції. З цією метою на підприємствах складається нормативна калькуляція.

9.3. Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва

Витрати, які включають у виробничу собівартість продукції, тобто прямі витрати, обліковують на рахунку 23 «Виробництво». Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт;
- підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;

- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;
- інших підприємств та організацій;
- допоміжних (підсобних) виробництв.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» 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 – вартість фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Типові проведення, з використанням рахунку 23 «Виробництво», наведені в таблиці 9.2.

Таблиця 9.2

Облік прямих виробничих витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Списано на виробництво (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8) продукції, робіт, послуг:			
1.	прямі матеріальні витрати	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 25 «Напівфабрикати»
2.	прямі витрати на оплату праці	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
3.	прямі витрати на соціальні заходи	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
4.	загальновиробничі витрати	23 «Виробництво»	91 «Загально-виробничі витрати»
5.	Нараховано амортизацію основних засобів або нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація необоротних активів)»

Продовження таблиці 9.2

1	2	3	4
6.	Проведено відрахування до резерву на оплату відпусток	23 «Виробництво»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
7.	Відображена заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику:			
1.	готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
2.	відходи виробництва	209 «Інші матеріали»	23 «Виробництво»
3.	повернуто невикористану сировину і матеріали	201 «Сировина й матеріали»	23 «Виробництво»
4.	Відображено втрати від невіправленого браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
5.	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946 «Втрати від знецінення запасів»	23 «Виробництво»

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Основні бухгалтерські проведення з обліку виробництва наведено в (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Кореспонденції господарських операцій з обліку виробництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2.	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»

Продовження таблиці 9.3

1	2	3	4
3.	Відпущено у виробництво МШП	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4.	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху в цех)	23 «Виробництво»	23 «Виробництво»
5.	Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминучого браку	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»
6.	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23 «Виробництво»	26 «Готова продукція»
7.	Оплачено готівкою витрати виробництва	23 «Виробництво»	30 «Готівка»
8.	Оплачено з поточного або валютного рахунка, з інших рахунків у банку витрати виробництва	23 «Виробництво»	31 «Рахунки в банках»
9.	Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23 «Виробництво»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
10.	Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій	23 «Виробництво»	374 «Розрахунки за претензіями»
11.	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23 «Виробництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
12.	Проведено дооцінку незавершеного виробництва	23 «Виробництво»	41 «Капітал у дооцінках»
13.	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23 «Виробництво»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
14.	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пара, енергія, зв'язок тощо)	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 9.3

1	2	3	4
15.	Нараховано заробітну плату робітникам виробництва і проведені відрахування на соціальне страхування від зарплати згідно з чинним законодавством	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхування»
16.	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми підприємствами та внутрішніми підрозділами	23 «Виробництво»	682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
17.	Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва (у т. ч. з оренди, транспорту тощо)	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
18.	Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені під час інвентаризації в цехах допоміжних виробництв	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
19.	Включено до собівартості продукції, робіт і послуг відповідну частку загально-виробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загально-виробничі витрати»
20.	Віднесено на собівартість продукції, робіт і послуг вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає в межах норм природного убутку	23 «Виробництво»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
21.	Відображено зарахування на баланс інших необоротних матеріальних активів, виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	23 «Виробництво»
22.	Відображено вартість послуг допоміжних виробництв, наданих для капітального будівництва	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»

Продовження таблиці 9.3

1	2	3	4
23.	Повернено невикористані у виробництві матеріальні цінності; відображено вартість зворотних відходів	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
24.	Списано собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, інструменту тощо, що відповідають критеріям визнання їх малоцінними та швидкозношуваними предметами	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	23 «Виробництво»
25.	Відображено втрати від невірального браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
26.	Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва	25 «Напівфабрикати»	23 «Виробництво»
27.	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
28.	Частину витрат допоміжних цехів включено до суми матеріального збитку, що підлягає відшкодуванню винними особами	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	23 «Виробництво»
29.	Включено до складу витрат майбутніх періодів відповідну частину витрат виробництва (у галузях із сезонним виробництвом, при освоєнні нових виробництв тощо)	39 «Витрати майбутніх періодів»	23 «Виробництво»
30.	Списано витрати виробництв у частині наданих ними послуг (продукції) дочірнім підприємствам і внутрішнім підрозділам	682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньо-господарські розрахунки»	23 «Виробництво»
31.	Списано на результати діяльності собівартість виконаних робіт або наданих послуг підприємствам, які для обліку витрат застосовують лише рахунки класу 8	791 «Результат операційної діяльності»	23 «Виробництво»

Продовження таблиці 9.3

1	2	3	4
32.	Відображено суму уцінки незавершеного виробництва	84 «Інші операційні витрати»	23 «Виробництво»
33.	Відображено (списано) недостачу матеріальних цінностей, які знаходяться в незавершеному виробництві (використовують підприємства, що застосовують рахунки класу 9 або одночасно рахунки і класу 8, і класу 9)	84 «Інші операційні витрати»	23 «Виробництво»
34.	Списано на витрати поточного природного убутку від втрат матеріальних цінностей, які знаходяться в незавершеному виробництві внаслідок надзвичайних подій (здійснюється підприємствами, що не використовують рахунки класу 9)	85 «Інші затрати»	23 «Виробництво»
35.	Відображено вартість послуг, наданих на сторону	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
36.	Відображено вартість робіт (основного або допоміжного виробництва), пов'язаних з дослідженнями та розробками	941 «Витрати на дослідження і розробки»	23 «Виробництво»
37.	Відображено собівартість реалізованої частини незавершеного виробництва	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	23 «Виробництво»
38.	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946 «Втрати від знецінення запасів»	23 «Виробництво»
39.	Відображено виявлену під час інвентаризації недостачу матеріальних цінностей у цехах допоміжних виробництв (незавершеного виробництва)	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	23 «Виробництво»

На багатьох підприємствах, що займаються виготовленням продукції, наприкінці звітного періоду є продукція, обробку якої або не завершено,

або вона не пройшла випробування, приймання чи комплектацію згідно з умовами договорів із замовниками. Така продукція належить до незавершеного виробництва. Для бухгалтерського обліку незавершеного виробництва необхідно визначити його кількість та здійснити його оцінку.

9.4. Поняття та класифікація готової продукції

Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технологічної обробки, відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад або замовнику. Якщо ж підприємство виконує певні роботи для інших підприємств, то цей вид продукції прийнято називати «виконані роботи та послуги».

При організації обліку готової продукції основним є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складовою (рис. 9.2).

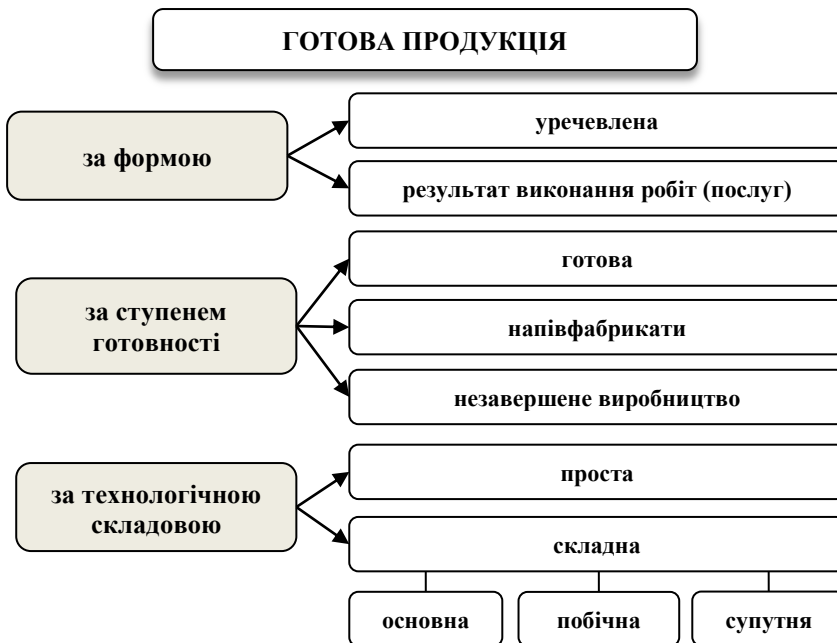


Рис. 9.2. Класифікація готової продукції

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції:

- а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади або в експедицію;
- б) зберігання продукції на складах підприємства;
- в) відпуск продукції на місці покупцям;
- г) відпуск продукції для внутрішніх потреб;
- д) реалізація продукції.

Для того, щоб продукція вважалася готовою вона повинна відповідати таким основним умовам: виготовлена на даному підприємстві; повністю закінчена в обробці; пройшла відповідний контроль і відповідає стандартам.

У бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після накопичення усіх витрат і калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) керуються також П(С)БО 16 «Витрати».

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рис. 9.3.

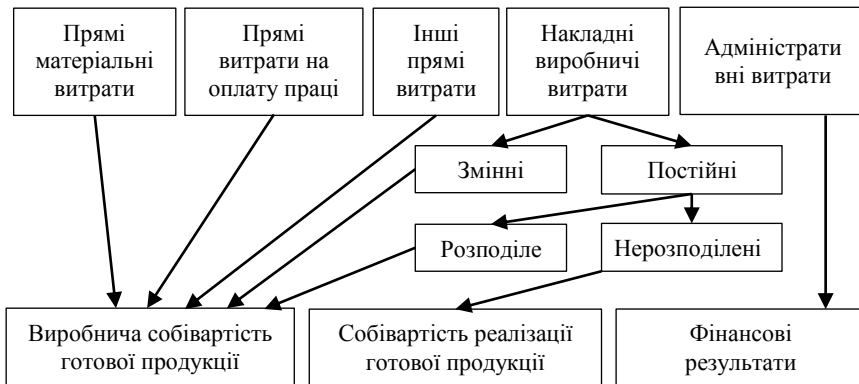


Рис. 9.3. Порядок формування первісної вартості готової продукції

Оцінка готової продукції при її реалізації залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті (рис. 9.4).

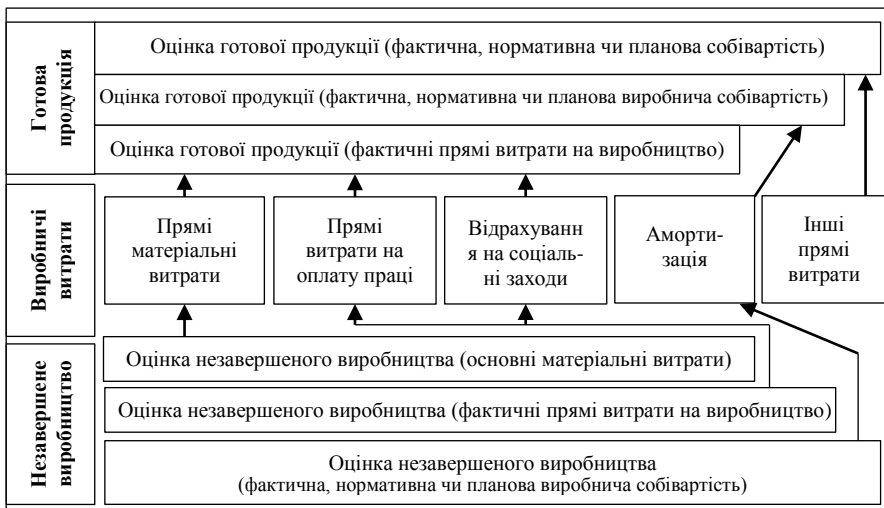


Рис. 9.4. Оцінка готової продукції та незавершеного виробництва в бухгалтерському обліку

При цьому можуть застосовуватись методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси».

При відображенні в бухгалтерському обліку реалізації готової продукції зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з Положенням про облікову політику, – первісна вартість (за дебетом рахунку 901 «Собівартість реалізації готової продукції»), та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за кредитом рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»).

На складах готова продукція відображається у двох оцінках:

- за обліковими цінами (за плановою собівартістю);
- за фактичною собівартістю, яка визначається наприкінці місяця після упорядкування звітної калькуляції, яка базується на даних аналітичного обліку.

Порівнюючи ці показники між собою, визначають відхилення між плановою і фактичною собівартістю, тобто економію або перевитрати.

Ці відхилення враховуються на окремих аналітичних рахунках по однорідних групах виробів, що відкриваються в складі рахунку готової продукції. У реєстрах аналітичного обліку записи по випуску коригуються на суму відхилень фактичної собівартості від її вартості за обліковими цінами шляхом їх зіставлення. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості за обліковими цінами, що

відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Від'ємна сума відхилень фіксується методом червоного сторно, додатна – звичайним записом.

Дані Відомості випуску готової продукції з виробництва використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображаються за фактичною виробничою собівартістю.

Вартість відвантаженої продукції по облікових цінах розраховується по відомості відвантаження і реалізації продукції. За даними журналу № 5 визначають фактичну виробничу собівартість відвантаженої протягом місяця готової продукції – по середньому відсотку її відхилення від вартості за прийнятими обліковими (плановими) цінами. Середній відсоток відхилення визначається шляхом розподілу загальної суми відхилення на загальну вартість залишку готової продукції на початок місяця і її випуску з виробництва за місяць і множенням на 100.

Для відображення собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, страхових витрат введено активний рахунок 90 «Собівартість реалізації».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 904 «Страхові виплати».

На дебеті рахунка 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок); страхові виплати відповідно до договорів страхування: на кредиті – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Ці витрати обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» і списуються на зменшення фінансових результатів підприємства наприкінці звітного місяця.

9.5. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції

Для обліку виготовленої продукції планом рахунків передбачено рахунок 26 «Готова продукція». Цей рахунок активний, балансовий, використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством.

По дебету рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю, а по кредиту – її реалізація, використання для внутрішніх потреб та інших цілей.

Аналітичний облік відвантаження і реалізації продукції, а також розрахунків із покупцями (замовниками) ведеться у журналі № 3. Записи в цьому журналі (як і в журналі № 5) здійснюються в позиційному (лінійному) порядку, що дає можливість бачити, по якому розрахунковому документі яка сума підлягає оплаті покупцем, а також робиться відмітка про плату.

Залишок є тільки дебетом і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

В таблиці 9.4. наведена кореспонденція рахунків з руху продукції.

Таблиця 9.4

Облік руху готової продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбуткована на склад готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
2.	Передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	26 «Готова продукція»	25 «Напівфабрикати»
3.	При інвентаризації виявлені надлишки готової продукції	26 «Готова продукція»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
4.	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як матеріали, МШП	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»	26 «Готова продукція»
5.	Нестача, виявлена при інвентаризації готової продукції, віднесена на винну особу	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	26 «Готова продукція»

Продовження таблиці 9.4

1	2	3	4
6.	Списана на фінансові результати первісна вартість готової продукції (якщо використовується тільки 8 клас рахунків)	791 «Результат операційної діяльності»	26 «Готова продукція»
7.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
8.	Використана готова продукція для адміністративних потреб	92 «Адміністративні витрати»	26 «Готова продукція»
9.	Списано готову продукцію на витрати зі збуту	93 «Витрати на збут»	26 «Готова продукція»
10.	Списана нестача готової продукції (якщо винуватця не встановлено)	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	26 «Готова продукція»

Якщо готова продукція даного виробництва повністю спрямовується для використання на самому підприємстві, то на рахунку 26 «Готова продукція» вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» або інших залежно від призначення цієї продукції.

9.6. Оприбуткування готової продукції з виробництва

Відпуск готової продукції з виробництва та передача її на склад оформляється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання. Вони виписуються у двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. На підставі другого примірника накладної матеріально відповідальна особа робить записи в картках складського обліку про оприбуткування готової продукції, після чого разом із матеріальним звітом передає накладні в бухгалтерію. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг повинні вимірюватися, підраховуватися і, у разі необхідності, зважуватися.

На складі в облікових реєстрах готова продукція обліковується в кількісному виразі. Облік готової продукції в картках складського обліку ведуть за найменуваннями і сортами. Записи в картках робляться по кожному прибутковому і видатковому документі з виведенням залишку

після кожного запису.

При створенні повністю автоматизованих складів облік готової продукції в традиційній картковій формі не ведеться, а необхідні для управління дані отримують як інформацію по запиту. Для цього використовуються сучасні комп'ютерні системи із відповідним програмним забезпеченням.

У бухгалтерії на підставі здавальних накладних ведуть Відомість випуску готової продукції за звітний місяць, у якій випущена з виробництва продукція групується за видами і сортами

На підставі первинних документів протягом місяця заповнюються накопичувальні відомості відвантаженої продукції. Ціна проставляється на підставі номенклатури-цінника, наявність якого є однією з важливих умов організації обліку готової продукції. В ньому вказується вид кожного виробу, його відмінні ознаки (модель, артикул, марка, фасон тощо), присвоєний йому код, супутній номенклатурний номер, що закріплюється на весь час виробництва і збуту продукції в цій організації, та облікові ціни.

9.7. Документування господарських операцій з обліку готової продукції

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюються накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання в яких вказується:

- дата;
- шифр цеху і складу;
- найменування продукції;
- номенклатурний номер;
- одиниця виміру;
- кількість;
- ціна за одиницю.

Документи виписуються у 2-х примірниках: один з яких призначений для здавальника, інший залишається на складі.

Працівник складу відображає дані про готову продукцію у картках складського обліку або Книзі в тому ж порядку, що й про виробничі запаси, після чого первинні документи передаються до бухгалтерії.

Для обліку випуску готових виробів з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції зданої на склади підприємства в натуральному і вартісному виразі. Дані цієї відомості застосовують для

проставлення бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку. Накопичувальні відомості випуску готової продукції і накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів протягом місяця. Ціна поставленої на підставі номенклатури цінника в якому вказується вид кожного виробу, модель, артикул, марка, сукупний номенклатурний номер, що закріплюється на весь час виробництва і збуту продукції.

Для звірки даних складського обліку готової продукції з даними бухгалтерського обліку складається Книга залишків готової продукції, до якої переносяться залишки з карток чи Книг складського обліку. Працівник бухгалтерії проставляє облікові ціни (планові, договірні) та визначає залишки за кожним видом, сортом готової продукції у грошовому вимірнику. Деякі підприємства ведуть оборотні відомості руху майна.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути задана на склад, звідки відбувається її відвантаження та реалізація.

Водночас можливий інший підхід (здебільшого на малих підприємствах, у фермерських господарствах тощо), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо в цехах, звідки її відвантажують або передають покупцеві.

Відпуск (відвантаження) продукції покупцю оформлюється видатковими накладними, приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної і дати оформлення, номера та дати договору, назви і реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни та вартості.

9.8. Облік браку у виробництві

У багатьох виробництвах до цього часу втрати від браку мають значні розміри. Під *браком* розуміють продукцію (вироби, деталі, напівфабрикати, готові вироби), яка за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам чи технічним умовам і не може використовуватися за своїм прямим призначенням або може використовуватися після додаткових витрат на усунення дефектів.

Облік браку ведеться на рахунку 24 «Брак у виробництві». По дебету відображається вартість виявленого остаточного браку та суми витрат на виправлення виправного браку. По кредиту – списання вартості браку на дебіторську заборгованість винних осіб; зменшення суми браку на суму оприбуткованих матеріалів; списання залишку на виробництво або на загальновиробничі витрати.

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за

видами виробництв.

В дебет рахунка 24 списуються витрати з кредита рахунків:

Д-т 24 «Брак у виробництві»,

К-т 23 «Виробництво» – вартість забракованої продукції відповідно до калькуляції;

К-т 20 «Виробничі запаси» – списання матеріальних ресурсів на виправлення браку;

К-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – нарахування заробітної плати за виправлення браку;

К-т 65 «Розрахунки за страхування» – на суму нарахувань на заробітну плату за виправлення браку;

К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами» – на суму претензії за виявленій у покупців брак; оплата відряджень робітників, пов'язаних з усуненням дефектів;

К-т 68 «Розрахунки за іншими операціями» – на вартість робіт із виправлення браку сторонніми організаціями.

При поверненні покупцями бракованої продукції складаються записи:

На фактичну собівартість продукції сторнується запис:

Д-т 26 «Готова продукція», К-т 23 «Виробництво».

Одночасно на фактичну собівартість повернутої забракованої продукції:

Д-т 24 «Брак у виробництві», К-т 23 «Виробництво».

На суму транспортних витрат, пов'язаних із поверненням забракованої продукції:

Д-т 24 «Брак у виробництві», К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Частина витрат, пов'язаних із браком продукції, відшкодовується підприємству із заробітної плати робітників, які допустили брак:

Д-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», К-т 24 «Брак у виробництві».

Відшкодування браку сторонніми організаціями, з вини яких допущено брак:

Д-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами», К-т 24 «Брак у виробництві».

9.9. Відображення інформації про витрати виробництва та готову продукцію в облікових регістрах та фінансовій звітності

Для узагальнення інформації за окремими статтями загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат, а також інших витрат операційної діяльності призначено Журнал 5. У Журналі 5

відображаються дані за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та всіх рахунків дев'ятого класу у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та загальновиробничі витрати), а також тих, які переносяться з інших Журналів.

У випадку, коли підприємство веде облік витрат за елементами, для узагальнення витрат необхідно використовувати Журнал 5А, який відрізняється лише тим, що в ньому в розділі III Б відображаються витрати за елементами. При цьому дебетуються рахунки 8 класу, а кредитуються рахунки матеріальних витрат (20, 22), витрат майбутніх періодів (39), витрати за виплатами працівникам (66), відрахування на страхування (65) та переносяться дані з інших Журналів. Після відображення витрат за елементами в розділі III Б, дані переносяться в розділ III А – витрати діяльності. Підсумкові обороти за рахунками класу 8 будуть надавати інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати.

Для складання Журналів 5 та 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушів-розшифровок, інших журналів тощо. На підставі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Дані Журналів 5 (5А) використовуються для складання Звіту про фінансові результати, в якому деталізації за елементами витрат підлягають не тільки витрати на виробництво реалізованої продукції, але й всі операційні витрати.

Щодо відображення витрат у формах фінансової звітності, то у Звіті про фінансовий стан, у статті «Основні засоби» поряд з іншими показниками, відображається сума нарахованого зносу основних засобів.

В статті «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво та незакінчені роботи, а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за контрактами.

В статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги» відображається заборгованість покупців чи замовників за надані їм продукцію, товари, роботи чи послуги.

В складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце в даному звітному періоді чи попередніх періодах, але відносяться до наступних звітних періодів. У складі забезпечень майбутніх витрат та платежів відображаються нараховані в звітному періоді майбутні витрати та платежі величина яких може бути визначена лише шляхом попередніх (прогнозних) оцінок.

У Звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

В статті «Адміністративні витрати» Звіту про фінансові результати відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. В статті «Витрати на збут» відображають витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції. В статті «Інші операційні витрати» відображають собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від знецінювання запасів та інші витрати, що виникли в ході операційної діяльності підприємства. Операційні витрати відображаються в II розділі Звіту про фінансові результати.

Примітки до фінансової звітності є сукупністю показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними стандартами. До цієї форми звітності потрапляють фінансові та інвестиційні витрати.

Питання для самостійного контролю знань до теми 9

1. Яким П(С)БО регламентуються визнання, класифікація та облік витрат на підприємствах України?
2. Назвіть основні умови визнання витрат.
3. Наведіть класифікацію витрат за економічними елементами згідно П(С)БО 16.
4. За якими ознаками класифікують витрати згідно з П(С)БО 16?
5. Дайте характеристику видам витрат, які може понести підприємство.
6. Охарактеризуйте прямі та непрямі витрати.
7. Дайте характеристику рахунку, що призначений для обліку витрат виробництва.
8. Що таке калькуляція? Які види калькуляції вам відомі?
9. Дайте коротку характеристику основним методам калькуляції.
10. Як обліковується брак на виробництві з технологічних причин; з вини працівника; з вини постачальника?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 9

Завдання 1. 1. Зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями консервного заводу «Ягідка».

2. Визначити фактичну собівартість готової продукції (операція 7).

Завдання 2. Відділом технічного контролю на підприємстві було виявлено продукцію, яка за якістю не відповідає встановленим нормам, на суму 3400 грн. Після выяснення причин браку відповідальність за його допущення розподілили так:

– сума остаточного браку, якого неможливо уникнути в процесі виробництва – 2400 грн.

– остаточний брак з вини постачальника – 1000 грн.

Необхідно скласти відповідні бухгалтерські проведення.

Завдання 3. Зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями:

– витрачено на виробництво сировина і матеріали;

– витрачено на виробництво паливо;

– повернуто невикористані у виробництві матеріали;

– включено до складу витрат майбутніх періодів частину витрат виробництва;

– нарахована заробітна плата працівникам основного виробництв;

– проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва;

– нарахована амортизація основних засобів;

– здана на склад з виробництва готова продукція.

Завдання 4. Відділом технічного контролю підприємства «Явір» виявлено невиправний брак продукції витрати на виготовлення якої становили 2400 грн. Винуватцем браку визнано постачальника сировини, який погодився з претензією і відшкодував суму витрат на виготовлення продукції. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями.

Завдання 5. Залишок незавершеного виробництва становить 2500 грн. Протягом виробничого циклу здійснено такі витрати: списано виробничі запаси на 15600 грн, нарахована заробітна плата 8900 грн, списано МШП на 300 грн, нарахований знос виробничого обладнання 700 грн, основних засобів загальновиробничого призначення 2100 грн. Залишок незавершеного виробництва на кінець виробничого циклу становив 4600 грн. Отриману з виробництва продукцію реалізовано на умовах попередньої оплати (для покупця вона є виробничими запасами) за на 22% вищою ціною + ПДВ. Вказати кореспонденції рахунків у

підприємства-постачальника та підприємства-покупця. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 4. Придбано виробничі запаси вартістю 86000 грн без ПДВ. Їх 30% списано на виробництво продукції А, 25% на виробництво продукції Б, 20% на виробництво продукції В, 5% на загальновиробничі витрати. Нарахована заробітна плата працівникам зайнятим у процесі виробництва продукції А – 9000 грн, продукції Б – 7000 грн, продукції В – 4500 грн, цеху – 5000 грн. Нарахований знос виробничого обладнання продукції А – 1000 грн, продукції Б – 800 грн, продукції В – 500 грн, загальновиробничого обладнання – 2500 грн. Всю вироблену продукцію А реалізовано при націнці 25%, продукції Б і продукція В залишились на складі. Вказати кореспонденції рахунків, первинні документи і провести всі розрахунки із працівниками та бюджетом.

Тести контролю знань до теми 9

1. Витрати, що пов'язані з основною діяльністю підприємства, а також іншими видами діяльності, які не є витратами інвестиційної чи фінансової діяльності називаються:

- а) довгостроковими фінансовими інвестиціями;
- б) операційними витратами;
- в) капітальними інвестиціями.

2. Спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю – це...

- а) витрати виробництва;
- б) довгострокові фінансові інвестиції;
- в) капітальні інвестиції.

3. Витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва називаються:

- а) постійними;
- б) одноелементними;
- в) змінними.

4. За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються...

- а) види виробництв, статті витрат і види або групи продукції, що виробляється;
- б) вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції;

- в) прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати;
- г) собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах виробів, робіт, послуг.

5. З виробництва на склад надійшла готова продукція:

- а) Д-т 23 – К-т 26;
- б) Д-т 26 – К-т 201;
- в) Д-т 26 – К-т 23;
- г) немає правильної відповіді.

6. Який метод калькуляції передбачає попереднє визначення фактичної собівартості виготовленої продукції на підставі діючих норм?

- а) позамовний;
- б) попередільний;
- в) нормативний.
- г) всі відповіді правильні.

7. За часом складання калькуляції поділяють на:

- а) періодичні, індивідуальні, проміжні;
- б) звітні, попередні;
- в) звітні, періодичні, проміжні, попередні.

8. Що означають записи

Д-т 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
К-т 701 «Доходи від реалізації готової продукції»,
Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
К-т 26 «Готова продукція»:

- а) покупцем повернуто готову продукцію;
- б) реалізована готова продукція покупцям і одночасно списана собівартість готової продукції;
- в) покупцем акцептовано платіж за реалізовану продукцію;
- г) правильної відповіді не вказано.

9. Списання матеріальних ресурсів на виправлення браку відображається проведенням:

- а) Д-т 24 – К-т 23;
- б) Д-т 24 – К-т 20;
- в) Д-т 24 – К-т 37;
- г) Д-т 24 – К-т 68.

10. Продукція, яка за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам чи технічним умовам називається:

- а) готовим виробом;
- б) напівфабрикатом;
- в) браком;
- г) немає правильної відповіді

РОЗДІЛ II. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II

ТЕМА 10. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

10.1. Поняття короткострокових зобовязань, їх визнання та класифікація

10.2. Облік короткострокових кредитів банку

10.3. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

10.4. Облік зобов'язань, забезпечених виданими векселями

10.5. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

10.6. Облік розрахунків за іншими операціями

10.7. Відображення інформації про короткострокові зобов'язання в облікових регістрах та фінансовій звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 10

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 10

Тести контролю знань до теми 10

10.1. Поняття короткострокових зобовязань, їх визнання та класифікація

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», *зобов'язання* – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 11 «Зобов'язання». Деякі питання обліку зобов'язань розглядаються і в інших положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Класифікація зобов'язань в бухгалтерському обліку наведена на рис. 10.1.

Зобов'язання визнається і відображається у бухгалтерському обліку за умови, якщо:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

Поточні зобов'язання – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Оцінюються зобов'язання, в залежності від виду, за сумою погашення

або теперішньою вартістю. Поточні зобов'язання включають статті, які узагальнені в III розділі пасиву Балансу і відображаються за сумою погашення.



Рис. 10.1. Класифікація зобов'язань

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Сума погашення – це недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства. Визначається теперішня вартість наступним чином:

$$PV = \frac{FV}{(1 + i)^n},$$

де PV – теперішня вартість;

FV – вартість майбутніх платежів;

i – ставка відсотка;

n – кількість періодів.

В разі застосування *ануїтету* – серії однакових платежів, що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду, теперішня вартість ануїтету повинна розраховуватись так:

$$PVA = A \times (1 - (1 + i)^{-n}) \div i,$$

де A – ануїтет.

PVA – теперішня вартість ануїтету

Поточні зобов'язання включають:

- 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 зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- короткострокові векселі видані;
- поточні забезпечення;
- інші поточні зобов'язання.

10.2. Облік короткострокових кредитів банку

Для здійснення підприємствами господарської діяльності необхідні кошти. На сучасному етапі розвитку економіки підприємства систематично залучають позикові кошти, тобто потребують кредитування.

Відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» за

№2121-III від 07.12.2000 р. *банківський кредит* – будь-яке зобов'язання банку надати певну суму грошей, будь-яка гарантія, будь-яке зобов'язання придбати право вимоги боргу, будь-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання на сплату процентів та інших зборів з такої суми.

Кредитний договір регламентує взаємовідносини між банком і позичальником, укладається між установою банку і підприємством, в якому визначаються об'єкти кредитування, умови одержання та погашення позики, включаючи плановий розмір кредиту, відсоткові ставки плати за кредит, умови та розміри їх підвищення та зниження, розмір власних обігових коштів, що використовуються підприємством на формування матеріальних запасів і виробничих витрат, зобов'язання підприємства за заставою цінностей, що кредитуються, джерела погашення позики, терміни, на які вони надаються, та інші умови кредитування.

Сучасні умови господарювання стали підставою для розвитку комерційного кредитування, при якому здійснюється продаж товарів на умовах розстрочки платежу.

Кредити, що їх можуть отримати підприємства, класифікують за такими ознаками:

- за кредиторами;
- за формами та видами;
- за метою використання;
- за терміном надання;
- за забезпеченням;
- за порядком надання.

Підприємствам можуть надаватися кредити таких видів:

- *банківський кредит* – надається суб'єктам господарювання всіх форм власності на умовах, передбачених кредитним договором у грошовій формі;
- *комерційний кредит* – економічні, кредитні відносини, які виникають між окремими підприємствами, надається у товарній формі, а погашатися може як у товарній, так і змішаній формах (товарній і грошовій одночасно);
- *державний кредит* – економічні, кредитні відносини між державою та суб'єктами господарювання, надається у грошовій формі;
- *лізинговий кредит* – стосунки між юридичними особами, які виникають у разі оренди майна (майновий кредит або лізинг-кредит);
- *іпотечний кредит* – особливий вид економічних відносин з приводу

надання кредитів під заставу нерухомого майна;

– споживчий кредит – кредит, який надається тільки в національній одиниці фізичним особам-резидентам України на придбання споживчих товарів тривалого користування та послуг;

– міжнародний кредит – це товарні кредити що надаються експортерами своїм покупцям у товарній формі з умовою майбутнього покриття платежем у грошовій та іншій товарній формі.

У зв'язку із виникненням ризику несплати позичальником основного боргу та відсотків за користування кредитом у терміни, визначені кредитним договором банк вимагає від позичальника надання забезпечення кредиту. Забезпеченнями кредиту може бути: застава, порука, гарантія, страхування та інші форми зобов'язань, що прийняті в банківській практиці.

Облік короткострокових зобов'язань за розрахунками з банком ведеться за видами позик (на термін до одного року) на рахунок 60 «Короткострокові позики» в національній та іноземній валютах за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує 12 місяців від дати Балансу, та за позиками, термін повернення яких минув.

На рахунок 60 «Короткострокові позики» ведеться облік розрахунків у національній і 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 відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 «Короткострокові позики» має такі субрахунки:

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

605 «Прострочені позики в національній валюті»;

606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Облік короткострокових кредитів банків і виникнення кредиторської заборгованості у підприємства та її погашення наведено у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Кореспонденція рахунків з обліку короткострокових позик

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримання і зарахування кредиту на рахунки в банках підприємства-позичальника	311	601
2.	Отримання і зарахування валютного кредиту на валютний рахунок підприємства-позичальника	312	602
3.	Погашення заборгованості перед бюджетом за рахунок кредиту	641	60
4.	Нарахування відсотків за кредити (ця сума включається до валових витрат)	951	684
5.	Погашення короткострокового кредиту підприємством	60	31
6.	Погашення кредиторської заборгованості за кредит дочірніми підприємствами	60	682
7.	Погашення короткострокового кредиту довгостроковим	60	50

10.3. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, при настанні терміну погашення протягом 12 місяців з дати складання балансу призначений рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями». Інакше кажучи, на цьому рахунку відобразатиметься та частина суми довгострокового кредиту, яка згідно з кредитним договором буде підлягати погашенню протягом 12 місяців з дати складання балансу. Відповідно сума, що залишається до сплати кредиту переходить до статті «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» розділу III пасиву Балансу (ф. № 1).

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» 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 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Кореспонденції рахунків з обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями наведені у таблиці 10.2.

Таблиця 10.2

Кореспонденція рахунків з обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями з поточного рахунка	61	31
2.	Переведення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями в коротко-строкову позику	61	60
3.	Переведення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями в заборгованість за короткостроковими векселями виданими	61	62
4.	Поточні зобов'язання переведені зі складу довгострокових векселів виданих	51	61
5.	Поточні зобов'язання переведені зі складу довгострокових зобов'язань за облігаціями	52	61

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

10.4. Облік зобов'язань, забезпечених виданими векселями

Короткостроковий вексель виданий – це вексель, який забезпечує заборгованість перед постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами на строк менше 12 місяців.

На рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержану сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на які підприємством видані векселі.

Рахунок 62 «Короткострокові векселі видані» має такі субрахунки:

– 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»;

– 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

За кредитом рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» відображається видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, за дебетом – погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо.

Кореспонденції з обліку за короткостроковими векселями виданими наведено в табл. 10.3.

Таблиця 10.3

Відображення в обліку короткострокових векселів виданих

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Видано вексель в забезпечення заборго-ваності перед постачальниками	63	62
2.	Відображено операційну курсову різницю за короткостроковими векселями, виданими в іноземній валюті: а) при збільшенні курсу б) при зменшенні курсу	945	622
		622	714
3.	Погашено раніше виданий вексель шляхом надання банку платіжного доручення й анулювання раніше виданого векселя	62	311
4.	Зараховано заборгованість покупців в рахунок зустрічної вимоги за векселем	62	36
5.	Списано заборгованість за короткостроковими векселями виданими після закінчення строку позовної давності	62	717

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

10.5. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

Здійснюючи фінансово-господарську діяльність суб'єкти підприємництва вступають у розрахункові взаємовідносини з різними фізичними та юридичними особами. Зазначені відносини спрямовані на забезпечення нормального функціонування підприємства та супроводжуються розрахунковими операціями з придбання та реалізації товарів, робіт, послуг.

Однією з найбільш суттєвих складових поточних зобов'язань є заборгованість перед постачальниками та підрядниками, яка є зобов'язанням господарюючого суб'єкта перед кредиторами за отримані товарно-матеріальні цінності, основні засоби, нематеріальні активи, роботи, послуги тощо,

До постачальників прийнято відносити фізичних та юридичних осіб, які здійснюють постачання сировини, матеріалів, палива, будматеріалів, МШП, товарів, необоротних активів чи інших цінностей.

Процес постачання (придбання) – це сукупність операцій, спрямованих на забезпечення підприємства предметами та засобами праці, необхідними для здійснення господарської діяльності. У процесі придбання відбувається заготівля всього необхідного для процесу виробництва: основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних ресурсів. Цей процес має відбуватися безперервно та рівномірно, оскільки надлишок або нестача матеріальних запасів негативно впливає на кінцевий результат господарської діяльності.

Основні завдання обліку процесу придбання такі:

- 1) правильне і своєчасне встановлення обсягу необхідних оборотних і необоротних активів;
- 2) виявлення всіх витрат, пов'язаних із заготівлею засобів та предметів праці;
- 3) визначення фактичної собівартості придбаних засобів та предметів праці;
- 4) визначення результатів постачальницької діяльності, облік розрахунків із постачальниками за придбані цінності.

Постачальники – це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей, надають послуги, виконують роботи.

Підрядники – це спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин з постачальниками і підрядниками є первинні документи.

Порядок та форми розрахунків між покупцем і постачальником визначаються в господарських договорах або контрактах купівлі-продажу.

Надходження основних засобів оформлюється *Актом приймання-передачі*, в якому зазначаються первісна вартість об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації.

Підставою для оприбуткування виконаних робіт є *Акт прийнятих робіт*.

Основними типовими документами з оприбуткування запасів від вітчизняного постачальника є *накладні, товаротранспортні накладні, залізничні накладні, акти про приймання матеріалів, податкові накладні* тощо.

Платіжними документам, які використовуються при операціях оплати товару, є *рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки банків* тощо.

Акцепт розрахункових документів – це підпис керівника на рахунку, який засвідчує згоду на його оплату.

Підставою для обліку імпортованих товарів та їх руху є документи іноземної фірми-постачальника, транспортно-експедиційних компаній з навантажувально-розвантажувальних і транспортних послуг, документи на послуги щодо зберігання товару.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку всі операції з постачальниками обліковують з використанням рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками». За кредитом рахунку відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо. Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» має такі субрахунки:

- 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;
- 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

Аналітичний облік ведеться за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунка) на сплату.

Відповідальність за правильність і своєчасність оприбуткування ТМЦ несе відповідний матеріальний відділ бухгалтерії, який перевіряє відповідність прибуткових документів (ордерів) розрахунковим документам (рахункам, накладним) постачальників.

Матеріальні цінності, що надійшли у звітному місяці та на які постачальники не подали рахунків-фактур, відображають у відповідному журналі-ордері в умовній оцінці окремо за кожною поставкою. У наступному місяці за надходження рахунків ці записи сторнуються з одночасним оприбуткуванням матеріалів за їхньою фактичною собівартістю на підставі розрахункових документів постачальників. При складанні балансу підприємства дебетове сальдо рахунка 63 відображається в його активі, а кредитове – у пасиві, тобто заборгованість наводиться розгорнуто.

Розрахунки між покупцями і постачальниками здійснюються, як шляхом безпосереднього перерахування грошових коштів на рахунок постачальника, так і на бартерній основі. В останньому випадку можливі

певні варіанти: коли відбувається обмін подібними та неподібними активами. Розрахунки з постачальниками можуть здійснюватися і шляхом зарахування взаємної заборгованості: тут покупець у свою чергу виступає постачальником товарів своєму постачальнику. Для здійснення взаємозаліку заборгованостей необхідно, щоб вимоги були зустрічними, тобто такими, що виходять з різних зобов'язань між двома сторонами. Це дає право будь-якій зі сторін здійснити зарахування зобов'язань, повідомивши про це іншу сторону.

Типові проведення з відображення розрахунків з постачальниками і підрядниками наведені в таблиці 10.4.

Таблиця 10.4

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковано виробничі запаси, МШП, товари від постачальників	20, 22, 28	63
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на одержані ТМЦ, роботи, послуги	64	63
3.	Відображено виконані роботи, надані послуги: а) загальновиробничого характеру; б) загальногосподарського характеру	91 92	63
4.	Виставлено претензію постачальнику за невиконання умов договору	374	63
5.	Відображено капіталовкладення, виконані підрядним способом	15	63
6.	Відображено вартість послуг, наданих підприємству постачальниками, у зв'язку з виконанням гарантійних зобов'язань	47	63
7.	Погашено кредиторську заборгованість грошовими коштами	63	30, 31
8.	Зараховано заборгованість за відвантажену продукцію на погашення кредиторської заборгованості (бартерна операція)	63	36
9.	Оплачено рахунки постачальників з підзвітних сум	63	372
10.	Зменшено суму заборгованості перед постачальником на суму браку, який виник у зв'язку з поставкою неякісних матеріалів	63	24
11	Видано довгостроковий вексель або облігацію в рахунок погашення кредиторської заборгованості	63	51, 52

За встановленим порядком під час оприбуткування ТМЦ суми ПДВ відображаються на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки із постачальниками». За наявності оплати і надходження податкової накладної на оприбутковані ТМЦ підприємство отримує право на податковий кредит, що в обліку відображається записом на дебеті субрахунка 641 «Розрахунки за податками» і на кредиті субрахунка 644 «Податковий кредит».

10.6. Облік розрахунків за іншими операціями

Облік розрахунків за одержаними авансами, нарахованими відсотками та іншими операціями ведеться на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» має такі субрахунки:

- 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»;
- 681 «Розрахунки за авансами одержаними»;
- 682 «Внутрішні розрахунки»;
- 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;
- 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;
- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» ведеться облік зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу.

На субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків, постачальника за продукцію і виконані роботи.

На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік всіх видів розрахунків з дочірніми підприємствами.

В таблиці 10.5. наведено кореспонденції рахунків з обліку розрахунків за іншими операціями.

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий Баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків.

**Кореспонденція рахунків з обліку
поточних зобов'язань за іншими операціями**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Надійшли авансові платежі на поточний рахунок в банку за виконані роботи і послуги	31	681
2.	Відвантажена продукція, товари в рахунок передоплати	681	70
3.	Кредити банку, передані дочірньому підприємству	682	60
4.	Перераховані суми заборгованості внутрішньогосподарським підрозділам, які мають окремі баланси	683	31
5.	Надійшли кошти від внутрішньогосподарських підрозділів, що мають окремі баланси	31	683
6.	Нараховано відсотки за використання позики	951	684
7.	Сплачено відсотки за користування позикою	684	31
8.	Нараховано пеню за прострочення платежів за відсотками за кредит	948	685
9.	Перераховано з поточного рахунку за виконавчими листами, аліменти, банку за розрахунково-касове обслуговування, різним кредиторам в погашення заборгованості за надані послуги	685	31

На субрахунку № 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); іншими операціями.

На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами тощо), за іншими операціями.

**10.7. Відображення інформації про короткострокові зобов'язання в
облікових регістрах та фінансовій звітності**

Наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29 грудня 2000 р.

затверджено «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку», згідно яких у Журналі 2 відображаються операції з одержання короткострокових позик та інші операції, облік яких ведеться на рахунку 60 «Короткострокові позики».

У цьому Журналі відображаються обороти за кредитом рахунку 60 у розрізі кореспондуючих рахунків. Записи здійснюються на підставі виписок банку і доданих до них документів та інших документів, що засвідчують рух залучених позикових коштів.

У розділі III цього Журналу відображаються аналітичні дані до рахунку 60. У графі 3 відображаються позикодавці (банки) кредитів (позик) і строки їх погашення.

У графі 7 таблиці аналітичних даних до рахунку 60 відображаються суми одержаних короткострокових кредитів (позик), у графі 6 – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик). У графах 9 і 10 наводяться дані про нараховані відсотки (проценти) за користування довгостроковими позиками і окремо за короткостроковими позиками за поточний місяць і за період з початку року до кінця місяця, за який складається Журнал 2.

Відповідно до Методичних рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку №356 облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, кредиторами, виданих короткострокових векселів, поточних зобов'язань (крім зобов'язань, облік яких ведеться у Журналі 2) здійснюється у Журналі 3 та відомостях аналітичного обліку 3.3 – 3.5.

У Журналі 3 відображаються обороти за кредитом рахунків:

- у розділі I – 62, 63, 68,
- у розділі II – 61.

Записи в цьому Журналі здійснюються на підставі підсумкових даних відомостей обліку поточних зобов'язань 3.3 – 3.5 та первинних документів.

Відомості аналітичного обліку ведуться в цілому за синтетичним рахунком. Облік векселів ведеться у Відомості 3.4 з підрозділом на одержані і видані, на короткострокові і довгострокові в національній і іноземній валюті (рахунки 18, 34, 51, 62).

Відомості аналітичного обліку 3.3, 3.5 підприємства можуть вести (заповнювати) для окремих субрахунків рахунків 63 і 68 з наступним включенням підсумків таких відомостей у Журнал 3.

Якщо у поточному місяці операцій за рахунком (субрахунком) не відбувалося, то відповідна відомість у поточному місяці не ведеться.

Відомість 3.3 призначена для аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, що відображаються на рахунку

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Протягом місяця записи у відомості здійснюються в міру визнання зобов'язання за матеріальні цінності, нематеріальні активи, роботи і послуги та проведення розрахунків з постачальниками та підрядниками на підставі первинних облікових документів (товарно-транспортних накладних, накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актів приймання матеріалів, робіт, послуг, прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку тощо).

За кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним постачальником та підрядником і переноситься в графу 6 Відомості 3.3 на наступний місяць.

У графі 20 Відомості 3.3 відображається загальна сума, що належить сплаті постачальнику, підряднику за одержані товарно-матеріальні цінності, нематеріальні активи, прийняті роботи і послуги.

Підсумки граф 13 – 19 (рядок «Усього за рахунком 63») цієї відомості переносяться до графи 10 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.4 призначена для аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена одержаними векселями, а також для розрахунків за зобов'язаннями постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі (рахунки 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 34 «Короткострокові векселі одержані», 51 «Довгострокові векселі видані», 62 «Короткострокові векселі видані»). У заголовку над рядками 8 – 12 і 15 – 17 Відомості 3.4 підприємством вказується номер синтетичного рахунку, до якого відкрито аркуш цієї відомості, а у самому заголовку Відомості 3.4 вписується словами об'єкт обліку (одержаних короткострокових векселів, виданих короткострокових векселів). Підсумки граф 15 – 17 (рядок «Усього») цієї відомості переносяться відповідно у графи 3, 4 та 8, 9 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.5 призначена для аналітичного обліку внутрішніх, внутрішньогосподарських розрахунків, розрахунків за нарахованими відсотками, за авансами одержаними та за іншими операціями, що відображаються на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Підсумки граф 15 – 20 (рядок «Усього») цієї відомості переносяться до графи 11 розділу I Журналу 3.

У розділі II Журналу 3 відображається поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (за кредитом рахунку 61).

Підсумкові записи з журналі після підписання їх головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, переносяться до Головної книги окремо за рахунками короткострокових зобов'язань.

У фінансовій звітності кредитові залишки за рахунками короткострокових зобов'язань відображаються у балансі у III розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення» за відповідними статтями. У статті 1600 «Короткострокові кредити банків» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами. У додатковій статті «Векселі видані» відображається сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. У статті 1610 «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті). У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами» відображається сума авансів, одержаних від інших осіб. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю» страховики відображають суму кредиторської заборгованості за страховими виплатами, страховими преміями, отриманими авансами, суму кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками і премій до сплати перестраховикам, іншу кредиторську заборгованість за страховою діяльністю. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

У статті 1690 «Інші поточні зобов'язання» наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення».

Зміст статей щодо короткострокових зобов'язань Звіту про рух грошових коштів:

1. У статті «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)» відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги.

2. У додатковій статті «Витрачання на оплату повернення авансів» відображається сума попередньої оплати та авансових платежів, яку підприємство повернуло покупцям і замовникам.

У примітках до фінансової звітності про короткострокові зобов'язання наводиться така інформація:

1. Сума та строки погашення зобов'язання, яке було виключене із складу поточних зобов'язань відповідно до п.8 П(с)БО 11.

2. Перелік і суми зобов'язань, що включені до статей балансу «Інші довгострокові зобов'язання», «Інші поточні зобов'язання».

Питання для самостійного контролю знань до теми 10

1. Дайте визначення зобов'язанням.
2. Які види зобов'язань ви знаєте?
3. Що таке кредит?
4. Чим відрізняються між собою кредити за терміном використання?
5. Які види кредиту ви знаєте?
6. Дайте визначення процесу придбання. У чому полягає завдання обліку цього процесу.
7. Перелічіть завдання обліку розрахункових операцій з постачальниками і підрядниками.
8. Дайте визначення постачальників і підрядників.
9. Поясніть сутність поняття «поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями» та охарактеризуйте його облік.
10. Як ведеться облік короткострокових векселів виданих?
11. Назвіть основні джерела інформації для контролю розрахункових відносин з постачальниками і підрядниками.
12. Як ведеться синтетичний та аналітичний облік на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 10

Завдання 1. ПАТ «Олден» 10 жовтня 2017р. отримав в банку кредит в розмірі 900000 грн під 24 % річних. Дата повернення кредиту – 10 січня 2018 року. Відсотки сплачуються щомісяця десятого числа.

Завдання 2. Підприємство «Світлячок» 10 грудня 20__р. отримало кошти від іншого підприємства в розмірі 18000 грн за майбутню поставку готової продукції. 20 грудня 20__р. відбулась поставка готової продукції на всю суму передоплати. Собівартість реалізованої продукції 11000 грн.

Завдання 3. Згідно з договором меблева фабрика отримала від постачальника – деревообробного комбінату дошки – вартістю 3000 грн., крім того, ПДВ – 600 грн.

Завдання:

- Зробити бухгалтерські записи з передоплати дощок і їх оприбуткування.
- Зробити бухгалтерські записи з оприбуткування дощок, заборгованості перед транспортною організацією за перевезення дощок від постачальника в сумі 400 грн, крім того, ПДВ – 80 грн і з оплати рахунків постачальника та транспортної організації.

Завдання 4. АТ «Лотос» на зборах засновників прийняло рішення взяти кредит для поточних потреб. Підприємство звернулося до відділення Приватбанку з клопотанням про надання кредиту у сумі 100 тис грн строком на 10 місяців. У заставу передано будівлю, оцінену в 220 тис грн Кредитний комітет відділення Приватбанку розглянув заяву та подані документи, прийняв позитивне рішення. 29.09.20__р. був оформлений кредитний договір, за яким відсотка ставка становила 28 % річних за умови щомісячної оплати. Завдання: скласти кореспонденцію рахунків за господарськими операціями.

Завдання 5. За наведеними бухгалтерськими проводками по розрахунках з іноземними постачальниками, визначте зміст господарських операцій і поясніть їх документальне оформлення.

№ з/п	Кореспонденція рахунків		№ з/п	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	281	632	6	641	377
2	377	311	7	945	632
3	377	641	8	632	312
4	641	311	9	945	632
5	281	377	10	791	945

Завдання 6. На основі господарських операцій по розрахунках з постачальниками і підрядниками визначить бухгалтерські проведення та пояснить їх документальне оформлення.

Протягом звітного періоду (місяця) в підприємстві «Голд» відбулися

слідуючі господарські операції:

1. Від Миколаївського цементного заводу одержано 6 т цементу марки М-500, ціна за тону 200 грн, в т.ч. ПДВ 20%.

2. Львівським автобусним заводом проведено ремонт автобуса. Відповідно до акту здачі виконаних робіт виписано рахунок-фактуру, в якому сума за ремонт склала – 3700 грн, в т.ч. ПДВ 20%.

3. Протягом 10 днів підприємство розрахувалося по даних зобов'язаннях:

- нараховано ПДВ;
- 57% заборгованості перераховано з поточного рахунку;
- 8% заборгованості оплачено акредитивом;
- 22% заборгованості оплачено короткостроковою позикою банку;
- 8% заборгованості оплачено готівкою з каси;
- 5% заборгованості оплачено підзвітною особою.

Тести контролю знань до теми 10

1. В якому законі України дано визначення поняття «банківський кредит»:

- а) Закон України «Про банки і банківську діяльність»;
- б) Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»;
- в) Господарський Кодекс України;
- г) Закон України «Про підприємництво».

2. Яка з позик не належить до банківської за строком повернення:

- а) строкова;
- б) до запитання;
- в) прострочена;
- г) за вимогою кредитора.

3. До якого з видів кредиту належить визначення: «... – це відносини між юридичними особами, які виникають у разі оренди майна»:

- а) банківський кредит;
- б) комерційний кредит;
- в) державний кредит;
- г) лізинговий кредит.

4. Яка кореспонденція означає: отримано кредит на купівлю обладнання в розмірі 50 тис грн на 4 місяці:

- а) Д-т 311 – К-т 601;
- б) Д-т 311 – К-т 501;

- в) Д-т 312 – К-т 601;
- г) Д-т 312 – К-т 501.

5. На підставі якого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку позичальник відображає в бухгалтерському обліку інформацію про отримані кредити:

- а) 10 «Дебіторська заборгованість»;
- б) 11 «Зобов'язання»;
- в) 15 «Дохід»;
- г) 20 «Консолідована фінансова звітність».

6. Яка проводка означає: сплачено відсотка за користування кредитом:

- а) Д-т 951 – К-т 684;
- б) Д-т 792 – К-т 951;
- в) Д-т 684 – К-т 311;
- г) Д-т 601 – К-т 311.

7. Серії однакових платежів, що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду називаються:

- а) теперішня вартість;
- б) анuitет;
- в) сума погашення.

8. Дайте правильне визначення поняття «постачальники»:

- а) це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей, надають послуги, виконують роботи;
- б) це спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво;
- в) це транспортно-експедиційні компанії з навантажувально-розвантажувальних і транспортних послуг;
- г) це страхові компанії, в яких застрахована партія товару.

9. Дайте правильне визначення поняття «акцепт розрахункових документів»:

- а) це підпис керівника (або уповноваженої особи) (акцептанта) на накладній, який засвідчує згоду на оприбуткування товару;
- б) це підпис керівника (або уповноваженої особи) (акцептанта) на рахунку, який засвідчує згоду на його оплату;
- в) це довідка бухгалтерії, яка засвідчує оприбуткування товару;
- г) це документ для пред'явлення претензій постачальнику.

10. При оплаті товарів після їх оприбуткування податковий кредит з ПДВ відображається:

- а) Д-т 644 – К-т 644;
- б) Д-т 641 – К-т 631;
- в) Д-т 311 – К-т 631;
- г) Д-т 641 – К-т 311.

ТЕМА 11. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

11.1. Поняття довгострокових зобов'язань, їх визнання та класифікація

11.2. Облік довгострокових позик

11.3. Облік довгострокових зобов'язань, забезпечених виданими векселями

11.4. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

11.5. Облік довгострокових зобов'язань з фінансової оренди

11.6. Облік відстрочених податкових активів і зобов'язань

11.7. Облік інших довгострокових зобов'язань

11.8. Відображення інформації про довгострокові зобов'язання в облікових регістрах та фінансовій звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 11

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 11

Тести контролю знань до теми 11

11.1. Поняття довгострокових зобов'язань, їх визнання та класифікація

Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями, а саме не будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

П(С)БО 11 "Зобов'язання" передбачає, що зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний строк погашення був більше ніж 12 місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

– позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

– не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом 12 місяців з дати балансу.

Види довгострокових зобов'язань містять статті, узагальнені у III розділі пасиву Балансу «Довгострокові зобов'язання».

Порядок ведення обліку довгострокових зобов'язань зображений на рис. 11.1.

Довгострокові позики – рахунок бухгалтерського обліку наданих підприємству кредитів і позик (у тому числі відстрочених), термін погашення яких, станом на дату балансу, перевищує дванадцять місяців починаючи з цієї дати.

11.2. Облік довгострокових позик

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики». Цей рахунок балансовий, пасивний, призначений для обліку джерел даних.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» кредитується на суми отриманих позик у кореспонденції з рахунком активів, а також за кредитом цього рахунка відображається переведення короткострокових позик до складу довгострокових. Рахунок 50 дебетується на суму погашення позик у кореспонденції з рахунками обліку коштів і інших активів, якими замість коштів розраховується підприємство, а також за дебетом цього рахунка відображається переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки:

- 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;
- 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;
- 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;
- 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;
- 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;
- 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».



Рис. 11.1. Загальна схема обліку довгострокових зобов'язань

Типові кореспонденції за дебетом та кредитом рахунка 50 «Довгострокові позики» наведені в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Типові кореспонденції за рахунком 50 «Довгострокові позики»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Погашення довгострокового кредиту або позики шляхом передачі кредитору довгострокових фінансових інвестицій (наприклад, пакета акцій)	50 «Довгострокові позики»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
2.	Погашення довгострокового кредиту або позики шляхом передачі кредитору об'єктів капітальних інвестицій (наприклад, об'єктів незавершеного будівництва)	50 «Довгострокові позики»	15 «Капітальні інвестиції»
3.	Погашення довгострокового кредиту або позики шляхом передачі кредитору товарів	50 «Довгострокові зобов'язання»	28 «Товари»
4.	Отримання довгострокового кредиту або позики короткостроковими цінними паперами	35 «Поточні фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики»
5.	Довгострокові кредити або позики переведено до розряду короткострокових кредитів і позик	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	50 «Довгострокові позики»
6.	Отримання довгострокового кредиту для оплати рахунків постачальника або підрядника, обходячи розрахунковий рахунок підрядника	63 «Розрахунки з постачальниками»	50 «Довгострокові позики»
7.	Кредит або позика спрямовується для погашення заборгованості перед бюджетом, обходячи розрахунковий рахунок підприємства	64 «Розрахунки за податками і платежами»	50 «Довгострокові позики»
8.	Отримання шляхом безпосередньої оплати рахунків кредиту або позики, виданого підприємству іншими кредиторами	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	50 «Довгострокові позики»

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з

довгостроковими позиками, необхідно враховувати такі правила:

– суми відсотків за користування кредитом списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» із субрахунка 951 «Відсотки за кредит»;

– частина довгострокового зобов'язання, яка підлягає погашенню в терміни до 12 місяців, списується на рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Кореспонденції з обліку довгострокових кредитів банків наведено у табл. 11.2.

Таблиця 11.2

Облік довгострокових кредитів банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано на поточний рахунок суми довгострокових кредитів банку	31 «Рахунки в банках»	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»
2.	Переведено поточні зобов'язання зі складу довгострокових до поточних зобов'язань при настанні терміну погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу	501 «Довго-строкові кредити банків у національній валюті»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
3.	Погашено заборгованість за довгостроковим кредитом	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	31 «Рахунки в банках»
4.	Нараховано відсотки за отриманий кредит	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
5.	Списано суми нарахованих відсотків за кредит	792 «Результат фінансових операцій»	951 «Відсотки за кредит»

Аналітичний облік довгострокових кредитів і позик ведеться за їх видами і термінами погашення у розрізі кредитних організацій та інших кредиторів. Кредити і позики, не погашені у строк, враховуються відокремлено.

11.3. Облік довгострокових зобов'язань, забезпечених виданими векселями

Операції з довгострокових зобов'язань за довгостроковими позиками документують за допомогою таких первинних документів: виписки банку, акт переоцінки, ВКО, платіжні доручення, накладні, розрахунки та довідки бухгалтерії, претензії тощо.

Зобов'язання за векселем суттєво відрізняється від інших грошових зобов'язань. Вексельному зобов'язанню властиві абстрактність, безспірність та безумовність.

Залежно від емітента векселі (прості і переказні) поділяються на такі:

- комерційні (торгові) – застосовуються при розрахунках між суб'єктами господарювання за поставлені товари, виконані роботи та надані послуги;
- казначейські – випускаються казначейством для мобілізації коштів до бюджету, ними суб'єкти господарювання можуть розраховуватися за обов'язковими платежами до бюджету, платежами за акцизними зборами і державним митом;
- фінансові – отримання грошової позики проти виданого боргового зобов'язання. Його різновидом є переказний вексель, виставлений одним банком на інший.

Платежі за векселем поділяються на види:

- повний – сума, зазначена у векселі, сплачується повністю.
- частковий платіж – сума, зазначена у векселі, сплачується частково, при цьому презентант повинен зробити позначку на векселі та видати розписку платникові на отриману суму.

При обліку довгострокових векселів слід бути дуже уважним: згідно з пунктом 7 П(С)БО 11 вони будуть відноситись до розряду «Інших довгострокових зобов'язань», а в облікових регістрах – на однойменному рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» векселі не обліковуватимуться. Облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням, ведеться на рахунку 51 «Довгострокові векселі видані».

Цей рахунок балансовий, пасивний, призначений для обліку джерел майна. Рахунок 51 «Довгострокові векселі видані» має такі субрахунки:

- 511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»;
- 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті».

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем який подано в таблиці 11.3.

Таблиця 11.3

Бухгалтерські проводки з обліку довгострокових векселів виданих

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Видано довгостроковий вексель для погашення заборгованості перед постачальниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»
2.	Відображена негативна курсова різниця за довгостроковими векселями, виданими в іноземній валюті	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»
3.	Нараховані відсотки за векселем за місяць	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
4.	Проведено погашення виданого векселя після закінчення терміну	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	30 «Готівка», 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
5.	Погашено учасником заборгованість за довгостроковими векселями в рахунок внесків до статутного капіталу	51 «Довгострокові векселі видані»	46 «Неоплачений капітал»
6.	Переведено заборгованість за довгостроковими векселями, виданими до складу поточної	51 «Довгострокові векселі видані»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
7.	Відображено позитивну курсову різницю за векселями, виданими в іноземній валюті	51 «Довгострокові векселі видані»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

За кредитом рахунка 51 «Довгострокові векселі видані» відображається видача векселя в забезпечення заборгованості за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

11.4. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

Облігація – це цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного папера в передбачений у ньому термін з виплатою фіксованого відсотка (якщо інше не передбачено умовами випуску). Дата, яка встановлена умовами випуску, як дата відшкодування вартості облігації, називається *датою погашення*, а вартість, за якою погашається облігація, – *вартістю погашення*.

При придбанні облігацій кредитори не отримують права голосу, що дає підприємству – емітенту облігацій – можливість залучити кошти і зберегти контроль над капіталом. Крім того, на відміну від дивідендів виплата відсотка за облігаціями належить до витрат, що вираховуються з доходів при визначенні оподаткованого прибутку.

В економічно розвинутих країнах широко використовують різні види облігаційних позик, які мають особливості в розміщенні на ринку, обігу і вилученні, у визначенні ринкової вартості, що впливає на їх облік.

Оцінка ринкової вартості облігацій враховує ринкову ставку відсотка і відомості, що зазначаються на самому цінному папері:

- номінальну вартість облігації, що звичайно дорівнює сумі, за якою вона погашається при настанні терміну погашення;
- термін погашення;
- номінальну ставку відсотка, що сплачується кредиторам протягом дії облігації через обумовлені проміжки часу;
- дати випуску облігації і сплати відсотків.

Законом України «Про цінні папери і фондовий ринок» визначаються такі види облігацій:

- 1) державні облігації;
- 2) облігації підприємств.

Державні облігації гарантуються всім майном держави і призначені для залучення коштів на міжнародному (облігації зовнішньої позики) або внутрішньому фінансових ринках (облігації республіканських та місцевих позик). Кошти, одержані від їх реалізації, надходять до республіканських, місцевих бюджетів та позабюджетних фондів.

Державні цінні папери випускають не тільки для покриття дефіциту бюджету, а й для погашення емітованих раніше державних боргових зобов'язань. За допомогою нових випусків державних цінних паперів здійснюється виплата доходу та погашення боргових зобов'язань попередніх випусків.

Емітентом облігацій можуть бути не тільки промислові, транспортні чи інші корпорації, а й різні кредитно-фінансові установи, в тому числі банки.

Акціонерні товариства в Україні є найбільш надійними емітентами корпоративних облігацій, оскільки лише для них встановлено обмеження на розмір емісії облігацій, а отже, і на розмір боргового капіталу.

Розглянемо основні види облігацій, які емітуються корпораціями на розвинутих фінансових ринках.

1. Залежно від рівня і характеру забезпечення, облігації поділяють на забезпечені та незабезпечені.

2. Є також конвертовані та обмінювані облігації. Конвертовані – це облігації, які за бажанням власника можуть бути обміняні на певну кількість акцій того самого емітента. В інформації про емісію конвертованих облігацій в обов'язковому порядку обумовлюються пропорції обміну (коефіцієнт конвертації), терміни конвертації, порядок та розмір виплат.

Коефіцієнт конвертації показує кількість акцій, на яку можна обміняти конвертовану облігацію. Конвертаційна ціна облігації дорівнює поточній ринковій вартості однієї звичайної акції компанії, помноженій на кількість акцій, в які буде конвертована ця облігація.

Обмінювані облігації схожі на конвертовані, але обмінюються на акції іншої компанії, якими володіє компанія – емітент обмінюваних облігацій.

Заборгованість за облігаціями, а також непогашені знижки і премії відображаються в Балансі як довгострокові зобов'язання.

Облік довгострокових облігацій ведеться на рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», який призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями зі строком погашення більшим за дванадцять місяців з дати балансу.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки:

- 521 «Зобов'язання за облігаціями»;
- 522 «Премія за випущеними облігаціями»;
- 523 «Дисконт за випущеними облігаціями».

На субрахунку 521 «Зобов'язання за облігаціями» за кредитом ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунка 522 «Премія за випущеними облігаціями»

відображається нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом – погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями.

За дебетом субрахунка 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом – списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

1. Нараховані відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом відображаються:

а) сума відсотків:

Д-т 952 «Інші фінансові витрати»

К-т 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

б) сума амортизації дисконту:

Д-т 952 «Інші фінансові витрати»

К-т 523 «Дисконт за випущеними облігаціями».

в) сплачені відсотки за облігаціями:

Д-т 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»

К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

2. Довгострокові облігації, випущені з премією.

Коли при розміщенні позики ринкова ставка за подібними цінними паперами менша від заявленої, підприємства-емітенти продають облігації за ціною вищою, ніж номінальна вартість (з премією), щоб прирівняти їхню дохідність до середньоринкової і зменшити при цьому свої витрати.

3. Випущені облігації з премією:

а) номінальна вартість:

Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

К-т 521 «Зобов'язання за облігаціями».

б) премія за облігаціями:

Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

К-т 522 «Премія за випущеними облігаціями».

11.5. Облік довгострокових зобов'язань з фінансової оренди

П(С)БО 14 «Оренда», визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності. Норми П(С)БО 14 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, за винятком бюджетних установ.

Слід зазначити, що відповідно до п. 3 дія П(С)БО 14 не поширюється:

- 1) на орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);
- 2) угоди щодо використання авторських і суміжних прав;
- 3) угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Перш ніж перейти до детального розгляду відображення операцій оренди у фінансовому та в податковому обліку необхідно зупинитися на розгляді ключових понять цієї теми, основою для визначення яких буде нормативно-правова база України, зокрема П(С)БО 14 «Оренда», Податковий кодекс України та «Про фінансовий лізинг». Адже в сучасних умовах поряд із поняттям «оренда» досить часто використовують запозичений іноземний термін «лізинг».

Отже, *орендар* – це підприємство, яке взяло будь-яке майно в оренду, а той, хто надав це майно – *орендодавець*. У ролі орендаря та орендодавця можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи.

Оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку (П(С)БО 14).

Взаємовідносини орендаря та орендодавця регулюються договором оренди.

Виходячи з умов, на яких передається в користування орендарю орендодавцем власність, оренда поділяється на операційну та фінансову.

Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку орендної угоди.

При цьому право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом всього строку дії договору оренди.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, що зазначається в договорі. Регістрами аналітичного обліку таких основних засобів є копія інвентарної картки цього об'єкта або витяг з інвентарної книги, що має бути додана бухгалтерією орендодавця до акта приймання-передачі орендованих об'єктів. Ці картки (витяги) зберігає бухгалтерія орендаря окремо.

Фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює справедливій вартості об'єкта оренди або перевищує її.

Фінансовий лізинг (далі - лізинг) – це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу (Закон України «Про фінансовий лізинг»). Предметом договору лізингу (далі - предмет лізингу) може бути неспоживна річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів.

Орендар на вартість взятих у фінансову оренду об'єктів в оцінці, що визначена за погодженням з орендодавцем, робить запис за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» та кредитом рахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Суму нарахованої амортизації об'єктів, що перебувають у фінансовій оренді, відображають за кредитом рахунка 13 «Амортизація необоротних активів» і дебетом рахунків з обліку витрат виробництва.

Суму орендної плати, що підлягає сплаті, відображають за кредитом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» та дебетом рахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» (на суму поточних зобов'язань з фінансової оренди).

На суму нарахованих відсотків із заборгованості, що пов'язані з фінансовою орендою, роблять такий запис:

Д-т 952 «Інші фінансові витрати»

К-т 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, призначено рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», що має два субрахунка:

- 531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
- 532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів».

В таблиці 11.4. подано методику відображення в обліку довгострокових зобов'язань з оренди.

Таблиця 11.4

Відображення в обліку довгострокових зобов'язань з оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано основні засоби на умовах фінансової оренди	10 «Основні засоби»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
2.	Нараховано заборгованість перед орендодавцем за майновий комплекс, отриманий в оренду	15 «Капітальні інвестиції»	532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів»
3.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ, нарахованого на вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду	641 «Розрахунки за податками»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
4.	Погашено заборгованість з фінансової оренди	53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
5.	Відображено частину поточної заборгованості з оренди	53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»

11.6. Облік відстрочених податкових активів і зобов'язань

Відстрочені податкові зобов'язання – це тимчасова різниця у сумі податку на прибуток, яка виникає внаслідок невідповідності суми прибутку за даними бухгалтерського обліку і прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Відстрочені податкові активи – це сума податку на прибуток, яка належить до відшкодування в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

Для обліку відхилень по відповідній сумі податку вводяться спеціальні рахунки: 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про відстрочені податкові активи та зобов'язання і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

11.7. Облік інших довгострокових зобов'язань

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та

за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням призначено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання», типу кореспонденцію якого представлено в таблиці 11.5

Таблиця 11.5

Відображення в обліку інших довгострокових зобов'язань

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано зворотну фінансову допомогу в касу або на поточний рахунок в банку	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	55 «Інші довгострокові зобов'язання»
2.	Погашено заборгованість по довгострокових зобов'язаннях за рахунок грошових коштів	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
3.	Переведено до складу поточних зобов'язань заборгованість з податків після завершення відстрочки	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
4.	Списано на доходи заборгованість, по якій минув строк позовної давності	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	746 «Інші доходи»

До складу інших довгострокових зобов'язань відносяться виплати працівникам по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, забезпечення, заборгованість дочірнім та материнським підприємствам тощо. Оскільки термін дії таких зобов'язань становить більше дванадцять Місяців, то для оцінки і відображення їх у звітності застосовують ряд припущень та дисконтування грошових потоків.

Довгострокові зобов'язання, які виникають у зв'язку з довгостроковими виплатами працівникам, повинні бути сплачені в повному обсязі на протязі терміну, що перевищує дванадцять місяців з дати нарахування цих зобов'язань. Сюди відносяться виплати по закінченні трудової діяльності (пенсії, страхування життя, медичне обслуговування, інші виплати), інші довгострокові виплати працівникам (виплати за вислугу років, з нагоди ювілеїв, компенсації за період відсутності тощо), виплати частки прибутку та премії та ін.

Загальні вимоги щодо обліку виплат працівникам та відображення інформації про них у фінансовій звітності розкриваються у МСБО 19 «Виплати працівникам».

Виплати по закінченні трудової діяльності включають пенсії, страхування життя, медичне обслуговування тощо, величина і порядок нарахування яких визначаються відповідними програмами. Програма

виплат є угодою між підприємством і працівником, у відповідності до якої працівникові здійснюються ці виплати після закінчення трудової діяльності. Ці програми поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою.

Програми з визначеним внеском передбачають сплату фіксованих внесків до фонду, який є окремою юридичною особою. Цими внесками обмежується юридичне чи конструктивне зобов'язання підприємства і визначається розмір виплат працівникам по закінченні трудової діяльності. Всі ризики (актуарний та інвестиційний) у даному випадку припадають на працівника. Актуарний ризик полягає у можливості отримання менших виплат, ніж очікувані, а інвестиційний — у можливій недостатності інвестованих активів для забезпечення очікуваних виплат.

Програма з визначеними виплатами передбачає щорічне відрахування підприємством суми, яка пов'язана з відомими майбутніми виплатами пенсій, виходячи з реальної кількості працівників. Розрахунок величини внеску поточного року є одним із найбільш складних завдань для облікових працівників. Для цього використовуються різні методи підрахунку цієї величини.

11.8. Відображення інформації про довгострокові зобов'язання в облікових регістрах та фінансовій звітності

Для узагальнення інформації про довгострокові кредити, отримані від банків та інших фінансових установ, призначений журнал 2 «Облік довгострокових та поточних позик», який заповнюється на підставі виписок банку й доданих до них документів.

У третьому розділі даного журналу відображаються аналітичні дані до рахунка № 50 «Довгострокові позики» в розрізі позикодавців та строків погашення кредитів, а також інформація про переведення пролонгованих короткострокових кредитів в довгострокові, погашення заборгованості за ними та переведення частини довгострокових зобов'язань у поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями. У цьому ж розділі наводяться дані про нараховані та сплачені відсотки за довгостроковими позиками у поточному місяці й наростаючим підсумком з початку року.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Питання для самостійного контролю знань до теми 11

1. Дайте характеристику довгостроковим зобов'язанням.
2. Які первинні документи використовують для документального оформлення операцій з довгострокових зобов'язань?
3. Що належить до інших довгострокових зобов'язань?
4. Дайте визначення облігації.
5. Які ви знаєте типи облігацій?
6. Які відмінності між конвертованими та обмінюваними облігаціями?
7. Що таке оренда?
8. Хто є суб'єктами орендних відносин?
9. Дайте визначення поняттям фінансової та операційної оренди.
10. Що таке лізинг?
11. Які є види векселів?
12. Що називається векселем? Які умови його придбання?
13. Як відображається в бухгалтерському обліку сплата векселів банку?
14. Як ведеться аналітичний облік зобов'язань за довгостроковими позиками?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 11

Завдання 1. Необхідно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку зазначені господарські операції.

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Отримання кредиту або позики на розрахунковий рахунок банку	311	50
2.	Отримання кредиту на розрахунковий рахунок на підставі врахування (дисконту) переданих банку векселів або інших боргових цінних паперів, держателем яких є підприємство. Проведення виконується на суму номіналу. Одночасно відображається сума дисконту	311	50
3.	Отримання довгострокового кредиту або позики короткостроковими цінними паперами	35	50
4.	Довгострокові кредити або позики переведено до розряду короткострокових кредитів і позик	61	50

Завдання 2. Підприємство 02 вересня 2017 р. отримало в банку кредит на фінансування будівництва приміщення цеху в розмірі 150 тис грн на три

роки під 23 % річних. Дата повернення кредиту – 2 вересня 2019 р. Відсотки за користування кредитом протягом трьох років погашаються щороку в перший робочий день вересня. У разі порушення строку погашення кредиту та несвочасної сплати відсотків за нього кредитним договором передбачено нарахування пені в розмірі 0,05 % за кожний день прострочення платежу.

Завдання 3. Підприємство-емітент «Прага» здійснило емісію та продаж облигацій номінальною вартістю 40000 грн. 01 січня 2019 року.

Номінальна ставка відсотка – 10 % річних.

Термін погашення через 4 роки.

Витрати на емісію становлять – 1500 грн.

Виплата відсотків за облигаціями здійснюється один раз на рік 01 січня.

Завдання 4. За наведеними бухгалтерськими проведеннями по рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облигаціями» визначте зміст господарських операцій та їх документальне оформлення.

№ з/п	Кореспонденція рахунків		№ з/п	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	31	521	6	521	951
2	31	522	7	952	521
3	952	684	8	952	523
4	522	684	9	684	523
5	31	521			

Завдання 5. В підприємстві «Голд» по рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відбулися наступні господарські операції.

1. Одержано фінансову допомогу терміном більше року на зворотній основі від Львівської фірми «Світоч». В касу надійшло 10000 грн., а на поточний рахунок 40000 грн.

2. Переведено в склад поточних зобов'язань заборгованість з податків після завершення відстрочки – 8000 грн.

3. Списано в доходи підприємства кредиторську заборгованість, по якій минув термін позивної давності – 4000 грн.

4. Погашено кредиторську заборгованість покупців по довгостроковим зобов'язанням грошовими коштами – 9000 грн.

5. Погашено заборгованість по довгострокових зобов'язаннях за рахунок позик банку – 7000 грн.

Завдання 6. За наведеними господарськими операціями складіть бухгалтерські проводки і поясніть документальне їх оформлення.

Підприємство «Гольф», на основі необхідної документації одержало з банку позику в сумі 40000 грн, терміном на 3 роки під 15 % річних.

1. Позика одержано за цільовим призначенням:

а) на поточний рахунок для заробітної плати – 14600 грн;

б) для оплати рахунків-фактур за виконанні роботи по будівництву дитячого садочка – 83000 грн;

в) для погашення заборгованості перед постачальниками – 4300 грн.

2. Визначену суму для використання у звітному році, списано на поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями $(40000 / 3) = 13000$ грн.

3. Підприємство за перший рік сплатило банку поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями – 13000 грн.

4. Нараховано відсотки банку за використаний кредит на фінансові результати підприємства $(13000 \times 15 / 100) = 1950$ грн.

5. Списано нараховані відсотки за використаний кредит з фінансових результатів за рахунок нерозподіленого прибутку – 1950 грн.

6. Перераховано нараховані відсотки банку з поточного рахунку підприємства – 1950 грн.

Тести контролю знань до теми 11

1. Які з перелічених нижче груп облігацій належать до типів:

а) державні, корпоративні, облігації підприємств;

б) відсоткові та безвідсоткові (дисконтні);

в) забезпечені та незабезпечені.

2. Як відобразити в бухгалтерському обліку погашення довгострокового кредиту:

а) Д-т 50 – К-т 31;

б) Д-т 50 – К-т 71;

в) Д-т 31 – К-т 50.

3. Емітентами облігацій можуть бути:

а) акціонерні товариства;

б) об'єднані підприємства;

в) підприємства різних форм власності;

г) всі зазначені вище.

4. Залежно від емітента векселі поділяються:
- а) на комерційні і торгові;
 - б) комерційні і фінансові;
 - в) комерційні, торгові, казначейські;
 - г) комерційні, казначейські, фінансові.
5. Який закон подає визначення облігації:
- а) Закон України «Про цінні папери та фондову біржу»;
 - б) Закон України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики»;
 - в) Податковий Кодекс України.
6. Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за:
- а) терміном видачі;
 - б) видами та термінами погашення;
 - в) сумою нарахованих відсотків.
7. Нараховані відсотки за облігаціями відображаються:
- а) Д-т 521 – К-т 61;
 - б) Д-т 952 – К-т 684;
 - в) Д-т 684 – К-т 311.
8. Погашення заборгованості з облігацій відображається:
- а) Д-т 311 – К-т 521;
 - б) Д-т 684 – К-т 311;
 - в) Д-т 521 – К-т 311.
9. Який документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності:
- а) П(С)БО 11;
 - б) П(С)БО 14;
 - в) Закон України «Про фінансовий лізинг»;
 - г) Податковий Кодекс України.
10. Як відобразити в бухгалтерському обліку нарахування відсотків за векселем за місяць:
- а) Д-т 684 – К-т 732;
 - б) Д-т 684 – К-т 952;
 - в) Д-т 952 – К-т 684;
 - г) Д-т 952 – К-т 311
-

ТЕМА 12. ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ

- 12.1. Поняття оплати праці, види, форми та системи оплати праці**
- 12.2. Склад фонду оплати праці**
- 12.3. Облік особового складу працівників підприємства**
- 12.4. Облік розрахунків із заробітної плати**
- 12.5. Облік відпусток**
- 12.6. Облік допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю**
- 12.7. Облік утримань із заробітної плати**
- 12.8. Облік розрахунків зі страхуванням**
- 12.9. Відображення інформації про зобов'язання з оплати праці в облікових регістрах та фінансовій звітності**

Питання для самостійного контролю знань до теми 12

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 12

Тести контролю знань до теми 12

12.1. Поняття оплати праці, види, форми та системи оплати праці

Основні положення з оплати праці регламентовано Кодексом законів про працю України. Закон України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.95 р. регламентує питання тарифікації та оплати праці.

Згідно із Законом України «Про оплату 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.

Держава регулює оплату праці працівників підприємств за допомогою установами розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, а також оподатковуючи доходи працівників.

Мінімальна заробітна плата – це законодавче встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану роботу, нижче від якої не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). Мінімальна заробітна плата встановлюється одночасно в місячному та погодинному розмірах. При обчисленні розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру не враховуються доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат.

Якщо нарахована заробітна плата працівника, який виконав місячну

норму праці, є нижчою за законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати, роботодавець проводить доплату до рівня мінімальної заробітної плати, яка виплачується щомісячно одночасно з виплатою заробітної плати. Якщо розмір заробітної плати у зв'язку з періодичністю виплати її складових є нижчим за розмір мінімальної заробітної плати, проводиться доплата до рівня мінімальної заробітної плати. У разі укладення трудового договору про роботу на умовах неповного робочого часу, а також при невиконанні працівником у повному обсязі місячної (годинної) норми праці мінімальна заробітна плата виплачується пропорційно до виконаної норми праці.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік у Законі «Про Державний бюджет України». Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств і організацій.

У наш час відбувається постійне законодавче реформування оплати праці.

Підвищення рівня заробітної плати вимагає здійснення на державному, регіональному, галузевому рівні, а також на рівні підприємства організаційних та економічних заходів, спрямованих на пошук необхідних для цього коштів.

В ринковій економіці існують такі функції заробітної плати:

1. Відтворювальна – як джерело відтворення робочої сили, і засобу залучення людей до праці.
2. Стимулююча – рівень заробітної плати залежить від її кількості, якості та результатів.
3. Регулююча – засіб розподілу кадрів по регіонах країни, галузях економіки і т.д.
4. Соціальна – забезпечення соціальної справедливості, однакові винагороди за однакову працю.

Для нагромадження коштів, спрямованих на оплату праці, необхідно:

- знижувати витрати матеріалів, енергії, палива, напівфабрикатів тощо;
 - переходити на погодинну оплату праці;
 - відновити нормування праці;
 - використовувати сучасні мотиваційні та стимулюючі механізми високо-продуктивної праці;
 - збільшувати рентабельність виробництва через механізм зниження собівартості продукції;
 - підвищувати продуктивність праці.
-

Систему та форми оплати праці подано на рисунку 12.1.

Система оплати праці складається з двох підсистем – *погодинної* (оплата праці залежить від відпрацьованого часу і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів) та *відрядної* (оплата праці залежить від виготовленого обсягу продукції (робіт, послуг) з урахуванням складності й умов праці та відрядних розцінок за одиницю продукції (робіт, послуг) встановленої якості).

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

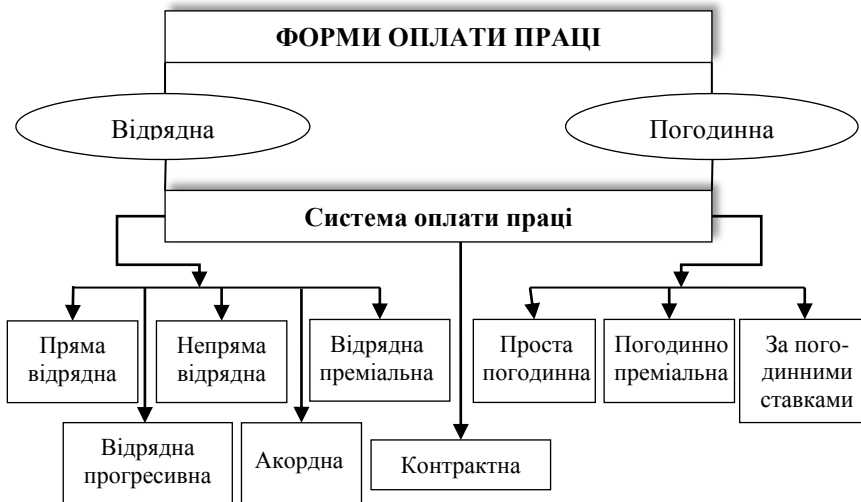


Рис. 12.1. Форми і системи оплати праці

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, галузі та інших факторів, які характеризують якісну сторону праці.

Для розрахунку заробітної плати спеціаліста за повний робочий місяць потрібно проставити встановлений йому оклад згідно з наказом по підприємству; за неповний робочий місяць – оклад слід поділити на кількість робочих днів у цьому робочому місяці і отриману денну заробітну плату помножити на кількість відпрацьованих за табелем робочих днів.

$$З : П = \text{Оклад} : \text{Кількість днів місяця} \times \text{Кількість днів відпрацьованих}$$

12.2. Склад фонду оплати праці

Структура заробітної плати включає:

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. Для нарахування основної заробітної плати працюючим з погодинною оплатою праці необхідно мати відомості про посадові оклади (за штатним розкладом), присвоєні розряди, а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період. При нарахуванні основної заробітної плати працюючим, яким встановлено відрядну оплату праці, крім табеля, необхідно мати відомості про виробіток і розцінки за виконані роботи.

2. *Додаткова заробітна плата* – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. Всі види додаткової заробітної плати обліковуються за середнім заробітком за табелем та відповідними документами.

3. *Інші заохочувальні та компенсаційні виплати*. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Системи та форми оплати праці встановлюються роботодавцем виходячи з їх доцільності й ефективності в конкретних умовах використання найманих працівників. Проте світовий досвід з організації праці свідчить про доцільність розширення сфери застосування погодинних форм оплати праці.

12.3. Облік особового складу працівників підприємства

Облік персоналу забезпечує інформацію про списковий склад у розрізі категорій, професій, кваліфікації, освіти, стажу роботи, віку та інших показників. Аналіз даних про персонал дає можливість виявити основні кількісні та якісні характеристики трудового колективу, знайти резерви для

подальшого поліпшення, щодо чисельності та якості його складу.

Облік руху особового складу підприємства здійснюється у відділі кадрів. Обліку підлягають всі працівники незалежно від виконуваної роботи та займаної посади.

Оформлення працівника на роботу здійснюється на підставі наказу (розпорядження) про прийняття на роботу (ф. № П-1).

На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку (ф. № П-2), до якої заносять відомості про працівника (і подальші зміни у службовому стані), водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці і присвоюють йому табельний номер. Також до типових форм первинного обліку, затверджених Наказом Міністерства статистики України від 05.12.2008 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці», які введені і в дію з 1 січня 2009 р., належать:

1. № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;
2. № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
3. № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»;
4. № П-5 «Табель обліку використання робочого часу»;
5. № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»;
6. № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

Трудова книжка є основним документом про трудову діяльність працівника, який підтверджує стаж роботи, а також дає змогу власнику при прийнятті на роботу мати уяву про досвід роботи працівника.

Під час влаштування на роботу особа зобов'язана пред'явити трудову книжку, оформлену у встановленому порядку. Без трудової книжки приймаються на роботу тільки ті особи, які працевлаштовуються вперше.

Трудові книжки ведуться на всіх працівників, які працюють на підприємстві, організації понад п'ять днів. На осіб, які працюють за сумісництвом та цивільно-правовими договорами, трудові книжки не ведуться.

Наказом Мінстату України від 27 жовтня 1995 р. № 277 «Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу» визначено наступну документацію щодо обліку бланків трудових книжок і заповнених трудових книжок:

1. П-9 «Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них»;
2. П-10 «Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них»;
3. П-11 «Акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них».

У разі одержання трудової книжки у зв'язку із звільненням працівник розписується у особистій картці і у книзі обліку.

Трудові книжки зберігаються в підприємствах як документи суворої звітності, видаються працівникам лише у разі звільнення під розписку.

Трудові книжки і вкладку до них заповнюються у відповідних розділах українською і російською мовами. Заповнення трудової книжки вперше проводиться не пізніше від тижневого строку з дня прийняття на роботу. До трудової книжки вносять:

- відомості про працівника: прізвище, ім'я та по батькові, дату народження;
- відомості про роботу, переведення на іншу постійну роботу, звільнення;
- відомості про нагородження і заохочення: про нагородження державними нагородами а відзнаками України, заохочення за успіхи в роботі та інші заохочення відповідно до чинного законодавства України;
- відомості про відкриття, на які видані дипломи, про використані винаходи і раціоналізаторські пропозиції та про виплачені у зв'язку з цим винагороди.

Стягнення до трудової книжки не заносяться. Записи в трудовій книжці у разі звільнення або переведення на іншу роботу повинні проводитись у точній відповідності до формулювань чинного законодавства і з посиланням на відповідну статтю, пункт закону.

Для контролю за трудовою дисципліною та аналізу використання робочого часу ведуть таблиць обліку використання робочого часу (форма № П-5).

Табелі ведуть у структурних підрозділах підприємства. В табелі зазначають підрозділ, на який мають відноситися витрати праці (замовник), і відмічають назву аналітичних рахунків споживачів (об'єкт обліку).

Контроль за своєчасним початком і закінченням роботи та правильним використанням робочого часу здійснюють керівники структурних підрозділів.

У табелі проставляють за датами відпрацьований час, неявки на роботу із зазначенням їх причин. Табелі є підставою для нарахування оплати праці працівникам з почасовою оплатою.

Табелі підписують керівник структурного підрозділу, а також обліковець або інша особа, уповноважена вести таблиць, і здають у бухгалтерію підприємства в одному примірнику.

Передають таблиць у бухгалтерію два рази на місяць:

- для коригування суми виплат за першу половину місяця (авансу);

– для розрахунку заробітної плати за місяць.

Для відображення завдання та обліку обсягу фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу і нарахування оплати праці у промисловості, будівництві, допоміжних виробництвах, майстернях застосовують наряд на відрядну роботу. Він є двох варіантів: для бригади та індивідуальний (типові форми № П-40 і П-41).

У сільському господарстві для нарахування оплати праці за виконання кінно-ручних робіт використовують Обліковий листок праці і виконаних робіт. Облік праці та нарахування оплати праці трактористам-машиністам ведуть в Облікових листках тракториста-машиніста.

Для обліку роботи вантажного автотранспорту і нарахування оплати праці за виконані роботи водіям автомобілів та іншим особам, пов'язаним з перевезенням вантажів, застосовують подорожній лист вантажного автомобіля.

Праця інженерно-технічних працівників, службовців, молодшого обслуговуючого персоналу, працівників житлово-комунального господарства і працівників інших категорій підприємства, які мають тверді місячні ставки, обліковується в окремих табелях обліку робочого часу.

Нарахування оплати праці може здійснюватися за складеними трудовими угодами та актами приймання виконаних робіт.

Усі первинні документи з нарахування оплати праці підписують керівники структурних підрозділів, в яких виконувались відповідні роботи. Завжди має бути конкретний об'єкт, з яким пов'язане нарахування оплати праці.

Документом для розрахунку зарплати, перш за все, є розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-6). Її складає бухгалтер підприємства на підставі відповідних первинних документів (табелів обліку використання робочого часу, нарядів, лікарняних листів) зазвичай в одному примірнику. Узагальнення даних відомостей по підприємству роблять шляхом складання зведеної Розрахунково-платіжної відомості (ф. П-7).

При відрядній системі оплати праці для правильного нарахування зарплати обліковують виробіток продукції або обсяг робіт, виконаний кожним робітником. Для обліку виробітку застосовують різні первинні документи в залежності від характеру виробництва й технологічного процесу. Це є наряд на відрядну роботу, маршрутний лист у поєднанні з рапортом про виробіток або відривним талоном, рапорт про виробіток (змінний рапорт), лист простою тощо.

Підприємство може розробляти наступні первинні документи на доплати робітникам: лист на доплату у випадках простою не з вини

працівника, лист простою, таблиць для відмітки фактичних годин роботи в межах норм, понаднормової роботи, роботи в нічний час.

12.4. Облік розрахунків із заробітної плати

Для відображення операцій із перерахування заробітної плати подано в таблиці 12.1 та утримань з неї призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», на якому ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування 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 податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Кореспонденція рахунків з обліку оплати праці

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	За виконані будівельні роботи або зайняті виготовленням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів	15	661
2.	Основного виробництва	23	661
3.	За виконані роботи з виправлення браку	24	661
4.	Зайнятими підготовчими роботами в сезонних галузях виробництва	39	661
5.	За виконані роботи в межах заходів, що фінансуються за рахунок коштів цільового фінансування	48	661
6.	Зайнятих організацією виробництва й управління цехами, бригадами	91	661
7.	Належать до адміністративно-управлінського персоналу	92	661
8.	Зайнятих збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93	661
9.	Зайнятих дослідженнями та розробками	941	661
10.	Житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів тощо	949	661
11.	Зайнятих ліквідацією об'єктів основних засобів	976	661
12.	Повернення працівником до каси надмірно виплачених йому коштів у зв'язку з оплатою праці	30	661
13.	Нараховано відпускні за рахунок резерву майбутніх відпусток	471	661
14.	Нарахований ЄСВ на заробітну плату	23, 91, 92, 93, 94	651
15.	Утримано/відраховано із зарплати:		
	– податок на доходи фізичних осіб	661	641
	– військовий збір	661	642
16.	Перерахована заробітна плата	661	311
17.	Виплачено заробітну плату через касу підприємства	661	301
18.	Депоновано заробітну плату	661	662
19.	Виплачено депоновану заробітну плату	662	301

У бухгалтерському обліку нарахування виплат, пов'язаних з оплатою праці, відображають за кредитом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і дебетом рахунків витрат. При цьому рахунок, що дебетують, залежить тільки від того, до якої категорії належить працівник і

у зв'язку з чим призначено виплату.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

12.5. Облік відпусток

Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 р. № 504/96-ВР гарантує право на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок їх надання всім працівникам у зручний для них час. Чинним Законом встановлено такі види відпусток (рис. 12.2).

Внаслідок нерівномірності надання відпусток працівникам протягом календарного року та їх значної тривалості (як правило, відпустки надаються в теплий період року), виникає необхідність створення резерву на оплату відпусток з метою усунення негативного фактора, пов'язаного з додатковими витратами на оплату праці та її включенням у собівартість продукції. Створення резерву відбувається за рахунок рівномірного включення у собівартість продукції витрат на оплату відпусток.

Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менш як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору.

Законом регулюється надання відпусток в окремих галузях промисловості та для окремих категорій працівників (осіб до 18-ти років, інвалідів, працівників освіти і науки, працівників з ненормованим робочим днем тощо).

Отже, для оплати відпусток необхідні значні кошти, віднесення яких на собівартість продукції може значно вплинути на рівень її рентабельності. Для забезпечення рівномірного включення таких витрат у собівартість продукції використовується прийом створення резерву. Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат

відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.



Рис. 12.2. Класифікація відпусток

Зважаючи на сказане вище, суми створених забезпечень (резервів) відпусток визнають витратами (п. 13 П(С)БО 11) і відображають кореспонденцією Дт 23, 91–94 Кт 471. Нарахування резерву документально оформлюють бухгалтерською довідкою, у якій наводять необхідні розрахунки. Сформований резерв списують на оплату відпусток, компенсацій за невикористану відпустку (Дт 471 Кт 661) і на сплату ЄСВ, нарахованого на суми таких відпускних і компенсацій (Дт 471 Кт 651). Якщо резерву не вистачає на покриття всіх витрат, суму перевищення відносять на витрати – Дт 23, 91–94 Кт 661, 651.

Отже, за кредитом рахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток» показується створення резерву відпусток, а за дебетом – його використання. Сальдо кредитове свідчить про суму невикористання резерву на кінець періоду.

12.6. Облік допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю

Відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 р. № 1105-XIV страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності підлягають особи, які

працюють на умовах трудового договору (контракту), цивільно-правового договору, на інших підставах, передбачених законом, на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форми власності та господарювання, у тому числі в іноземних дипломатичних та консульських установах, інших представництвах нерезидентів або у фізичних осіб, а також обрані на виборні посади в органах державної влади, органах місцевого самоврядування та в інших органах, фізичні особи – підприємці, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності на інших підставах. Оскільки наймані працівники підприємства підлягають обов'язковому соціальному страхуванню, а тому вони мають право отримувати соціальні виплати при настанні страхових обставин.

Допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю виплачують застрахованій особі на підставі листка непрацездатності. Рішення про призначення матеріального забезпечення та надання соціальних послуг приймається комісією (уповноваженим) із соціального страхування, що створюється (обирається) на підприємстві, в установі, організації, до складу якої входять представники адміністрації підприємства, установи, організації та застрахованих осіб (виборних органів первинної профспілкової організації (профспілкового представника) або інших органів, які представляють інтереси застрахованих осіб), або фізичною особою – підприємцем, особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Комісія (уповноважений) із соціального страхування здійснює контроль за правильним нарахуванням і своєчасною виплатою матеріального забезпечення, приймає рішення про відмову в його призначенні, про припинення виплати матеріального забезпечення (повністю або частково), розглядає підставу і правильність видачі листків непрацездатності та інших документів, які є підставою для надання матеріального забезпечення та соціальних послуг.

Документи для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності розглядаються не пізніше десяти днів з дня їх надходження. Повідомлення про відмову в призначенні допомоги із зазначенням причин відмови та порядку оскарження видається або надсилається заявникові не пізніше п'яти днів після винесення відповідного рішення.

Підстави для відмови в наданні допомоги по тимчасовій непрацездатності

1. Допомога по тимчасовій непрацездатності не надається:

- 1) у разі одержання застрахованою особою травм або її захворювання при вчиненні нею злочину;
- 2) у разі навмисного заподіяння шкоди своєму здоров'ю з метою ухилення від роботи чи інших обов'язків або симуляції хвороби;
- 3) за час перебування під арештом і за час проведення судово-медичної експертизи;
- 4) за час примусового лікування, призначеного за постановою суду;
- 5) у разі тимчасової непрацездатності у зв'язку із захворюванням або травмою, що сталися внаслідок алкогольного, наркотичного, токсичного сп'яніння або дій, пов'язаних з таким сп'янінням;
- 6) за період перебування застрахованої особи у відпустці без збереження заробітної плати, творчій відпустці, додатковій відпустці у зв'язку з навчанням.

Порядок і умови видачі, продовження та обліку документів, які засвідчують тимчасову непрацездатність громадян, здійснення контролю за правильністю їх видачі визначає Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян, яку затверджено наказом Міністерства охорони здоров'я України від 13 листопада 2001 р. №455.

Постанова КМУ «Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу грошового забезпечення) для розрахунку виплат зі загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 26.09.2001 р. № 1266 передбачає, що середньоденну заробітну плату визначають шляхом ділення нарахованого доходу на кількість календарних днів зайнятості працівника. Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на яку нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або страхові внески на відповідні види загальнообов'язкового державного соціального страхування (далі – єдиний внесок та/або страхові внески), на кількість календарних днів зайнятості (відповідно до видів страхування – період перебування у трудових відносинах, виконання робіт (послуг) за цивільно-правовими договорами, проходження служби, провадження підприємницької або іншої діяльності, пов'язаної з отриманням доходу безпосередньо від такої діяльності) 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.

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата, 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; для осіб, у яких через деякий час погіршився стан здоров'я у зв'язку з раніше отриманим ушкодженням здоров'я внаслідок нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання, – перед настанням тимчасової непрацездатності.

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 разі 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 (для розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності, в тому числі внаслідок захворювання або травми, що пов'язані з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням), середня заробітна плата визначається виходячи з тарифної ставки (посадового окладу) або її частини, встановленої на день настання страхового випадку. Якщо тарифна ставка (посадовий оклад) не встановлюється, розрахунок проводиться виходячи з розміру мінімальної заробітної плати (або її частини), встановленого законом на день настання страхового випадку.

Суму допомоги визначають за формулою

$$СД = СЗП * \% СС : 100 * К$$

Де СД – сума допомоги з тимчасової непрацездатності;

СЗП – середня зарплата за один календарний день;

% СС – відсоток оплати листка непрацездатності, який залежить від страхового стажу;

К – кількість календарних днів хвороби.

Сума страхових виплат застрахованій особі та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця обчислюється шляхом множення суми денної виплати, розмір якої встановлюється у відсотках середньоденної заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) залежно від страхового стажу, якщо його наявність передбачена законодавством, на кількість календарних днів, що підлягають оплаті.

Розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю залежить від страхового стажу застрахованої особи. Страховий стаж – період (строк), протягом якого особа підлягала страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та за який щомісяця сплачено нею та роботодавцем або нею страхові внески в сумі не меншій, ніж мінімальний страховий внесок. Період відпустки для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, отримання виплат за окремими видами соціального страхування, крім пенсій усіх видів (за винятком пенсії по інвалідності), включається до страхового стажу як період, за який сплачено страхові внески виходячи з розміру мінімального страхового внеску. Страховий стаж обчислюється за даними персоніфікованого обліку відомостей про застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування, а за періоди до його запровадження – у порядку та на умовах, передбачених законодавством, що діяло раніше. Страховий стаж обчислюється в місяцях.

Допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю відповідно до Закону № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

- 1) 50 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж до трьох років;
- 2) 60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від трьох до п'яти років;
- 3) 70 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років;
- 4) 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років.

Незалежно від страхового стажу відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» допомогу (лікарняні) окремим категоріям осіб виплачують у 100-відсотковому розмірі. Зокрема якщо внаслідок нещасного випадку або професійного захворювання потерпілий тимчасово втратив працездатність, Фонд фінансує всі витрати на його лікування. Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується в розмірі 100 відсотків середнього заробітку (оподатковуваного доходу).

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. За решту днів платять за рахунок фонду страхування. У всіх інших випадках (догляд за хворою

дитиною, за хворим членом сім'ї, карантин, протезування, санаторно-курортне лікування, допомога по вагітності та пологах тощо) лікарняний оплачують з першого дня за рахунок Фонду соціального страхування.

Податок на доходи фізичних осіб та військовий збір із лікарняних утримують, не застосовуючи при цьому соціальну пільгу.

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться бухгалтерський облік розрахунків за виплатами, які не належать до фонду оплати праці, такі як допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

За кредитом субрахунку 663 відображається нарахована працівникам підприємства допомога по тимчасовій непрацездатності, а за дебетом субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», якщо ця допомога виплачується за рахунок підприємства (перші 5 днів), або ж за дебетом субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами», якщо допомога виплачується за рахунок Фонду соціального страхування (решту днів).

Сума оплати перших днів непрацездатності, що виплачується за рахунок страхувальника-роботодавця та сума нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, що виплачується за рахунок Фонду соціального страхування, відображаються проводками за кредитом субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» рахунку 66, а суми, які виплачені застрахованій особі та суми утриманого з них ПДФО і військового збору – за дебетом цього субрахунку.

Витрати підприємства на оплату працівникам перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (що відбувається за рахунок роботодавця), в бухгалтерському обліку відображаються за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» рахунку 94.

Облік розрахунків з Фондом соціального страхування стосовно сум лікарняних ведеться на субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» (рахунок 37): за дебетом субрахунку 378 відображається виникнення дебіторської заборгованості (заборгованість Фонду по сумі лікарняних), а за кредитом – проводки з погашення цієї заборгованості чи її списання.

Суми єдиного соціального внеску, нараховані на суму лікарняних (як на суму оплати перших п'яти днів непрацездатності, так і на суму лікарняних, що виплачуються за рахунок Фонду соцстраху), відображаються за дебетом субрахунку 949.

12.7. Облік утримань із заробітної плати

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підяду, за сумісництвом, які виконують разові роботи, здійснюються обов'язкові та добровільні утримання.

Відповідно до чинного законодавства України утримання поділяються на:

- обов'язкові;
- утримання за ініціативою підприємства у випадках передбачених законодавством.

До обов'язкових утримань згідно Податкового кодексу відносять: податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), військовий збір. До утримань за ініціативою підприємства відносять утримання за виконавчими листами, приписами судово-слідчих органів профспілкові внески, відшкодування матеріального збитку, неповернені підзвітні суми тощо.

ПДФО – це обов'язковий, найбільший платіж, який встановлюється державою для фізичних осіб, які отримують доходи. На даний час ставка ПДФО для зарплати та інших доходів фізичних осіб складає 18%.

На сьогоднішній день в Україні діє пільгова система. Податкова соціальна пільга дає можливість платнику податку зменшити нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді зарплати. Сума пільги віднімається з доходу і тільки після цього він обкладається ПДФО. У ПКУ передбачено, що податкова соціальна пільга встановлюється у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку. Також ПКУ встановлено умови застосування 100% та 150% ПСП для окремих категорій громадян. ПКУ розширено можливості щодо отримання податкової пільги для сімей з дітьми, в т.ч. дітьми-інвалідами, а саме: для одного з батьків, граничний розмір зарплати якого дає право на пільгу, збільшується залежно від кількості дітей, при цьому враховуються тільки діти до 18 років.

Податковою соціальною пільгою може скористатися будь-яка фізична особа, яка є платником податків. Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до

законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Застосування пільги розпочинається з дня отримання працедавцем заяви платника і документів, що підтверджують право на її застосування.

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки). На цьому ж рахунку ведеться облік податку на доходи фізичних осіб.

Ставка військового збору становить 1,5 %. Базою оподаткування є не лише зарплата та платежі за цивільно-правовими договорами, але й будь-які інші доходи, що включаються до бази оподаткування ПДФО.

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки з страхування». До таких обов'язкових платежів належить військовий збір.

Страхові внески нараховуються на фактичні виплати (доходи), що не перевищують максимальної величини фактичних витрат страхувальника на оплату праці найманих працівників і доходу фізичних осіб, з якої утримуються страхові внески на єдиний соціальний внесок.

12.8. Облік розрахунків зі страхуванням

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку.

За визначенням цього Закону, під *єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування* (далі – ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) не входить до системи оподаткування. Тому податкове законодавство не регулює порядок обчислення та сплати цього внеску. Як і раніше, страхувальниками за новим Законом у загальному випадку є роботодавці, а застрахованими особами – фізичні особи, які підлягають державному соціальному страхуванню і сплачують (або за яких сплачується) ЄСВ.

Єдиний внесок встановлюється у відсотках від суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в тому числі в натуральній формі (ставка 22%). Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску – максимальна сума доходу застрахованої особи на місяць, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом, на яку нараховується єдиний внесок.

Для обліку розрахунків за всіма видами страхування призначений рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням». На рахунку 65 ведеться облік розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням.

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на інші види страхування регулюється чинним законодавством.

Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» має такі субрахунки:

- 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- 652 «За соціальним страхуванням»;
- 654 «За індивідуальним страхуванням»;
- 655 «За страхуванням майна».

На субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

а субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік

розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов'язковому страхуванню, що встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страховальниках та окремих договорах страхування.

12.9. Відображення інформації про зобов'язання з оплати праці в облікових регістрах та фінансовій звітності

Відповідно до Методичних рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 р. № 356 та узагальнення інформації для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи застосовується Журнал 5 (Розділ III) або 5 А (Розділ III А і Розділ III Б).

Усі витрати по підприємству в цілому незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі.

В цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Для цього з графи «Усього» журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 переносяться дані про витрати підприємства, які за побудовою журналів відображені у відповідних регістрах.

При опрацюванні первинних облікових документів по заробітній платі записи в регістрах обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних документів. Нарахована заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (по рахунках, субрахунках, статтях тощо) при відображенні даних у Журналі 5. Для розподілу можуть застосовуватися аркуші-розшифровки.

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються операції, пов'язані з нарахуванням працівникам підприємства основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги за

тимчасовою непрацездатністю тощо. Операції з виплати заробітної плати та інші обороти за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються в журналах 1, 3, 6, 7.

Аналітичний облік розрахунків за неотриману в установлений для виплати з каси підприємства термін суму з оплати праці (розрахунків з депонентами) ведеться в реєстрі депонованої заробітної плати. Реєстр складається касиром, який закриває платіжну відомість, за кожний період виплати заробітної плати окремо і перевіряється головним бухгалтером. Працівник підприємства, який веде облік депонованої заробітної плати на підставі видаткових касових ордерів, платіжних доручень та бухгалтерських довідок про списання заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув, робить відмітку про сплату (перерахування, списання, перенесення) депонованої заробітної плати (графи 7 – 10) і своїм підписом підтверджує кожну відображену операцію.

На початок року невикрачені суми депонованої заробітної плати із реєстрів за попередній рік переносяться у реєстр депонованої заробітної плати поточного року.

У Журналі 7 відображаються операції про нарахування, одержання і витрачання забезпечень, майбутніх витрат і платежів (за кредитом рахунку 47). Відомість 7.3 забезпечує накопичення аналітичних даних щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року.

Відображення інформації розрахунків з оплати праці знаходить місце у Балансі як формі фінансової звітності:

1. У статті 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства). У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

2. У статті 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

3. У статті 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

Забезпечення відображають у пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан): довгострокові – у рядку 1520, а поточні – 1660. Теоретично, звісно, резерв відпусток може формуватися як довгострокові зобов'язання, тобто зобов'язання, які планується погасити через понад 12 місяців із дати

балансу. Однак чинний механізм розрахунку резерву передбачає щомісячний порядок його нарахування на базі річних планових показників. Інакше кажучи: під час формування резерву підприємство виходить із припущення, що його буде використано протягом звітнього року. Таким чином, забезпечення відпусток має відобразитися винятково в рядку 1660 «Поточні забезпечення».

У примітках до фінансової звітності підприємство щодо кожного виду забезпечень показує інформацію про:

- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;
- залишок забезпечення на початок і кінець звітнього періоду;
- збільшення забезпечення протягом звітнього періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань;
- сума забезпечення, що використана протягом звітнього періоду;
- невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.

Питання для самостійного контролю знань до теми 12

1. Що таке заробітна плата?
2. Якою нормативною базою регулюються трудові відносини між працівником та підприємством?
3. Який розмір мінімальної заробітної плати нині встановлено законодавством?
4. Назвіть фонди обов'язкового державного соціального страхування.
5. Дайте визначення основній та додатковій заробітній платі.
6. На який рахунок витрат можна віднести заробітну плату адміністративного персоналу?
7. Дайте визначення відпустці. Яку тривалість відпустки встановлено законодавством?
8. Які види нарахувань на заробітну плату і в яких розмірах проводяться на даний час? Покажіть їхнє відображення на рахунках бухгалтерського обліку.
9. Які види утримань із заробітної плати існують? Вкажіть їх розміри та відображення в обліку.

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 12

Завдання 1. Торговельне підприємство здійснює будівництво комори господарським способом. Завдання: зазначити кореспонденцію рахунків

бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями.

Завдання 2. Працівник втратив працездатність з 30 січня по 03 лютого. За останні 6 місяців він отримав 27600 грн заробітної плати. Допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю працівнику оплачують у розмірі 60 %, оскільки він має страховий стаж до 5 років.

Завдання 3. Працівника прийнято на роботу 10 серпня, страховий випадок настав 20 серпня, розрахунковим періодом буде період з 10 серпня по 19 серпня включно.

Якщо працівник втратив працездатність у перший день роботи на підприємстві, то за дні хвороби виплачують відповідно до місячної тарифної ставки (посадового окладу) працівника на дату настання страхового випадку.

Середньоденна заробітна плата (для визначення лікарняних) не повинна перевищувати максимальної величини для обчислення єдиного соціального внеску.

Завдання 4. На основі наведених даних необхідно:

1. Нарахувати суму відпускних.
2. Визначити суму утримань та відрахувань, суму зарплати до видачі.
3. Скласти бухгалтерські проводки.

Вихідні дані: згідно наказу по підприємству інженеру Васильків В.Р. надається чергова відпустка тривалістю 30 календарних днів.

Дані про нараховану заробітну плату за попередні 12 місяців:

№ з/п	Види виплат	Сума, грн
1.	Посадовий оклад	72200,00
2.	Доплата за роботу в понадурочний час	595,00
3.	Виробничі премії	850,00
4.	Допомога з тимчасової непрацездатності	864,00
5.	Одноразова винагорода за підсумками роботи за рік	1050,00
6.	Одноразова матеріальна допомога	570,00
7.	Компенсація за невикористану відпустку	2400,00

Завдання 5. Оклад працівника – 4300 грн. Робочих днів у місяці – 20. Відпрацьовано 15 днів, 5 днів працівник хворів; страховий стаж - 4р.5міс. За попередні два місяці нараховано 7480 грн, відпрацьовано 40 днів. Завдання: зробити нарахування заробітної плати виробничого працівника, здійснити всі обов'язкові утримання із заробітної плати та всі нарахування

на фонд оплати праці до соціальних фондів. Визначити суму до видачі, зробити необхідні бухгалтерські записи.

Тести контролю знань до теми 12

1. Заробітна плата виплачується:
 - а) всім громадянам України;
 - б) всім працівникам підприємства;
 - в) працівникові підприємства за виконану ним роботу;
 - г) працівникові за прогули.

2. Додаткова заробітна плата виплачується:
 - а) тільки директору;
 - б) всім, крім директора;
 - в) за згодою директора;
 - г) немає правильної відповіді.
3. Як треба відобразити на рахунках бухгалтерського обліку таку операцію: нараховано відпускні за рахунок резерву майбутніх відпусток:
 - а) Д-т 30 – К-т 661;
 - б) Д-т 471 – К-т 661;
 - в) Д-т 651 – К-т 661;
 - г) Д-т 949 – К-т 661.

4. Підставою для нарахування лікарняних є:
 - а) наказ директора;
 - б) лікарняний лист;
 - в) довідка з лікарні про надані хворому послуги;
 - г) виписка з лікарняної картки про стан здоров'я працівника.

5. До якого виду відпусток відноситься відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку:
 - а) творчої;
 - б) без збереження заробітної плати;
 - в) щорічної;
 - г) соціальної.

6. Винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці – це...
 - а) додаткова заробітна плата;
 - б) погодинна заробітна плата;

- в) основна заробітна плата;
- г) нараховані суми відпускних.

7. Як треба відобразити на рахунках бухгалтерського обліку таку операцію: утримано збір на обов'язкове державне пенсійне страхування із заробітної плати адміністративного апарату:

- а) Д-т 661 – К-т 651;
- б) Д-т 92 – К-т 651;
- в) Д-т 651 – К-т 311;
- г) Д-т 651 – К-т 661.

8. Яке бухгалтерське проведення не стосується заробітної плати:

- а) Д-т 661 – К-т 651;
- б) Д-т 93 – К-т 641;
- в) Д-т 301 – К-т 311;
- г) Д-т 93 – К-т 652.

9. Виплачено заробітну плату директору підприємства:

- а) Д-т 661 – К-т 92;
- б) Д-т 92 – К-т 661;
- в) Д-т 661 – К-т 30;
- г) Д-т 92 – К-т 30.

10. У які строки підприємство має сплатити внески до фондів соціального страхування:

- а) у день, що передує дню виплати заробітної плати;
 - б) у день виплати заробітної плати;
 - в) за десять днів, що передують дню виплати заробітної плати;
 - г) до 20 числа місяця, наступного за останнім днем звітного періоду
- .

ТЕМА 13. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ З ПОДАТКІВ ТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

- 13.1. Поняття податків і зборів та їх класифікація
- 13.2. Облік розрахунків з податку на прибуток
- 13.3. Особливості обліку податкових різниць
- 13.4. Облік розрахунків з податку на доходи фізичних осіб
- 13.5. Облік розрахунків з податку на додану вартість
- 13.6. Облік розрахунків з акцизного податку
- 13.7. Облік розрахунків з інших податків та платежів
- 13.8. Відображення інформації про податки і збори в облікових реєстрах та фінансовій звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 13

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 13

Тести контролю знань до теми 13

13.1. Поняття податків і зборів та їх класифікація

Податки і збори (обов'язкові платежі) – це обов'язкові платежі фізичних і юридичних осіб до Державного і місцевого бюджетів або державного цільового фонду, здійснювані платниками у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами держави.

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, що утримуються у встановленому законами України порядку, становить *систему оподаткування*.

Принципи побудови системи оподаткування в Україні, перелік податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників визначає Податковий кодекс України від 01 січня 2011 р.

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені податки та збори, платником яких вона є;
- рівність усіх платників перед законом – недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з метою збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

– соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

– економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

– нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на конкурентоспроможності платника;

– стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду;

– рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів;

– єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

В залежності від рівня державних структур, які встановлюють податки, вони поділяються на загальнодержавні та місцеві.

Згідно з Податковим кодексом до загальнодержавних податків належать:

- 1) податок на прибуток підприємств;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;
- 4) акцизний податок;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата;
- 7) мито.

До місцевих податків належать:

- 1) податок на майно;
- 2) єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- 1) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 2) туристичний збір.

За формою оподаткування податки поділяються на прямі і непрямі.

Прямі податки встановлюються відносно платників. Кінцевим платником прямих податків є той, хто одержує дохід, володіє майном (напр., податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств).

Непрямі податки встановлюються на окремі товари (роботи, послуги) і включаються до їх ціни. Кінцевими платниками непрямих податків є споживачі товарів (робіт, послуг), а самі податки включаються у вигляді надбавки до ціни на них. Непрямі податки ще називають податками на

споживання (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяються на: прибуткові податки; майнові податки; податки на споживання.

Прибуткові податки стягуються з доходів (прибутків) фізичних та юридичних осіб.

Майнові податки застосовуються при оподаткуванні рухомого та нерухомого майна.

Податки на споживання сплачуються не при одержанні доходів (прибутку), а при їх використанні.

За джерелом сплати податки поділяються на ті, які сплачуються за рахунок ціни, доходу, прибутку.

Залежно від суб'єкта платника податки поділяються на податки з юридичних, фізичних осіб та змішані податки.

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

13.2. Облік розрахунків за податку на прибуток

Методологічні засади оподаткування прибутку підприємств визначено III розділом Податкового кодексу України.

Платниками податку на прибуток з числа резидентів є:

- суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;
- неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності.

Платниками податку на прибуток з числа нерезидентів є:

- юридичні особи, що утворені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Об'єктом оподаткування є:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або

міжнародних стандартів фінансової звітності, на *різниці*, які виникають відповідно до положень податкового Кодексу;

– дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню з джерелом походження з України.

Різниці виникають:

- при нарахуванні амортизації необоротних активів;
- при формуванні резервів;
- при здійсненні фінансових операцій.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років.

До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Для розрахунку податку на прибуток необхідно виконати наступні дії:

1. Скласти Звіт про фінансові результати.

2. Розрахувати загальний обсяг доходу за звітний період.

3. Порівняти загальний обсяг доходу та межу (20 млн грн) та прийняти відповідне рішення.

3.1. Якщо підприємство не використовує податкові різниці з розділу III ПКУ, то потрібно зменшити фінансовий результат на податкові збитки минулих років, якщо вони є.

3.2. Якщо підприємство використовує податкові різниці з розділу III ПКУ, то необхідно врахувати податкові різниці («+» або «-») та зменшити фінансовий результат на податкові збитки минулих років, якщо вони є.

4. Розрахувати прибуток.

5. Розрахувати податок на прибуток шляхом множення прибутку на ставку податку.

Базова ставка податку становить *18 відсотків*.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 Податкового Кодексу.

Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною Податковим кодексом, від бази оподаткування.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених пунктом 137.5 цієї статті, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім випадків передбачених Податковим кодексом.

Механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства з використанням Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2:

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), (код рядка 2000) – Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), (код рядка 2050) + Інші операційні доходи (2120) – Адміністративні витрати (2130) – Витрати на збут (2150) – Інші операційні витрати (2180) + Дохід від участі в капіталі (2200) + Інші фінансові доходи (2220) + Інші доходи (2240) – Фінансові витрати (2250) – Витрати від участі в капіталі (2255) – Інші витрати (2270) = Фінансовий результат до оподаткування : прибуток (2290) збиток (2295) ± Коригування:

1. Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень).
2. Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів.
3. Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій.
4. Різниці, що виникають при здійсненні окремих видів діяльності та операцій = *Об'єкт оподаткування податком на прибуток.*

Згідно Інструкції № 291 на рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій. За дебетом рахунку 98 відображається нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом – включення цих витрат до фінансових результатів по дебету рахунку 79 «Фінансові результати». Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування) і відображається на субрахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від надзвичайних подій. Податки на прибуток від надзвичайних подій відображаються на субрахунку 982.

В бухгалтерському обліку нарахування суми поточного податку на прибуток за звітний період і погашення зобов'язання поквартально відображається записами:

– на суму нарахованого податку:

Дебет 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»

Кредит 641 «Розрахунки за податками» (субрахунок «Розрахунки за податком на прибуток»);

– на суму сплаченого податку:

Дебет 641 «Розрахунки за податками» (субрахунок «Розрахунки за податком на прибуток»)

Кредит 311 «Рахунки в банках».

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

П(С)БО 17 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ).

13.3. Особливості обліку податкових різниць

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню.

Обчислюючи податок на прибуток, для відображення різниць між даними податкового та бухгалтерського обліку використовують такі рахунки:

– 17 «Відстрочені податкові активи»;

– 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

На рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах.

За дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом – зменшення від-

термінованих податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді.

Сума відтермінованого податкового активу визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та для оподаткування виникла різниця. 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 для оподаткування. За кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» 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. Однак, незалежно від кількості та видів тимчасових чи постійних різниць є тільки два пов'язані з ними види бухгалтерських проведень, бо вони залежать не від конкретного виду тимчасової різниці, а від того, що порівнюється з податковою базою: стаття активів чи стаття зобов'язань.

Якщо результатом порівняння даних балансу та податкової бази того чи іншого активу є додатне число, 18-відсоткова частка цього числа визнається відкладеним податковим зобов'язанням. Нарахована сума податку на прибуток відображається на рахунках бухгалтерського обліку так:

Д-т 98 «Податок на прибуток»

К-т 641 «Розрахунки за податками» – на суму поточного податку на прибуток;

Д-т 98 «Податок на прибуток»

К-т 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» – 18-відсоткова частка від суми, що виявлена в результаті порівняння балансової оцінки активу з його податковою базою (відтерміновані податкові зобов'язання).

Якщо ж результатом порівняння даних балансу і податкової бази того чи іншого зобов'язання є додатне число, 18-відсоткова частка цього числа визнається відкладеним податковим активом. Нарахована сума податку на прибуток відображається на рахунках бухгалтерського обліку так:

Д-т 98 «Податок на прибуток»

К-т 641 «Розрахунки за податками» – на суму поточного податку на прибуток;

Д-т 17 «Відстрочені податкові активи»

К-т 641 «Розрахунки за податками» – 18-відсоткова частка від суми, що виявлена в результаті порівняння балансової оцінки зобов'язань з його податковою базою (відтерміновані податкові активи).

Визначення суми відстроченого податкового зобов'язання здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових зобов'язань ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця.

13.4. Облік розрахунків з податку на доходи фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб – загальнодержавний податок, що нараховується на доходи фізичних осіб та сплачується безпосередньо платником або податковим агентом відповідно до норм ПКУ.

Основним нормативним документом, який регламентує порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб є IV розділ Податкового кодексу України, якого визначено платників, об'єкт оподаткування та порядок стягнення податку на доходи фізичних осіб.

Відповідно до Податкового кодексу України платниками податку на доходи фізичних осіб є:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Податок на доходи фізичних осіб розраховується та утримується із загального річного оподатковуваного доходу, який складається з місячних оподатковуваних доходів та доходів, отриманих за кордоном.

Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, який

нарахований (виплачений) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Загальний річний оподатковуваний дохід складається з суми загальних місячних оподатковуваних доходів звітного року, а також іноземних доходів, одержаних протягом такого звітного року.

До складу загального місячного оподатковуваного доходу включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав;
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;
- оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом;
- пасивні доходи, доходи у вигляді виграшів, призів;
- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;
- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;
- дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім:
 - а) сум, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю;
 - б) відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірного зобов'язання;
 - в) пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування;
 - г) суми втрат, заподіяних платнику податку актами, визнаними неконституційними, або незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів

досудового розслідування, прокуратури або суду, що відшкодовуються державою в порядку, встановленому законом.

г) виплати з державного бюджету, пов'язані з виконанням рішень закордонних юрисдикційних органів, у тому числі Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України.

– сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення;

– дохід, отриманий платником податку як додаткове благо;

– дохід, отриманий платником податку за зданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

Під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені згідно з Податковим кодексом, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp),$$

де К – коефіцієнт;

Sp – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1

січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.

Місячний прожитковий мінімум для працездатної особи на 1 січня 2018 року затверджено в розмірі 1921,00 грн, таким чином розмір заробітної плати, в межах якої особа має право на податкову соціальну пільгу, становить 2690,00 грн ($1921 \times 1,4 = 2689,40 \approx 2690$ грн).

Розмір податкової соціальної пільги розраховується, як 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня податкового року.

Розмір загальної податкової соціальної пільги на 1 січня 2019 р. – 960,50 грн.

При цьому податкова соціальна пільга (ПСП) у 2019 році дорівнює:

I категорія (100 % ПСП) – 960,50 грн;

II категорія (150 % ПСП) – 1389,75 грн;

III категорія (200 % ПСП) – 1921,00 грн.

100 % розміру податкової соціальної пільги передбачено:

– для будь-якого платника податку якщо розмір заробітної плати не перевищує 2470 грн.

– для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, у розрахунку на кожну таку дитину.

150 % суми пільги, для платника податку, який:

– є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

– утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

– є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

– є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

– є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;

– є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

– є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».

200 % суми пільги, для платника податку, який є:

– Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена

Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;

– учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

– колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнану репресованою чи реабілітованою;

– особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

– особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

Ставка податку становить 18% бази оподаткування щодо доходів, нарахованих у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних, які нараховуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Розрахунок виглядає наступним чином:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП}) \times 18 \%$$

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової

соціальної пільги з двох і більше підстав застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір

Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з обліку розрахунків по податку з доходів фізичних осіб наступне (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з податку на доходи фізичних осіб

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Утримано податок із заробітної плати та інших доходів працівника	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»
2.	Перераховано податок до бюджету	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

13.5. Облік розрахунків з податку на додану вартість

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який включається в ціну товарів, робіт, послуг, відповідно сплачується до бюджету за рахунок коштів покупця.

Механізм оподаткування підприємств *податком на додану вартість (ПДВ)* визначається V розділом Податкового кодексу України.

Платником податку є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному Податковим кодексом;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також: особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які

передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством; особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із Податковим кодексом, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа-управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа-інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно Податкового кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу(орендарю);

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Податкового кодексу;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Для реєстрації платниками ПДВ суб'єктами підприємницької діяльності подається в контролюючі органи *реєстраційну заяву*:

– при обов’язковій реєстрації (якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп’ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує *1000000 гривень* (без урахування ПДВ), така особа зобов’язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання), крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи) – до 10 числа місяця, що настає за місяцем коли досягнуто зазначену суму оподатковуваних операцій;

– при добровільній реєстрації платниками ПДВ – за 20 календарних днів до початку податкового періоду.

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах (у 2018 р.):

а) 20 відсотків;

б) 0 відсотків;

в) 7 відсотків (ввезення на митній території України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів та медичного обладнання).

За нульовою ставкою оподатковуються операції з:

1. Вивезення товарів за межі митної території України.

2. Постачання товарів:

– для заправки або забезпечення морських суден, повітряних суден, космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі; наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;

– магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України.

3. Постачання таких послуг:

– міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

– послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом;

– послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

За ставкою 7 % оподатковуються операції з:

1. Постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні.

2. Постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Обчислення та нарахування ПДВ здійснюється на підставі податкової накладної, яку платник податку зобов'язаний скласти в електронній формі.

Первинними документами для нарахування податків є розрахунки бухгалтерії, з розрахунків з податку на додану вартість – податкові накладні, для нарахування митних платежів – вантажно-митна декларація.

Перерахування податків і обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Про сплату податків також можуть свідчити витяги з реєстраційних рахунків.

Визначальним в організації бухгалтерського обліку загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) є податкове законодавство, а місцевих податків і зборів – рішення органів місцевого самоврядування.

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку, отримана (нарахована) платником податків у звітному (податковому) періоді.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів (послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів (послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

– дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а

для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів (послуг);
- дата отримання платником податку товарів (послуг).

Платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з поставки та придбання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнених від оподаткування згідно з Законом. Зведені результати такого обліку відображаються у *податкових деклараціях*.

Звітним (податковим) періодом є один календарний місяць, а у випадках, визначених Податковим кодексом, календарний квартал, з урахуванням таких особливостей:

а) якщо особа реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, першим звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

б) якщо податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений термін.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

Податкова декларація з ПДВ подається за місцем знаходження платника ПДВ протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця та упродовж 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя).

Сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в

поданий ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Облік ПДВ ведеться на окремому субрахунку рахунку 64 «Розрахунки із податків та платежів», а також за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Субрахунки 643 та 644 призначені для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту відповідно.

Незважаючи на назви субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит», відображені на них суми в «Податковій декларації з ПДВ» не зазначають. На субрахунку 643 обліковують суми податку на додану вартість у разі оплати (авансу) постачальникам (підрядникам) під майбутню поставку ТМЦ, виконання робіт (послуг). А на субрахунку 644 – у разі надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги.

Якщо першою подією є відвантаження продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг, то податкове зобов'язання можна відразу відобразити за дебетом субрахунків 701, 702, 703 і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Первинними документами для нарахування податків є розрахунки бухгалтерії, з розрахунків з податку на додану вартість – податкові накладні, для нарахування митних платежів – вантажно-митна декларація.

Перерахування податків і обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Про сплату податків також можуть свідчити витяги з реєстраційних рахунків.

Визначальним в організації бухгалтерського обліку загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) є податкове законодавство, а місцевих податків і зборів – рішення органів місцевого самоврядування.

13.6. Облік розрахунків з акцизного податку

Акцизний податок – це загальнодержавний, непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції), призначений для регулювання попиту на певні товари.

До підакцизних товарів належать:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння);
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;

- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

Об'єктом оподаткування акцизним податком є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів;
- оптового постачання електричної енергії;
- переобладнання введеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль.
- реалізації пального.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:

- вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України.

Товари (продукція) вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною декларацією, у тому числі, якщо відвантаження відбулося у звітному періоді, а вивезення (експортування) – у наступному звітному періоді і на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць наявна така митна декларація;

- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що

перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру.

Такі підакцизні товари (продукція) ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України;

– реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії.

Операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування:

– реалізації легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

– ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави.

– безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

– реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції) та бензолу;

– ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), за умови подальшого виготовлення з такої сировини інших підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), які реалізуються на митній території України або на експорт, та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва алкогольних напоїв або тютюнових виробів. Ця норма не поширюється на операції з ввезення пального;

- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених Митним кодексом України;
- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі. Підставою для звільнення від сплати податку продукції, яка призначена для реалізації магазинами безмитної торгівлі, є належно оформлена митна декларація, що оформляється під час відвантаження продукції від такого виробника;
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або як гуманітарної допомоги, наданої згідно з нормами Закону України «Про гуманітарну допомогу»;
- ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу вроздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);
- реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;
- реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації;
- ввезення на митну територію України неферментованої (непереробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію ферментованої (переробленої) тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або її експорт; реалізація тютюнової сировини тютюново-ферментаційним заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України; реалізація ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів;
- ввезення на митну територію України та реалізація на митній території України кузовів до автомобілів легкових, за умови подальшого виготовлення з них автомобілів.

Ставки акцизного податку існують двох типів: специфічні (абсолютні) та адвалорні (відносні).

По специфічним (абсолютним) ставкам акцизний податок визначається фіксовано з прив'язкою до певної одиниці виміру, що й становить базу оподаткування (стільки гривень чи євро за літр, кілограм, певну кількість штук, кубічних сантиметрів тощо).

Адвалорні (відносні) ставки визначають акцизний податок у певному відсотку щодо вартості підакцизного товару. Адвалорні ставки в Україні використовуються щодо електричної енергії.

Адвалорні одночасно зі специфічними ставками застосовуються щодо сигарет без фільтру, сигарет з фільтром та цигарок.

Для пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, реалізованих відповідно статті 213 Податкового Кодексу, ставка податку становить 5 відсотків.

Базою оподаткування з роздрібного акцизного податку є вартість (з ПДВ та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів.

Виходячи з цієї норми, роздрібний акциз обчислюється з вартості реалізованих підакцизних товарів з урахуванням ПДВ. Водночас база обкладення ПДВ операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів, крім, зокрема, роздрібного акцизного податку. Тобто до бази оподаткування ПДВ сам «роздрібний» акциз не включається.

Таким чином, сума податкового зобов'язання з роздрібного акцизного податку обчислюється за формулою:

$$\text{Роздрібний акциз} = \text{ФРЦ} / 105 \times 5,$$

де: ФРЦ – фактична роздрібна ціна (ціна у фіскальному чеку) з урахуванням ПДВ та нарахованого на цю ціну акцизного податку.

Сума податкового зобов'язання з ПДВ становить

$$\text{ПДВ} = (\text{ФРЦ} - \text{Роздрібний акциз}) / 120 \times 20.$$

Суми податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, а також реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі, визначаються платником податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань.

Суми податку з товарів (продукції), які ввозяться на митну територію України, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку.

Обчислення сум податку з *тютюнових виробів* здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками.

При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Обчислення суми акцизного податку із застосуванням специфічної ставки:

$$Ca = K x A,$$

де:

Ca – сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічної ставки, грн;

K – кількість у фізичних одиницях виміру;

A – ставка акцизного податку згідно з ПКУ.

Обчислення суми акцизного податку із застосуванням адвалорної ставки:

$$Ca^A = B x A,$$

де:

Ca^A – сума акцизного податку, обчислена із застосуванням адвалорної ставки, грн;

B – вартість за встановленими імпортером МРЦ на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість і з урахуванням акцизного податку, грн;

A – адвалорна ставка акцизного податку згідно із ПКУ.

Вартість за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами з урахуванням акцизного податку та податку на додану вартість визначається за такою формулою:

$$B = МРЦ x K,$$

де:

B – вартість за встановленими імпортером МРЦ на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість і з урахуванням акцизного податку, грн;

$МРЦ$ – максимальна роздрібна ціна (з урахуванням ПДВ, грн);

K – кількість ввезеного товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

Обчислення суми акцизного податку із застосуванням одночасно адвалорної та специфічної ставки податку (базою оподаткування є база,

визначена окремо для обчислення суми податку за адвалорною та специфічною ставкою):

Сума податкового зобов'язання, якщо одночасно встановлено адвалорну та специфічну ставки акцизного податку, обчислюється шляхом додавання сум, обчислених окремо за кожною ставкою, за формулою:

$$ПЗ = Ca^A + Ca,$$

де:

$ПЗ$ – податкове зобов'язання, грн;

Ca^A – сума акцизного податку, обчислена за адвалорною ставкою, грн;

Ca – сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічної ставки з одиниці товару (продукції), грн.

Порівняння обчислених сум податку за встановленими адвалорною та специфічною ставками та мінімального акцизного податкового зобов'язання:

При визначенні суми акцизного податку застосовується мінімальне акцизне податкове зобов'язання, що встановлено ПКУ.

Відповідно до порядку, прописаного ПКУ, суми податкового зобов'язання визначаються шляхом порівняння обчислених сум податку за встановленими адвалорною та специфічною ставками та мінімального акцизного податкового зобов'язання з обсягів увезеного товару (продукції) і до нарахування приймається та сума, яка має більше значення за формулами:

якщо $(Ca^A + Ca) < (мПЗ \times K : 1000)$, то $ПЗ = мПЗ \times K : 1000$;

якщо $(Ca^A + Ca) > (мПЗ \times K : 1000)$, то $ПЗ = Ca^A + Ca$,

де:

Ca^A – сума акцизного податку, обчислена за адвалорною ставкою, грн;

Ca – сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічної ставки, грн;

$мПЗ$ – мінімальне акцизне податкове зобов'язання, установлене законодавством, грн за 1000 штук;

K – кількість товару (продукції);

$ПЗ$ – податкове зобов'язання, грн.

Строки сплати податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України, а також реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі наведено в таблиці 13.2.

Таблиця 13.2

Порядок і строки сплати податку з підакцизних товарів

Види операцій	Строки сплати податку
З підакцизних товарів, вироблених на митній території України, а також реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі	протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації за місячний податковий період
З алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються.	при придбанні марок акцизного податку
При виробництві вина виноградного з додаванням спирту та міцних вермутів, інших зброджених напоїв з додаванням спирту, суміші із зброджених напоїв з додаванням спирту, суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями з додаванням спирту	при придбанні марок акцизного податку на суму, розраховану із ставок податку на готову продукцію, вироблену з виноматеріалів чи сула, при виробництві яких використовується спирт етиловий.
З готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику (переробнику)	не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням іншій особі.
З ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	до або в день подання митної декларації.
При реалізації суб'єктом господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів.	протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації за місячний податковий період.

13.7. Облік розрахунків з інших податків та платежів

У бухгалтерському обліку для розрахунків за податками і платежами з бюджетом застосовують рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». За кредитом цього рахунка відображають нараховані суми податків та платежів до бюджету, а за дебетом – їхнє фактичне перерахування.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» має такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» здійснюється облік податків (податку на додану вартість, податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку), які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного податкового законодавства.

Аналітичний облік розрахунків за податками ведеться за їхніми видами, тобто на кожен вид податків відкривається аналітичний рахунок, наприклад:

- 641/1 «Розрахунки за ПДВ»;
- 641/2 «Розрахунки за податком на прибуток»;
- 641/3 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб»;
- 641/4 «Розрахунки за акцизним податком» і т. д.

Це дає змогу стежити за правильністю та своєчасністю розрахунків з бюджетом. На підставі даних аналітичного обліку складаються декларації та відомості стану розрахунків за платежами в бюджет, які в установлені терміни подаються до податкового органу за місцем реєстрації платника податку.

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за обов'язковими платежами (зборами), які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного податкового законодавства та які не обліковуються на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», а саме митний збір, податок на землю, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, збір за спеціальне використання водних ресурсів та місцеві збори (обов'язкові платежі).

За кредитом субрахунків 642 та 641 відображають нарахування податків та обов'язкових платежів, а за дебетом – їхнє перерахування до бюджету.

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за податками та платежами наведені в таблиці 13.3.

Таблиця 13.3

Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків за податками та платежами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4

Продовження таблиці 13.3

1	2	3	4
Податок на додану вартість			
Придбання (перша подія — надходження ТМЦ)			
1.	Відображена сума податкового кредиту за отримані ТМЦ (роботи, послуги), нематеріальні активи	641/1 «Розрахунки за ПДВ»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2.	Відображена сума податкового кредиту за отримані ТМЦ (роботи, послуги), нематеріальні активи	641/1 «Розрахунки за ПДВ»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Придбання (перша подія — попередня оплата за ТМЦ)			
1.	Відображена сума податкового кредиту у вартості отриманих робіт, послуг	641/1 «Розрахунки за ПДВ»	644 «Податковий кредит»
2.	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3.	Відображено суму податкових зобов'язань у складі вартості реалізованої готової продукції	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641/1 «Розрахунки за ПДВ»
4.	Відображено суму податкових зобов'язань у складі вартості реалізованих товарів	702 «Дохід від реалізації товарів»	641/1 «Розрахунки за ПДВ»
Реалізація (перша подія — надходження попередньої оплати (авансу))			
1.	Відображена сума податкових зобов'язань у складі вартості реалізованої готової продукції	643 «Податкові зобов'язання»	641/1 «Розрахунки за ПДВ»
2.	Списано суму раніше нарахованого податкового зобов'язання	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»
3.	Відображена сума податкових зобов'язань у складі вартості реалізованих товарів	643 «Податкові зобов'язання»	641/1 «Розрахунки за ПДВ»

1	2	3	4
4.	Списано суму раніше нарахованого податкового зобов'язання	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкові зобов'язання»
2. Податок на прибуток			
1.	Нараховано податок на прибуток	98 «Податок на прибуток»	641/2 «Розрахунки за податком на прибуток»
2.	Перераховано до бюджету суму податку на прибуток	641/2 «Розрахунки за податком на прибуток»	31 «Рахунки в банках»
3.	Відображено суму відстроченого податкового активу	17 «Відстрочені податкові активи»	641/2 «Розрахунки за податком на прибуток»
4.	Відображено відстрочені податкові зобов'язання	98 «Податок на прибуток»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
3. Податок на доходи фізичних осіб			
1.	Утримано із заробітної плати працівників суму податку	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641/3 «Розрахунки за податком з доходів фізичних осіб»
2.	Перераховано до бюджету суму податку	641/3 «Розрахунки за податком з доходів фізичних осіб»	31 «Рахунки в банках»
4. Акцизний податок			
1.	Нараховано суму акцизного податку на реалізовану продукцію	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641/4 «Розрахунки за акцизним податком»
2.	Нараховано суму акцизного податку на реалізований товар	702 «Дохід від реалізації товарів»	641/4 «Розрахунки за акцизним податком»
5. Штрафні санкції та пеня			
1.	Нараховано штрафи та пеню за несвоєчасну сплату податків і зборів	949 «Інші витрати операційної діяльності»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
2.	Перераховано до бюджету штрафи та пеню	64 «Розрахунки за податками і платежами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

13.8. Відображення інформації про податки і збори в облікових регістрах та фінансовій звітності

Операції з нарахування та сплати податкових зобов'язань підприємства відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць.

Узагальнення інформації в облікових регістрах про податкові зобов'язання підприємства здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку № 356 від 29.12.2000 р.

Відповідно до вказаних рекомендацій у розділі II Журналу 3 відображаються відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові зобов'язання, зобов'язання за податками і платежами, дивідендами та доходи майбутніх періодів (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69).

Відомість 3.6 призначена для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податок з працівників підприємства, фінансові санкції, що справляються в дохід бюджету.

У Відомості за кожним видом податків і обов'язкових платежів щомісяця відображаються нараховані та належні до відшкодування з бюджету суми податків і платежів, їх сплата, списання тощо. Сальдо на кінець місяця визначається окремо за кожним видом податків і платежів.

У рядках 1.1 - 1.9 відображаються сальдо, сплата, списання, суми, належні до відшкодування з бюджету, тощо та нарахування за кожним видом податків і платежів. У рядку 1.10 наводиться підсумок рядків 1.1 - 1.9 за відповідними графами.

Відповідно, у рядках 2.1 - 2.8 відображаються сальдо, сплата та нарахування інших платежів до бюджету, зокрема мита, різниць між сумою відшкодування і втратами від нестач і псування цінностей. У рядку 2.9 наводиться підсумок рядків 2.1 - 2.8 за відповідними графами.

У рядках 3.1 - 3.3 відображаються сальдо, обороти за дебетом і кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання». А відповідно, у рядках 4.1 - 4.3 відображаються сальдо, обороти за дебетом і кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит».

У рядку 5 наводиться підсумок рядків 1.10, 2.9, 3.4, 4.4. Підсумки граф рядка 5 «Усього за рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами» переносяться у графу 9 розділу II Журналу 3.

Підсумкові записи в журналах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів, та з відомостями. Інформація

до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою та змістом.

Підсумкові записи з журналів після підписання їх бухгалтером, переносяться до Головної книги за кожним рахунком окремо. Сума підсумків Журналу за горизонтальним підрахунком (сума рядків) дорівнює сумі підсумків цього самого Журналу за вертикальним підрахунком (сума граф).

Інформація про податки і збори відображається у формі № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) у наступних статтях.

У статті «Відстрочені податкові активи» відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року N 353.

У статті «Відстрочені податкові зобов'язання» наводиться сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) 17.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства). У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

У формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток у статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

Питання для самостійного контролю знань до теми 13

1. Що таке податок на додану вартість?
2. Як ведеться облік розрахунків із бюджетом за субрахунками?
3. Що розуміють під «податковим кредитом»?
4. Дайте визначення поняття «податкове зобов'язання»?
5. Які ви знаєте прямі і непрямі податки?
6. Які діють ставки оподаткування податком на додану вартість?
7. Хто є платником податку на додану вартість?
8. Як розрахувати податок на прибуток?
9. Який порядок обчислення і сплати податку на додану вартість?
10. Що є об'єктом оподаткування з ПДВ?
11. Що таке податкова соціальна пільга та які є її види?

12. Хто є платником податку на доходи фізичних осіб?
13. Який порядок розрахунку податку на доходи фізичних осіб при виплаті доходу у негрошовій формі?
14. Який порядок застосування податкової соціальної пільги?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 13

Завдання 1. Відобразити у бухгалтерському обліку операцію нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з реалізацією товарів на умовах 100 % передоплати з подальшим відвантаженням товарів у повному обсязі.

Завдання 2. 10 січня п.р. на поточний рахунок підприємства «Міла» одержано 18000 грн від ТОВ «Зоря» під майбутню поставку готової продукції. Відвантаження відбулося 30 січня п.р. на всю суму передоплати. Завдання: Необхідно відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 3. За даними обліку підприємства «Бавовна» за звітний період наведена наступна інформація:

- відвантажено продукцію на суму 12000 грн (у т.ч. ПДВ – 2000 грн);
- отримано авансовий платіж від покупців на суму 1500 грн (у т.ч. ПДВ – 250 грн) у зв'язку з чим виписано податкову накладну;
- перераховано постачальнику (платнику податку на прибуток за ставкою 18 %) авансовий платіж за сировину в розмірі 3600 грн (у т.ч. ПДВ – 600 грн) та отримано податкову накладну за даний вид платежу;
- отримано від інших постачальників матеріалів для виробництва на суму 2400 грн (у т.ч. ПДВ – 400 грн);
- сума податкових амортизаційних відрахувань за період становила 1300 грн;
- інші витрати підприємства – 2950 грн (без ПДВ);
- авансові внески з податку на прибуток здійснені в розмірі 350 грн.

Необхідно:

Розрахувати суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за звітний період;

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та сплату податку на прибуток.

Завдання 4. У матері трьох дітей віком до 18 років сума нарахованої заробітної плати становить 6000,00 грн.

Працівник подав заяву на застосування податкової соціальної пільги з відповідними документами.

Необхідно визначити суму податку на доходи фізичних осіб та відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та сплату даного податку.

Завдання 5. Відобразити у бухгалтерському обліку операцію нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, якщо перша подія – відвантаження товарів у повному обсязі на суму 30000 грн, а друга – повна оплата.

Завдання 6. 1. Розрахувати суму податку на прибуток ТОВ «Каштан» за I квартал поточного року.

2. Відобразити на рахунках зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток та їх погашення.

Дані по підприємству «Каштан» за I квартал поточного року

Показник	Сума, грн
Виручка від реалізації послуг за I квартал, у т.ч. ПДВ	120000
Собівартість реалізації послуг, всього:	41250
– у тому числі: зарплата	30000
– відрахування на страхування	11250
Адміністративні витрати, всього	11360
у тому числі: зарплата	6000
– відрахування на страхування	2250
– витрати на бензин за легковим автомобілем	2750
– оренда офісу, у т.ч. ПДВ	360
Витрати на збут (реклама), у т.ч. ПДВ	9000
Благодійний внесок до дитячого фонду	7000

Довідка. Оподатковуваний прибуток попереднього кварталу склав 5000 грн.

Завдання 7. Громадянка має посвідчення постраждалого від ЧАЕС I категорії та є самотньою матір'ю двох дітей у віці до 18 років.

Громадянці протягом місяця нараховано такі доходи: заробітну плату 7500,00 грн та премію 1300,00 грн.

Необхідно розрахувати суму податку з доходів фізичних осіб, що необхідно утримати з працівника за місяць.

Тести контролю знань до теми 13

1. Згідно із Податковим кодексом України, об'єктом оподаткування є операції платників податку:

- а) з надання послуг зі страхування і перестраховування, передбачених Законом України «Про страхування»;
- б) обігу валютних цінностей та банківських металів;
- в) вивезення, пересилання товарів за межі митної території України;
- г) виплат дивідендів та роялті у грошовій формі, або у формі грошових паперів.

2. Який з перелічених податків відноситься до прямих податків:

- а) ПДВ;
- б) акцизний податок;
- в) податок на прибуток;
- г) мито.

3. За якою ставкою оподатковується продаж товарів на митній території України:

- а) 17 %;
- б) 20 %;
- в) 0 %.

4. За якою ставкою оподатковується продаж товарів, що були вивезені платником податку за межі митної території України:

- а) 17 %;
- б) 20 %;
- в) 0 %.

5. Нерезиденти, які отримують доходи на території України є платниками:

- а) податку на прибуток;
- б) податку з доходів фізичних осіб;
- в) акцизного податку;
- г) не сплачують жодного податку, оскільки є нерезидентами.

6. Як визначається сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті в бюджет?

- а) загальна сума коштів, нарахована платником податку на додану вартість в звітному періоді;

- б) різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту;
- в) сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду;
- г) прибуток, помножений на ставку податку.

7. Нарахована сума поточного податку на прибуток відображається на рахунках бухгалтерського обліку так:

- а) Д-т 63 – К-т 641;
- б) Д-т 98 – К-т 641;
- в) Д-т 641 – К-т 98.

8. Доходи, одержані у вигляді заробітної плати, оподатковуються за ставкою:

- а) 30 %;
- б) 17 %;
- в) 18 %;
- г) 20 %.

9. Реєстр платників податку ведеться:

- а) Кабінетом Міністрів України;
- б) центральним органом державної фіскальної служби України;
- в) Міністерством фінансів України;
- г) жодним з перелічених вище.

10. Яке проведення означає «закриття рахунка податкового кредиту»:

- а) Д-т 644 – К-т 631;
- б) Д-т 631 – К-т 644;
- в) Д-т 641 – К-т 643;
- г) Д-т 92 – К-т 644.

ТЕМА 14. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ

- 14.1. Поняття доходів і витрат, їх визнання та класифікація**
- 14.2. Облік доходів і витрат основної операційної діяльності**
- 14.3. Облік інших доходів і витрат операційної діяльності**
- 14.4. Облік доходів і витрат від фінансової діяльності**
- 14.5. Облік доходів і витрат від інвестиційної діяльності**
- 14.6. Облік інших доходів і витрат**
- 14.7. Облік витрат з податку на прибуток**
- 14.8. Облік доходів і витрат майбутніх періодів**
- 14.9. Відображення інформації про доходи і витрати в облікових регістрах та фінансовій звітності**

Питання для самостійного контролю знань до теми 14

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 14

Тести контролю знань до теми 14

14.1. Поняття доходів і витрат, їх визнання та класифікація

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку і включають до складу Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Тобто фінансовий результат звітного періоду визначається виходячи з порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Облік доходів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями). У свою чергу розкриття інформації в обліку про витрати здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями).

Згідно з П(С)БО 15 дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. В цьому Положенні (стандарті) наведено критерії визнання доходу, які застосовуються окремо до кожної операції, до окремих елементів однієї або двох чи більше операцій, залежно від суті господарської операції.

Визнані доходи класифікуються у бухгалтерському обліку за такими групами:

Група 1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,

послуг).

Група 2. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Група 3. Інші операційні доходи.

Група 4. Фінансові доходи.

Група 5. Інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) виражає загальний дохід (виручку) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.;

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.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *витрати* – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. В іншому випадку, витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь клієнта, принципала, тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- зменшення власного капіталу підприємства в результаті його вилучення або розподілу власниками.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами.

Облік витрат за видами діяльності відображає на що та на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені.

Також суттєвою ознакою класифікації доходів є вид діяльності, від якої отримано дохід (рис. 14.1).

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

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

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

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

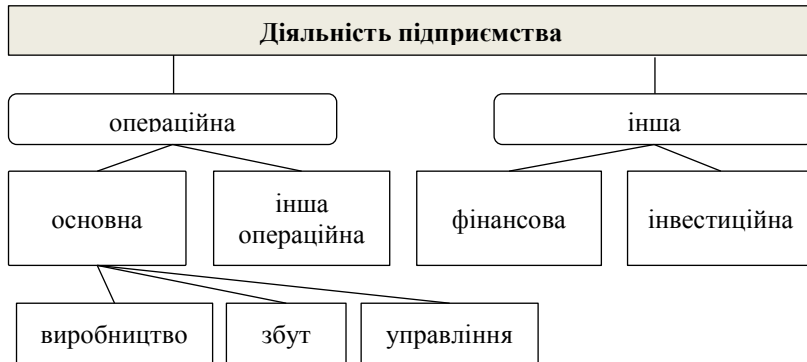


Рис. 14.1. Класифікація видів діяльності підприємства

Витрати, пов'язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

У цьому контексті отримані доходи підприємства класифікуються в бухгалтерському обліку за вищенаведеними видами діяльності (рис. 14.2).

За кожним видом діяльності дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена. Водночас не визнаються доходами надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим договором;
- сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг;
- сума завдатку під заставу або погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші надходження, що належать іншим особам.

Указані вище надходження збільшують активи підприємства, але не призводять до збільшення власного капіталу і тому не вважаються доходом.

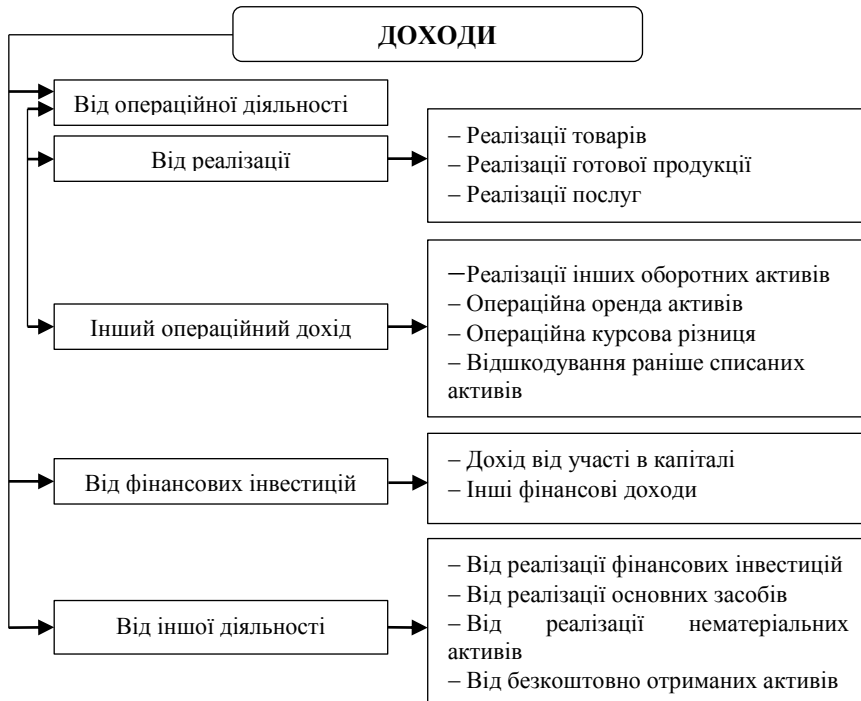


Рис. 14.2. Класифікація доходів за видами діяльності

Для окремого ведення обліку доходів і витрат, а також складання Звіту про фінансові результати Планом рахунків передбачено відповідні класи рахунків. Так, для узагальнення інформації про доходи підприємства передбачено клас 7 «Доходи і результати діяльності», про витрати – клас 8 «Витрати за елементами» та клас 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 9 обліковують витрати, які зменшують доходи звітного періоду, а рахунки класу 8 призначені для відображення операційних витрат підприємства за економічними елементами. Облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

– за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» – суб'єктами малого підприємництва та неприбутковими організаціями. Облік витрат лише на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9, тобто облік витрат за елементами без групування їх за видами діяльності, широко застосовується на підприємствах малого бізнесу, що оподатковуються єдиним податком. На рис. 14.3 наведена схема

кореспонденції рахунків з обліку витрат і доходів без використання рахунків класу 9;

– за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності» – всіма іншими підприємствами;

– за допомогою рахунків класів 8 і 9 – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків.

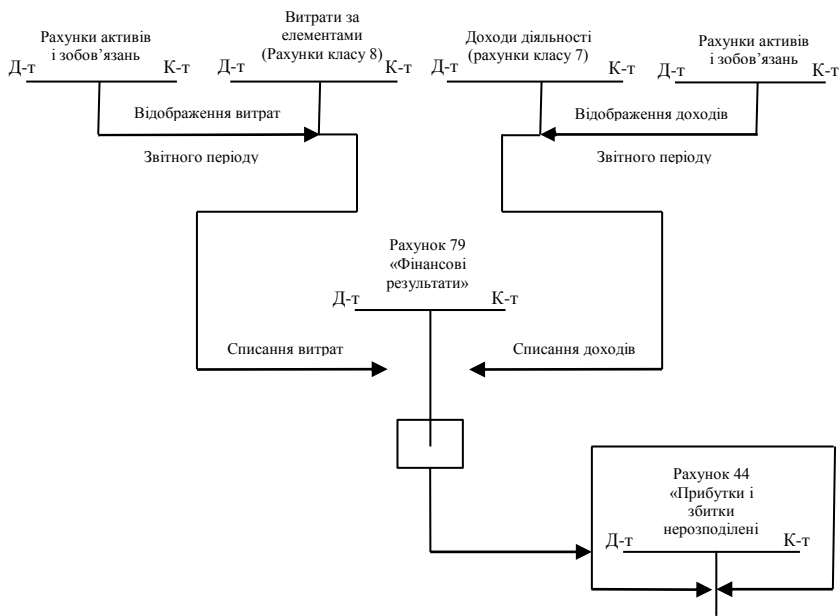


Рис. 14.3. Схема обліку витрат і доходів підприємства

Інструкція про застосування Плану рахунків не регламентує, яку систему обліку витрат підприємство повинно обрати.

14.2. Облік доходів і витрат основної операційної діяльності

Як уже зазначалось, діяльність підприємства поділяється на операційну та неопераційну (фінансову та інвестиційну).

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

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних із

виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. Для комерційного торговельного підприємства такими операціями будуть операції з придбання товарів, для виробничого – придбання матеріалів і сировини, виготовлення продукції та її реалізації, для інвестиційної компанії – формування портфеля інвестицій тощо.

Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та ін. (аналогічно до витрат).

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

Фінансову діяльність визначає діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

У випадку використання активів підприємства іншими сторонами дохід отримують у вигляді відсотків, роялті, дивідендів.

Відсотки – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, заборгованих підприємству. Дохід як відсотки визнається у тому звітному періоді, до якого він належить, виходячи з бази нарахування відсотків та строку користування відповідними активами. Відсотками не визнається надання платежу відстрочки навіть у формі підвищення відпускної ціни.

Роялті – це платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів). Дохід як роялті визнається на основі принципу нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства. Дохід як дивіденди визнається в період прийняття рішення про їх виплату.

Для відображення доходів підприємства щодо основного виду діяльності передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації», а витрат – відповідно рахунки 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Для відображення операцій, що відносяться до операційної діяльності підприємства, у Плані рахунків, крім вище перерахованих (призначених для відображення операцій, пов'язаних з основною діяльністю), передбачено ще два рахунки: 71 «Інший операційний дохід» – у частині доходів і 94 «Інші витрати операційної діяльності» – у частині витрат.

Для відображення доходів і витрат від фінансової діяльності у Плані рахунків передбачено рахунки: 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові

витрати».

До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять:

- списання матеріалів у виробництво, для ремонту основних фондів, на адміністративні цілі;
- нарахування зносу (амортизації);
- списання основних засобів, МШП, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі запасів (сировини, матеріалів, товарів, готової продукції тощо);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що може бути не погашена;
- благодійні внески;
- визнані економічні санкції – сплачені штрафи, пені.

Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування:

- заробітної плати, податків, зборів, обов'язкових платежів;
- відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
- транспортних витрат;
- оренди, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
- послуг сторонніх організацій (аудиторських, юридичних, консультаційних, медичних, тощо);
- інші нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Основними документами, що регламентують порядок формування витрат та собівартості продукції (робіт, послуг) для всіх підприємств незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності, обліку та звітності, є П(С)БО 16 «Витрати» та розроблені на його підставі галузеві методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Як уже зазначалося, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто витрати визнаються виходячи з принципу відповідності доходів і витрат.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Зокрема, до таких витрат належать адміністративні витрати, витрати на збут.

Ще однією обов'язковою умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх достовірна оцінка.

Слід відзначити, що не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати:

- 1) погашення отриманих позик;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт і послуг;
- 3) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента або принципала;
- 4) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- 5) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 П(С)БО 16 «Витрати».

Для обліку витрат в Плані рахунків передбачено рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних операцій, які обліковуються на рахунках класу 8.

Витрати операційної діяльності згідно п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати (рахунок 80 «Матеріальні витрати»);
- витрати на оплату праці (рахунок 81 «Витрати на оплату праці»);
- відрахування на соціальні заходи (рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»);
- амортизація (рахунок 83 «Амортизація»);
- інші операційні витрати (рахунок 84 «Інші операційні витрати»).

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» використовуються підприємствами за бажанням і є транзитними. Вони не мають сальдо, тобто обороти за дебетом рахунків повинні дорівнювати оборотам за кредитом відповідних рахунків.

Наприклад: відображено вартість відпущених зі складу запасів для виробництва.

Д-т 80 «Матеріальні витрати»

К-т 20 «Виробничі запаси».

Одночасно проводиться списання матеріальних витрат на виробництво.

Д-т 23 «Виробництво»

К-т 80 «Матеріальні витрати».

Крім того, слід зазначити, що підприємства при застосуванні цього варіанта обліку витрат можуть і не використовувати рахунок 23 «Виробництво». У такому випадку в кінці звітної періоду витрати за елементами разом з доходами списуватимуться безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Такий метод рекомендується застосовувати малим підприємствам, в яких невелика кількість господарських операцій за звітний період і немає складного виробничого процесу.

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції пов'язане з

виконанням деяких умов П(С)БО 15 «Дохід», зокрема:

1. Передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію.
2. Управління і контроль за реалізованою продукцією.
3. Сума доходу достовірно визначена.
4. Впевненість в тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з реалізацією продукції, достовірно визначені.

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації готової продукції, доходи від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходів у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації», до якого відкриваються такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховання».

За кредитом субрахунків 701, 702, 703 відображається збільшення доходу, тобто сума фактичної реалізації згідно з відвантажувальними документами із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), включених до ціни продажу.

Дохід від реалізації продукції, товарів і послуг зменшується на суму непрямих податків (акцизного збору, ПДВ).

Дохід від реалізації товарів зменшується на суму товарів, повернених покупцями, а також на суму знижок, що надані покупцям за дострокову оплату.

За дебетом відображається нарахування непрямих податків та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Нарахування належної суми непрямих податків здійснюється щомісяця. Списання суми чистого доходу на фінансові результати може провадитися як щомісяця, так і раз на рік, тобто право вибору надано підприємству.

Облік повернених товарів від покупців і знижок, наданих покупцям за терміновість платежу, ведуть на субрахунок 704 «Вирахування з доходу».

На рис. 14.4 відображено схему обліку доходів і витрат від операційної діяльності підприємства.

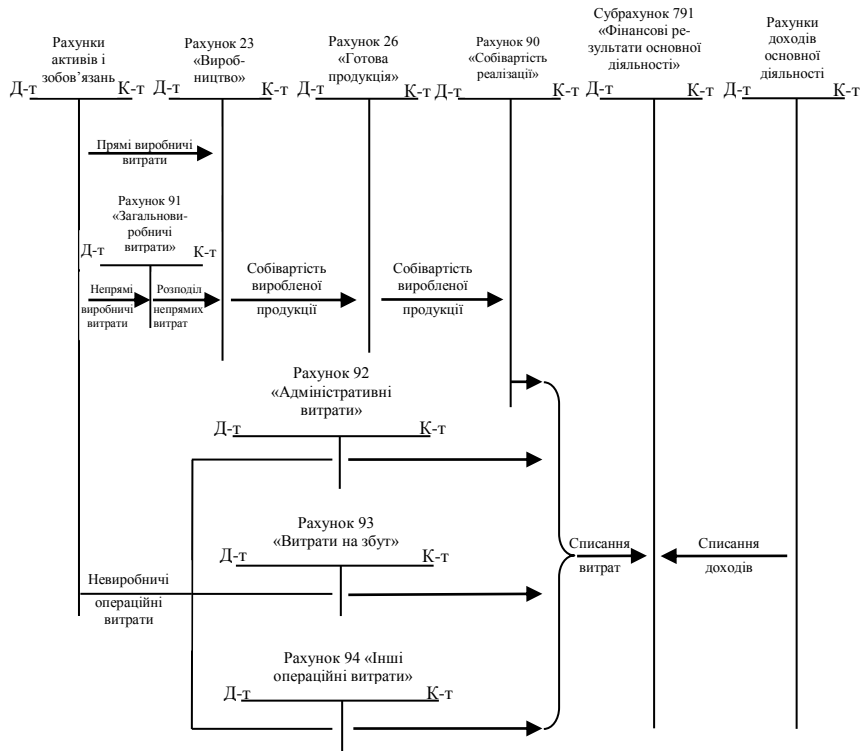


Рис. 14.4. Схема обліку доходів і витрат від операційної діяльності

Підприємства можуть одержувати доходи від іншої операційної діяльності. У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації (табл. 14.1).

Облік витрат на формування собівартості продукції ведеться на активному рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». За дебетом рахунку 90 відображається виробнича собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – списання на рахунок 791 «Фінансовий результат від операційної діяльності».

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	36	701
2.	Надходження готівки до каси підприємства за реалізовані товари	30	702
3.	Здійснено виконання робіт	36, 37	703
4.	Відображено ПДВ	701, 702, 703	641
5.	Відображено повернення товару	704	30
6.	Списано суму доходу на фінансовий результат	70	791

Згідно пункту 11 П(С)БО 16 можливе формування двох видів собівартості:

- 1) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка включає:
 - прямі матеріальні витрати;
 - прямі витрати на оплату праці;
 - інші прямі витрати;
 - змінні загальновиробничі витрати і постійні розподілені загально-виробничі витрати;
- 2) собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з:
 - виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
 - нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
 - наднормативних виробничих витрат.

Таким чином, поняття собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) ширше, ніж поняття виробничої собівартості. Оскільки включає не лише власне виробничу собівартість випущеної підприємством продукції, виконаних робіт, наданих послуг та реалізованих протягом звітного періоду, а й інші визначені витрати.

Кореспонденцію рахунків з обліку собівартості реалізованих товарів подано в таблиці 14.2.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, бригадами та іншими підрозділами виробництва. За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання на рахунках 23 «Виробництво» і 901 «Собівартість реалізованої

готової продукції».

Таблиця 14.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено собівартість реалізованої продукції	901	26
2.	Відображено собівартість реалізованих товарів, або втрати товарів у межах природних норм	902	23, 28
3.	Списання собівартості після визначення фінансового результату	791	90

Витрати, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат (калькулювання), включаються до загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До *змінних загальновиробничих витрат* відносяться ті витрати, що змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування та управління виробництвом, що не змінюються під час зміни обсягу діяльності. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємство встановлює самостійно. Перелік витрат, що підлягають включенню до складу загальновиробничих витрат, наведено в пункті 15 П(С)БО 16. До таких витрат віднесено зокрема:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загально-виробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (втрати від браку, оплати простоїв тощо).

До загальнови­робничих витрат також відносяться витрати підприємства на:

- забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристосуваннями і спеціальним харчуванням (єдина умова – список відповідних професій і посад має бути встановлено колективним договором);

- платежі щодо обов’язкового страхування майна цехів, виробництв і цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг) безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров’я;

- витрати на медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями та іншого загальнови­робничого персоналу.

Типові кореспонденції з обліку загальнови­робничих витрат наведені у табл. 14.3.

Таблиця 14.3

Типова кореспонденція рахунків з обліку загальнови­робничих витрат підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Списано вартість запасів на господарські потреби підприємства	91	20
2.	Нараховано заробітну плату працівникам апарату управління цехами, іншому загальнови­робничому персоналу	91	661
3.	Нараховано амортизацію необоротних активів загальнови­робничого характеру	91	13
4.	Відображено вартість спожитих на загальнови­робничі потреби електроенергії, палива, води, отриманих зі сторони	91	63
5.	Відображено вартість робіт і послуг, наданих цеху іншими цехами або виробництвами	91	23
6.	Віднесено до складу витрат на виробництво змінні та розподілені загальнови­робничі витрати	23	91
7.	Віднесено загальнови­робничі витрати на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	90	91

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума загальногосподарських витрат, пов’язаних з управлінням та

обслуговуванням підприємства. За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на субрахунок 791 «Результати операційної діяльності». Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат, визначених підприємством.

У реєстрах бухгалтерського обліку формування адміністративних витрат відображається бухгалтерськими записами наведеними в таблиці 14.4.

Таблиця 14.4

Типова кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Списано вартість МШП, що належать до адміністративних витрат	92	22
2.	Списано витрати на оплату праці працівників адміністративно-управлінського персоналу	92	661
3.	Нараховано амортизацію необоротних активів адміністративного характеру	92	13
4.	Відображено витрати на оплату послуг телефонного зв'язку	92	63
Формування адміністративних витрат підприємствами, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»			
5.	Списано виробничі запаси, використані для адміністративних потреб	80	20
		92	80
6.	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративно-управлінського персоналу	81	661
		92	81
7.	Здійснено відрахування на соціальні заходи з фонду оплати праці працівників адміністративного персоналу	82	65
		92	82
8.	Нараховано амортизацію необоротних активів адміністративного характеру	83	13
		92	83
9.	Відображено інші адміністративні витрати	84	63
		92	84

До адміністративних витрат належать:

- витрати на утримання й відрядження адміністративно-управлінського персоналу;
- загальні корпоративні витрати;
- витрати на утримання необоротних активів адміністративного

призначення;

– амортизація нематеріальних активів адміністративного призначення;

– витрати на охорону, юридичні, аудиторські та транспортні послуги;

– інші витрати адміністративного призначення.

Рахунок 93 «Витрати на збут» призначений для обліку витрат пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут, зокрема, належать:

– витрати пакувальних матеріалів і тари;

– витрати на оплату праці і відрядження працівникам відділу збуту;

– витрати на утримання матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом;

– витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);

– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

– витрати на страхування і транспортування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів).

Витрати на збут відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» є витратами звітного періоду і розподілу між реалізованою і нереалізованою частиною готової продукції (товарів) не підлягають. Вся сума витрат на збут з рахунку 93 «Витрати на збут» включається до фінансових результатів (табл. 14.5).

Таблиця 14.5

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	661
2.	Відображено суму відрахувань на соціальні заходи з фонду оплати праці працівників відділу збуту	93	65
3.	Списано виробничі запаси, що належать до витрат на збут	93	20
4.	Списано на фінансові результати витрати на збут	791	93

Таким чином, собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображаються за дебетом 90 рахунку. Інші витрати операційної діяльності, зокрема адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати відображаються за дебетом рахунків 92, 93, та 94 відповідно.

14.3. Облік інших доходів і витрат операційної діяльності

У бухгалтерському обліку суми інших доходів від операційної діяльності підприємства відображаються на рахунку 71 «Інший операційний дохід», який має такі субрахунки:

- 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;
- 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
- 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
- 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів наведена в таблиці 14.6.

Таблиця 14.6

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів від іншої операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено реалізацію іноземної валюти	31	711
2.	Відображено дохід від реалізації оборотних активів	36	712
3.	Нараховано доходи від операційної оренди активів	37	713
4.	Відображено дохід від операційних курсових різниць	36	714
5.	Відображено одержані штрафи, пені, неустойки	30, 31	715
6.	Відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів	30, 31	716
7.	Списано кредиторську заборгованість після закінчення строків позовної давності	63	717
8.	Відображено одержані оборотні активи	30, 31	718
9.	Відображено результати інвентаризації (оприбутковано надлишок запасів)	20	719
10.	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	791

Сума визнаних доходів зменшується на суму непрямих податків у складі цих доходів, а чистий дохід списується на субрахунок

791 «Результат операційної діяльності».

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». Облік інших витрат операційної діяльності ведеться на наступних субрахунках:

940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

941 «Витрати на дослідження і розробки»;

942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

946 «Втрати від знецінення запасів»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;

949 «Інші витрати операційної діяльності».

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат подана в таблиці 14.7.

Таблиця 14.7

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено в обліку витрати заробітної плати на дослідження та розробку	941	661
2.	Списано реалізовану іноземну валюту	942	312
3.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
4.	Створено резерв сумнівних боргів	944	38
5.	Відображено витрати від операційних курсових різниць	945	31, 33
6.	Втрати від знецінення виробничих запасів віднесено на витрати	946	20
7.	Відображено втрати і нестачі від псування цінностей (якщо винуватця не встановлено)	947	20, 22
8.	Відображено визнані штрафи та санкції	948	31
9.	Відображено інші витрати операційної діяльності	949	30, 24
10.	Віднесено інші операційні витрати на зменшення фінансового результату	791	94

14.4. Облік доходів і витрат від фінансової діяльності

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 31 «Фінансові витрати» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415.

Фінансові витрати – витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Запозичення – позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки.

Для обліку таких витрат у Плані рахунків передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати», а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Рахунок 95 «Фінансові витрати» включає наступні субрахунки:

951 «Відсотки за кредит» – для відображення витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування банківськими кредитами.

952 «Інші фінансові витрати» – для відображення витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу: витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахування відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Основні операції з обліку фінансових витрат наведені у табл. 14.8.

Таблиця 14.8

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат від фінансової діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано відсотки за користування кредитом	951	684
2.	Сплачено нараховані відсотки та інші фінансові витрати	684	30, 31
3.	Фінансові витрати, списані на фінансові результати	792	951

Доходи, які отримують у процесі фінансової діяльності підприємства, такі, як дивіденди, відсотки, інші доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які вираховуються за методом участі в капіталі), відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» за субрахунками:

– 731 «Дивіденди одержані» – для відображення належної суми дивідендів від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними;

– 732 «Відсотки одержані» – для відображення відсотків за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731, а також відсотків за здані у фінансову оренду необоротні активи;

– 733 «Інші доходи від фінансових операцій» – для відображення інших доходів від фінансової діяльності, крім тих, що обліковуються на субрахунках 731 та 732.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Кореспонденцію рахунків з обліку доходів у вигляді процентів, дивідендів, роялті наведено в таблиці 14.9.

Таблиця 14.9

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів від фінансової діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховані відсотки щодо майна у фінансовій оренді	373	732
2.	Нараховані відсотки за облігаціями	373	732
3.	Нараховано роялті за користування комп'ютерним програмним забезпеченням	373	733
4.	Нараховані доходи у вигляді дивідендів	373	731
5.	Списано доходи від фінансової діяльності на фінансовий результат	73	792

14.5. Облік доходів і витрат від інвестиційної діяльності

У Плані рахунків для відображення операцій від інвестиційної діяльності передбачено такі рахунки: 72 «Дохід від участі в капіталі»; для відображення доходів – 74 «Інші доходи»; для відображення витрат – 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати».

Для обліку доходів від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які відображаються за методом участі в капіталі, призначено рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» який має такі субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунку 72 відображається збільшення (одержання) доходу, пов'язаного зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок отримання асоційованим, спільним або дочірнім підприємством прибутків, 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.

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі наведена в таблиці 14.10.

Таблиця 14.10

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів від інвестиційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено доходи, одержані інвестором від участі в капіталі асоційованого підприємства	141	721
2.	Відображено доходи, одержані інвестором від участі в капіталі дочірнього підприємства	141	723
3.	Списання доходів від інвестиційної діяльності на фінансові результати	72	792

На цьому рахунку обліковуються втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування (табл. 14.11).

У процесі здійснення інвестиційної діяльності виникають втрати від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». На цьому рахунку обліковуються втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування (табл. 14.11). До таких втрат можуть бути віднесені збитки, зазначені інвестором, або інші втрати капіталу – наприклад, знецінення необоротних активів, інвестицій.

Облік на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться за субрахунками:

– 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

- 962 «Втрати від спільної діяльності»;
- 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

Таблиця 14.11

Типова кореспонденція рахунків з обліку втрат від участі в капіталі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено інвестором збитки, одержані від інвестиційної діяльності (здійснюваної за методом участі в капіталі)	96	141
2.	Списано одержані збитки на фінансові результати	792	96

14.6. Облік інших доходів і витрат

Для узагальнення інформації про доходи, що отримані у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи», що містить 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».

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів наведена в таблиці 14.12.

Таблиця 14.12

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	30, 31	741
2.	Відображено дохід від реалізації основних засобів, нематеріальних активів	36	742
3.	Реалізовано майнові комплекси	30, 31	742
4.	Одержано дохід від неопераційної курсової різниці	30, 31	744
5.	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів	20	745

Продовження таблиці 14.12

1	2	3	4
6.	Списано довгострокову кредиторську заборгованість після закінчення строку позовної давності	50	746
7.	Списано інші доходи на фінансові результати	74	793

До інших належать витрати, що виникають у процесі діяльності підприємства (крім фінансових втрат), але не пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (товарів) і послуг, а також втрати від страхової діяльності. Облік таких витрат ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». За дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік інших витрат ведеться в розрізі субрахунків:

- 970 «Витрати 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».

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат діяльності підприємства наведена в таблиці 14.13.

Таблиця 14.13

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	14
2.	Списано собівартість реалізованих необоротних активів, тобто залишкову вартість основних засобів	972	10
3.	Відображено списання реалізованих цілісних майнових комплексів	972	10
4.	Відображено втрати від неопераційної від'ємної курсової різниці	974	30, 31
5.	Відображено суму знецінення (уцінки) фінансових інвестицій	975	14
6.	Відображається залишкова вартість основних засобів при їх списанні, ліквідації	976	10
7.	Здійснено списання інших витрат діяльності	977	30, 31
8.	Списано на фінансові результати інші витрати звичайної діяльності	793	97

14.7. Облік витрат з податку на прибуток

Для відображення податку на прибуток в Плані рахунків передбачено рахунок 98 «Податок на прибуток», де 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». На цьому рахунку також ведеться облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, а за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати». Як уже зазначалось, облік витрат з податку на прибуток ведеться згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Типові кореспонденції за рахунком 98 наведені у табл. 14.14.

Таблиця 14.14

Типова кореспонденція рахунків з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображення витрат з податку на прибуток	98	641
2.	Відображення суми зменшення відстрочених податкових активів, які обліковувались на рахунку 17	98	17
3.	Відображення відстрочених податкових зобов'язань щодо податку на прибуток	98	54
5.	Списання витрат з податку на прибуток на фінансові результати	79	98

Потрібно зазначити, що у випадку виникнення різниці при визначенні податку на прибуток між бухгалтерською і податковою базами оцінки рахунок 98 тісно взаємодіє з рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» (у ситуації, коли податок на прибуток згідно з обліковою політикою менший за податок, визначений згідно з податковим законодавством) і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» (коли «податковий» податок на прибуток менший за «бухгалтерський» податок).

14.8. Облік доходів і витрат майбутніх періодів

Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків в Україні під витратами майбутніх періодів розуміють витрати, які здійснені у звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

До *витрат майбутніх періодів* відносять:

- витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;
- витрати на пускові періоди при освоєнні нових підприємств, цехів, з освоєнням нових виробництв і агрегатів, нових видів продукції, технологій;
- витрати на одноразовий набір робітників при організації чи розширенні виробництва;
- сплачені авансом орендні платежі;
- витрати з ремонту орендованих основних засобів за рахунок орендаря;
- оплату страхового поліса;
- передоплата за газети, журнали, технічну літературу та інші витрати.

Списувати ці суми одразу на витрати майбутнього періоду не можна, оскільки, наприклад, орендні або лізингові відносини підприємства продовжуються протягом тривалого часу, а одночасне списання великої суми орендної плати призведе до необумовленого й значного збільшення витрат і наслідком може бути зменшення фінансового результату (прибутку), що порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Розподіл витрат майбутніх періодів здійснюється залежно від терміну (кількості місяців), до якого вони відносяться, та інших факторів. За допомогою класифікації витрат майбутніх періодів можна не лише надавати додаткову інформацію про такі витрати, їх склад керівництву підприємства для прийняття відповідних управлінських рішень, але й слідкувати, яким чином вони впливають на фінансовий результат діяльності.

Тому для цього, вважаємо доцільним класифікувати витрати майбутніх періодів за видами діяльності (рис. 14.5), що сприятиме визначенню напрямів їх здійснення (використання) та впливу на конкретні показники діяльності.

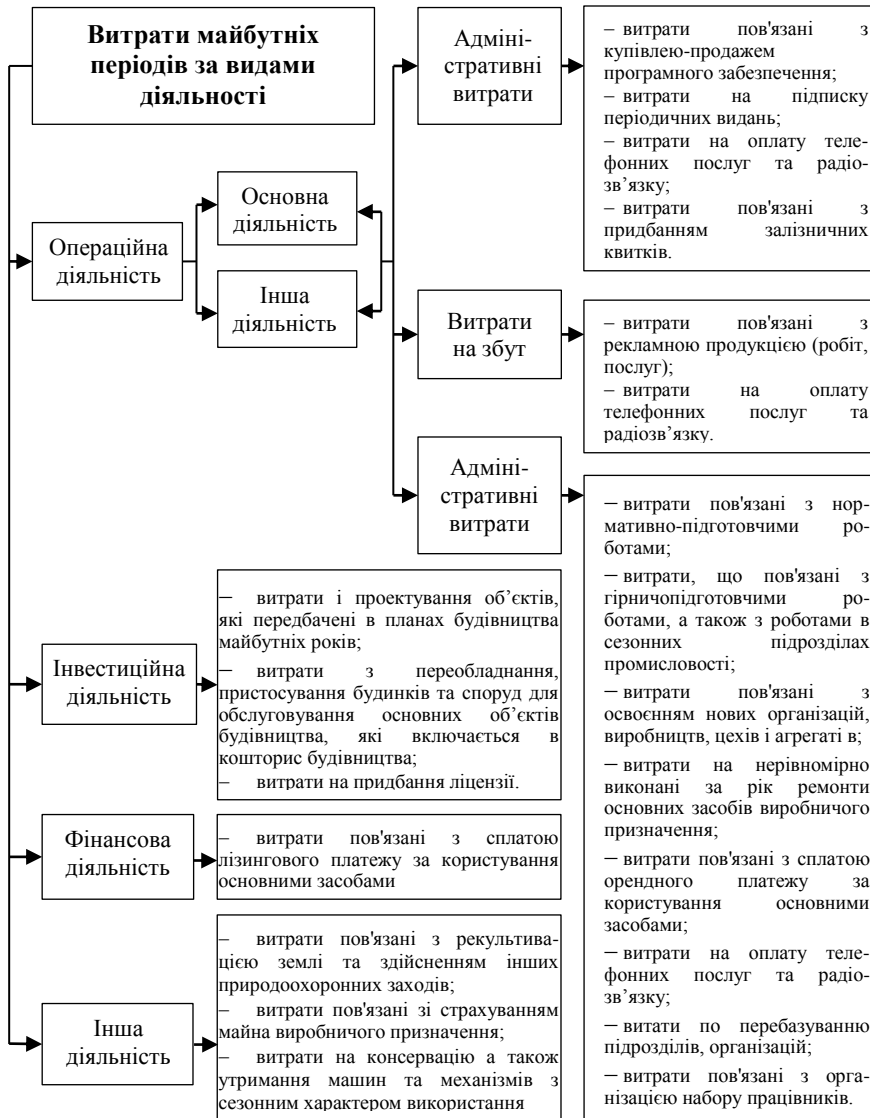


Рис. 14.5. Класифікація витрат майбутніх періодів за видами діяльності підприємства

Витрати майбутніх періодів – вид активу, який за своєю суттю є дебіторською заборгованістю. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Інформація про такі витрати тимчасово, до їх визнання в Звіті про фінансові результати в майбутніх періодах, відображається в активі Балансу.

Облік витрат майбутніх періодів ведеться на активному рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», призначеному для узагальнення інформації про здійснені витрати у звітному періоді, які не можуть бути віднесені до витрат поточного періоду і підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. Як правило, такі витрати здійснені до початку виробничого процесу, або стосуються кількох виробничих циклів.

По дебету рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» відображається накопичення витрат майбутніх періодів, по кредиту – списання цих витрат з включенням їх до складу витрат звітного періоду.

Аналітичний облік повинен бути організований таким чином, щоб своєчасно надавати управлінцям необхідну повну інформацію про суму витрат з метою їх оптимізації та забезпечення своєчасного списання.

Типову кореспонденцію за рахунком 39 «Витрати майбутніх періодів» наведено в табл. 14.15.

Таблиця 14.15

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат майбутніх періодів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Списано вартість використаних запасів на витрати майбутніх періодів	39	20, 22
2.	Оплачено витрати майбутніх періодів готівкою	39	30
3.	Здійснено попередню оплату за торговий патент	39	311
4.	Відображено вартість передоплати на газети і журнали, технічну літературу	39	37
5.	Списано частину витрат майбутніх періодів на витрати звітного періоду	23, 91, 92, 93	39

Обліковим регістром з обліку витрат майбутніх періодів є Журнал 5 (розділ III).

Облік доходів майбутніх періодів ведеться на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», призначеному для узагальнення інформації про одержані доходи у звітному періоді, які підлягають віднесенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

Окрім витрат, функціонуюче підприємство може отримувати доходи майбутніх періодів, до яких відносяться:

- доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі);
- передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання;
- авансові платежі за вантажні перевезення;
- виручка від продажу квитків транспортних і театральновидовищних підприємств;
- нереалізовані прибутки від внутрішньогрупових операцій;
- доходи від перевищення продажної вартості об'єктів операційної оренди над їх балансовою вартістю;
- доходи від перевищення продажної вартості об'єктів операційної оренди над їх справедливою вартістю;
- доходи від перевищення продажної вартості об'єктів фінансової оренди над їх балансовою вартістю;
- абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

За кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається одержання доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів з включенням до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Облік доходів майбутніх періодів наведено у таблиці 14.16.

Таблиця 14.16

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів майбутніх періодів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено у складі доходів майбутніх періодів суму попередньо отриманої орендної плати	681	69
2.	На розрахунковий рахунок в банку надійшли кошти, що підлягають віднесенню на доходи майбутніх періодів	31	69
3.	Цільові внески визнані доходами майбутніх періодів	48	69
4.	Зараховано доходи майбутніх періодів до доходів поточного періоду	69	70
5.	Повернено авансову плату	69	30, 31

При настанні строку, за який було проведено попередню оплату за оренду або при утриманні заборгованості при нестачах, втратах і крадіжках на основі окремого розрахунку визначають пропорційну частку доходів

майбутніх періодів, яку необхідно записати на дебет рахунку у зв'язку з віднесенням їх до доходу звітного періоду чи на розрахунки з бюджетом.

14.9. Відображення інформації про доходи і витрати в облікових регістрах та фінансовій звітності

Узагальнення інформації про понесені витрати підприємства відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку № 356 від 29.12.2000 р. здійснюється у Журналі 5 або 5А. В обох варіантах Журналу є однаковими за змістом і порядком заповнення розділу I (з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 в дебет рахунків) та розділу II «Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати».

Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А заповнюється після складання розділів II і III (або III А) цих журналів, окремі дані до яких переносяться із складених журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з розділу III Б журналу 5 А).

Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» у складі Журналу 5 ведуть розділ III «Витрати діяльності».

Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності» у складі Журналу 5 А, ведуть розділи III А «Витрати діяльності» і III Б «Витрати за елементами».

Узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства здійснюють у Журналі 6 (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79). Окремі складові доходів підприємства накопичуються у Відомості 6.1.

У Звіті про фінансові результати узагальнюються витрати і доходи, які відповідають критеріям, визначеним в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Порядок формування даних про понесені витрати і отримані доходи та їх відображення у звітності наведено у табл. 14.17.

Таблиця 14.17

Порядок відображення доходів і витрат у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Найменування показника	Код рядка	Джерела інформації
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Кредитовий оборот з рахунку 70 за мінусом непрямих податків
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Дебетовий оборот рахунку 90

Продовження таблиці 14.17

1	2	3
Інші операційні доходи	2120	Кредитовий оборот з рахунку 71
Адміністративні витрати	2130	Дебетовий оборот з рахунку 92
Витрати на збут	2150	Дебетовий оборот з рахунку 93
Інші операційні витрати	2180	Дебетовий оборот з рахунку 94
Дохід від участі в капіталі	2200	Кредитовий оборот з рахунку 72
Інші фінансові доходи	2220	Кредитовий оборот з рахунку 73
Інші доходи	2240	Кредитовий оборот з рахунку 74
Фінансові витрати	2250	Дебетовий оборот з рахунку 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Дебетовий оборот з рахунку 96
Інші витрати	2270	Дебетовий оборот з рахунку 97
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Дебетовий оборот з рахунку 98

Надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про понесені витрати і отримані доходи підприємством за звітний період здійснюється шляхом складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Питання для самостійного контролю знань до теми 14

1. Поясніть економічну сутність принципу нарахування та відповідності доходів та витрат.
2. Які загальні умови визнання доходу?
3. Дайте правильне тлумачення двох різновидів доходу – валового доходу та чистого доходу.
4. Дайте визначення поняттям «відсотки», «дивіденди», «роялті».
5. Що таке інвестиційна діяльність?
6. Як ви розумієте поняття «надзвичайна подія»?
7. Поясніть економічну суть фінансової діяльності?
8. Як формується виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)?
9. Поясніть доцільність і необхідність класифікації доходів і витрат по видах діяльності.
10. Назвіть основні групи класифікації витрат.
11. Назвіть рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та поясніть доцільність їх використання в облікових реєстрах.

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 14

Завдання 1. Підприємство реалізувало автомобіль вітчизняному покупцю:

– договірна вартість продажу автомобіля визначена у розмірі 5400 грн, у т.ч. ПДВ – ?

– первинна вартість автомобіля становить – 8000 грн;

– сума нарахованого зносу автомобіля на дату реалізації складає 5000 грн.

Завдання:

1. Відобразити наведену господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку.
2. Визначити фінансовий результат від реалізації автомобіля.

Завдання 2. Підприємство відвантажило покупцю готову продукцію на суму 1800 грн, в т.ч. ПДВ – 300 грн. Собівартість готової продукції – 1100 грн.

Завдання: Відобразити наведену господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку, якщо:

- а) перша подія – відвантаження готової продукції;
- б) перша подія – передоплата.

Завдання 3. Підприємство «Холодтехсервіс» отримало замовлення і передоплату послуг по ремонту холодильного обладнання від ПАТ «Лотос». Вартість ремонту становить 49800 грн, в т. ч. ПДВ – 8300 грн.

Завдання: Відобразити наведену господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 4. Підприємство отримало кредит банку 540000 грн під 24% річних. Термін сплати відсотків – останній день кожного місяця, термін погашення кредиту – 3 місяці.

Необхідно відобразити наведену господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 5. Реалізовано довгострокові фінансові інвестиції за 800000 грн, балансова вартість яких становить 700000 грн.

Необхідно відобразити суму доходу від реалізації і списання балансової вартості інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити фінансовий результат від реалізації фінансових інвестицій.

Завдання 6. Підприємство «Фоліо» реалізувало складське приміщення, первісна вартість якого становить 190000 грн. За час користування був нарахований знос в сумі 120000 грн. Вартість реалізації – 240000 грн, в т.ч. ПДВ – 40000 грн.

Необхідно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку дохід від

реалізації і списання необоротного активу (складського приміщення).
Визначити фінансовий результат від реалізації приміщення.

Завдання 7. Підприємство «Лотос» відвантажило покупцю готову продукцію на суму 300000 грн, в т.ч. ПДВ – 50000 грн. Собівартість готової продукції – 190000 грн.

Завдання:

Відобразити наведену господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку, якщо:

- а) перша подія – оплата;
- б) перша подія – відвантаження готової продукції.

Тести контролю знань до теми 14

1. Виробництво, збут і управління відносяться до наступної діяльності підприємства:

- а) поточної;
- б) основної;
- в) фінансової.

2. Для визнання доходу необхідне:

- а) збільшення активу або зменшення зобов'язань, які зумовлюють збільшення власного капіталу;
- б) надходження активу;
- в) зменшення зобов'язань, які зумовлюють збільшення власного капіталу;
- г) збільшення власного капіталу.

3. Списання на фінансовий результат собівартості готової продукції відображається бухгалтерським записом:

- а) Д-т 31 – К-т 90;
- б) Д-т 90 – К-т 79;
- в) Д-т 73 – К-т 79;
- г) Д-т 79 – К-т 90.

4. Відсотки – це:

- а) плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, заборгованих підприємству;
- б) платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів);
- в) частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками)

відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.

5. Витрати на охорону, юридичні і аудиторські послуги належать до...

- а) загальновиробничих витрат;
- б) адміністративних витрат;
- в) витрат на збут;
- г) інших витрат операційної діяльності.

6. Роялті – це:

- а) плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, заборгованих підприємству;
- б) частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками), відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства;
- в) платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів).

7. Операційна діяльність – це:

- а) основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- б) придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів;
- в) діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства;
- г) будь-яка діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності).

8. Рахунки класу 9 класифікують витрати:

- а) за функціональною ознакою;
- б) елементами;
- в) центрами виникнення;
- г) центрами відповідальності.

9. Бухгалтерський запис Д-т 92 – К-т 131 означає операцію:

- а) відображення суми витрат на амортизацію основних виробничих засобів;
- б) відображення суми амортизації нематеріальних активів;
- в) оплата послуг за ремонт основних засобів;
- г) нарахування заробітної плати працівникам відділу транспорту.

10. Дати зміст господарської операції:

Д-т 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

К-т 701 «Доходи від реалізації готової продукції»;

Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

К-т 26 «Готова продукція».

а) покупцям повернено готову продукцію;

б) реалізовано готову продукцію покупцям і одночасно списано собівартість готової продукції;

в) покупцем акцептовано платіж за реалізовану продукцію;

г) немає правильної відповіді.

ТЕМА 15. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

15.1. Поняття фінансових результатів та їх класифікація

15.2. Облік формування фінансових результатів звітного періоду

15.3. Облік використання прибутку підприємства (покриття збитків)

15.4. Відображення інформації про фінансові результати в облікових регістрах та фінансовій звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 15

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 15

Тести контролю знань до теми 15

15.1. Поняття фінансових результатів та їх класифікація

Діяльність будь-якого підприємства спрямована на отримання позитивного фінансового результату. Однак, фінансовим результатом господарської діяльності підприємства може бути не лише прибуток, але й збиток. *Фінансові результати* формуються шляхом накопичення доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності того ж періоду.

Фінансовий результат діяльності підприємства складається з:

- фінансових результатів від операційної (основної) діяльності;
- фінансових результатів від іншої операційної діяльності;
- фінансових результатів від фінансових інвестицій (операцій);
- фінансових результатів від іншої діяльності.

Фінансові результати за звітний період визначаються шляхом співставлення доходів та відповідних витрат підприємства, де визначаються наступні показники.

Чистий дохід (виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю тієї ж реалізованої продукції, (товарів, робіт, послуг).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності розраховується шляхом сумування до валового прибутку (збитку) інших операційних доходів за мінусом адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Прибуток (збиток) до оподаткування розраховується шляхом

сумування до прибутку (збитку) від операційної діяльності доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів діяльності за мінусом фінансових витрат, витрат від участі в капіталі та інших витрат діяльності.

Чистий прибуток (збиток) визначається шляхом співставлення прибутку (збитку) до оподаткування та витрат (доходу) з податку на прибуток.

Методику порядку визначення фінансових результатів діяльності підприємства можна подати у наступному вигляді:

1. *Визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД):*

$$\text{ЧД} = \text{Д} - (\text{ПДВ} + \text{АП} + \text{ІЗ} + \text{ІВ}), \quad (15.1)$$

де Д – дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ПДВ – податок на додану вартість;

АЗ – акцизний податок;

ІЗ – інші збори або податки з обороту;

ІВ – інші витрати.

2. *Розрахунок валового прибутку (збитку) (ВП(З)):*

$$\text{ВП(З)} = \text{Д} - \text{СР}, \quad (15.2)$$

де Д – дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

СР – собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

3. *Визначення собівартості готової продукції, виробленої за звітний період (СГП):*

$$\text{СГП} = \text{ЗНВп} + \text{Взп} - \text{ЗНВк}, \quad (15.3)$$

де ЗНВп – залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

Взп – витрати на виробництво звітного періоду;

ЗНВк – залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

4. *Визначення собівартості реалізованої продукції (СРП):*

$$\text{СРП} = \text{ЗГПп} + \text{СПз} - \text{ЗГПк}, \quad (15.4)$$

де ЗГПп – залишок готової продукції на початок звітного періоду;

СПз – собівартість продукції, виробленої за звітний період;

ЗГПк – залишок готової продукції на кінець звітного періоду.

5. *Визначення фінансового результату від операційної діяльності (ФР_{од}):*

$$\text{ФР}_{\text{од}} = \text{ЧД} + \text{ІОД} - (\text{АВ} + \text{ВЗ} + \text{ІОВ}), \quad (15.5)$$

де ФР_{од} – фінансовий результат від операційної діяльності;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ЮД – інші операційні доходи;
 АВ – адміністративні витрати;
 ВЗ – витрати на збут;
 ЮВ – інші операційні витрати.

6. *Розрахунок фінансового результату – прибутку (збитку) до оподаткування* ($\Pi(3)_{\text{до}}$):

$$\Pi(3)_{\text{до}} = \text{ФР}_{\text{од}} + (\text{ДК} + \text{ІФД} + \text{ІД}) - (\text{ФВ} + \text{ВК} + \text{ІВ}), \quad (15.6)$$

де $\Pi(3)_{\text{до}}$ – фінансовий результат (прибуток (збиток)) до оподаткування;

$\text{ФР}_{\text{од}}$ – фінансовий результат від операційної діяльності;
 ДК – дохід від участі в капіталі;
 ІФД – інші фінансові доходи;
 ІД – інші доходи;
 ФВ – фінансові витрати;
 ВК – втрати від участі в капіталі;
 ІВ – інші витрати.

7. *Розрахунок чистого фінансового результату (прибутку (збитку))* (ЧП(3)):

$$\text{ЧП}(3) = \Pi(3)_{\text{до}} - \text{ПП}, \quad (15.7)$$

де ЧП(3) – чистий фінансовий результат (прибуток (збиток));

$\Pi(3)_{\text{до}}$ – фінансовий результат (прибуток (збиток)) до оподаткування;

ПП – податок на прибуток.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства призначено рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності».

За кредитом цього рахунку відображають суми в порядку закриття рахунків доходів (тобто рахунки класу 7), а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат та нарахованого податку на прибуток – тобто рахунки класу 8 або рахунки класу 9. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)». Якщо кредитовий оборот по рахунку 44 більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і навпаки, якщо дебетовий оборот більший за кредитовий, то підприємство зазнало збитку.

15.2. Облік формування фінансових результатів звітного періоду

Визначення фінансових результатів шляхом порівняння доходів за видами діяльності та відповідних витрат наближує керівництво суб'єкта господарювання до прийняття виважених та ефективних управлінських рішень.

Підприємства та організації, функціонування яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

В таблиці 15.1. подано облік формування фінансових результатів.

Таблиця 15.1

Типова кореспонденція рахунків з обліку формування фінансових результатів діяльності підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Списання доходів підприємства			
1.	Списано доходи від реалізації продукції	70	791
2.	Списано інші операційні доходи	71	791
3.	Списано дохід від участі в капіталі	72	792
4.	Списано інші фінансові доходи	73	792
5.	Списано інші доходи	74	793
Списання витрат			
6.	Списано собівартість реалізованої продукції	791	90
7.	Списано адміністративні витрати	791	92
8.	Списано витрати на збут	791	93
9.	Списано інші операційні витрати	791	94
10.	Списано фінансові витрати	792	95
11.	Списано витрати від участі в капіталі	792	96
12.	Списано інші витрати	793	97
13.	Списано нарахований податок на прибуток	791	98
Закриття рахунку 79 «Фінансові результати»			
14.	Відображено прибуток	79	441
15.	Відображено збиток	442	79

Інші підприємства рахунки 8 класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Кінцевий фінансовий результат підприємства визначається як різниця між різними видами доходів і прибутків, які обліковуються за кредитом рахунку 79 «Фінансові результати», і відповідно, витратами й збитками, які обліковуються за дебетом даного рахунку.

Наглядний вигляд порядку формування фінансових результатів діяльності підприємства подано на рис. 15.1.



Рис. 15.1. Порядок формування прибутку (збитку) діяльності підприємства

Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, отриманого за певний період, який підлягає розподілу. У момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визначений як нерозподілений.

Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

15.3. Облік використання прибутку підприємства (покриття збитків)

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків передбачений рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», що має наступні субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На рахунку 44 ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За дебетом рахунку відображаються збитки та використання прибутку, а за кредитом – збільшення прибутку від усіх видів діяльності.

Виправлення помилок за попередній період, що виявлені в поточному, відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з рахунками бухгалтерського обліку класів 1-6.

Чистий прибуток визначається наприкінці звітної періоду і відображається за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» і за кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Збиток у звітному Балансі відображається за дебетом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і за кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» (останній у будь-якому випадку закривається). Кредитове сальдо на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» характеризує нерозподілений прибуток, а дебетове – непокритий збиток.

Наприкінці звітної періоду сальдо рахунка 79 списується на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або 442 «Непокриті збитки» (табл. 15.2).

Таблиця 15.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку використання фінансових результатів підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Списання фінансового результату від основної діяльності до складу нерозподіленого прибутку	791	441

Продовження таблиці 15.2

1	2	3	4
2.	Збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування прибутку	441	401
3.	Збільшення додаткового капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку		42
4.	Нараховано дивіденди власникам	443	671
5.	Проведено відрахування до резервного капіталу		43
6.	Відображення фінансового результату від основної діяльності у випадку збитковості	442	791
7.	Збитки списані за рахунок додаткового капіталу	42	442
8.	Непокриті збитки від основної діяльності списано за рахунок нерозподіленого прибутку	441	442

Збиток звітної періоду відображається за дебетом субрахунку 442 «Непокриті збитки», дебетове сальдо на цьому субрахунку означає суму непокритого на даний момент збитку. Витрати, втрати і збитки, які обліковуються на цьому рахунку, а також суми податку з прибутку, які не перекриваються прибутком, приєднуються до непокритих збитків.

Аналітичний облік на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться тільки за оборотами звітної періоду. На рахунку 44 доцільно виділити такі аналітичні позиції:

- чистий прибуток звітної періоду;
- поточні витрати і втрати, які списані як використання прибутку в звітному періоді;
- відрахування до резервного капіталу;
- дивіденди, які нараховані за минулі звітні періоди;
- дивіденди, які нараховані за звітний період (авансом).

За всіма аналітичними позиціями аналітичний облік ведеться наростаючим підсумком з початку і до кінця звітної періоду.

Якщо суми нерозподіленого прибутку минулих періодів недостатньо для покриття збитку звітної періоду, то він покривається за рахунок резервного або додаткового капіталу (за винятком сум дооцінки майна при переоцінці).

Фінансовий результат, який призводить до збільшення власного капіталу, тобто прибуток, може залишатися нерозподіленим протягом певного періоду. Однак, частіше його розподіляють за напрямками майбутнього використання, які визначає власник (власники, учасники) підприємства або уповноважений орган згідно з установчими документами.

Чистий прибуток, одержаний підприємством після сплати податків до

бюджету, а також інших платежів, може розподілятися на виплату дивідендів учасникам товариства, на створення резервного капіталу тощо.

Розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання в поточному періоді відображається за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Первинними документами при відображенні інформації про використання прибутку є розрахунки та довідки бухгалтерії, протоколи або рішення власника (засновників).

Дані субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються у Звіті про власний капітал.

15.4. Відображення інформації про фінансові результати в облікових регістрах та фінансовій звітності

Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства, а також і про отримані доходи, відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку № 356 від 29.12.2000 р. здійснюється у Журналі 6 (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79).

Також узагальнення фінансових результатів діяльності підприємства відображається у фінансовій звітності, зокрема у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) форми № 2. Порядок формування даних про понесені витрати і отримані доходи та їх відображення у звітності наведено у табл. 15.3.

Таблиця 15.3

Порядок відображення фінансових результатів у Звіті про сукупний дохід

Найменування показника	Код рядка	Порядок розрахунку
1	2	3
Валовий прибуток (збиток)	2090 2095	Чистий дохід (рядок 2000) – Собівартість реалізованої продукції (рядок 2050)
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток (збиток))	2190 2195	Валовий прибуток (рядок 2090) + Інші операційні доходи (рядок 2120) – Адміністративні витрати (рядок 2130) – Витрати на збут (рядок 2150) – Інші операційні витрати (рядок 2180)

Продовження таблиці 15.3

1	2	3
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток (збиток))	2290 2295	Фінансовий результат від операційної діяльності (рядок 2190) + Дохід від участі в капіталі (рядок 2200) + Інші фінансові доходи (рядок 2220) + Інші доходи (рядок 2240) – Фінансові витрати (рядок 2250) – Втрати від участі в капіталі (рядок 2255) – Інші витрати (рядок 2270)
Чистий прибуток (збиток)	2350 2355	Фінансовий результат до оподаткування (рядок 2290) – Витрати (дохід) з податку на прибуток (рядок 2300) – Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування (рядок 2305)

Питання для самостійного контролю знань до теми 15

1. Поясніть зміст і значення фінансових результатів.
2. Які складові фінансової діяльності підприємства?
3. Поясніть методику процесу визначення остаточних фінансових результатів підприємства.
4. Як обчислити валовий і чистий прибуток підприємства?
5. Які рахунки призначені для обліку результатів діяльності підприємства. Дайте їх характеристику.
6. Які позиції доцільно виділити на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»?
7. Як розподіляється прибуток підприємства?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 15

Завдання 1. Підприємство обмінює готову продукцію на виробничі запаси вартістю 6000 грн. Собівартість переданої продукції становить 4000 грн.

Завдання: Скласти журнал господарських операцій та визначити фінансовий результат.

Завдання 2. За підсумками 2018 р. ПАТ «Креатив» одержало збиток у розмірі 10000 грн. За підсумками I кварталу 2019 р. ВАТ одержало прибуток у розмірі 50000 грн. У I кварталі 2019 р. підприємством було виплачено доход (премії) за емітованими раніше облигаціями у сумі 1900 грн. Крім того, бухгалтером ВАТ «Креатив» була виявлена помилка:

вартість оприбуткованих матеріалів у 2018 р. була завищена на суму 1000 грн.

Підприємство прибуток I кварталу 2019 р. (30000 грн) спрямувало на збільшення резервного капіталу – 6000 грн; на виплату дивідендів – 24000 грн.

Завдання: Скласти журнал господарських операцій.

Тести контролю знань до теми 15

1. Шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів і т.д. розраховується:

- а) чистий дохід;
- б) валовий прибуток (збиток);
- в) чистий прибуток (збиток).

2. Списання доходу від участі в капіталі відображається бухгалтерським записом:

- а) Д-т 791 – К-т 72;
- б) Д-т 792 – К-т 72;
- в) Д-т 72 – К-т 792.

3. Сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» може бути:

- а) тільки дебетове;
- б) тільки кредитове;
- в) дебетове і кредитове.

4. Різниця між доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції, (товарів, робіт, послуг) називається:

- а) валовий прибуток (збиток);
- б) чистий прибуток (збиток);
- в) дохід.

5. Збиток звітного року відображається:

- а) за кредитом субрахунку 442;
- б) за дебетом субрахунку 442;
- в) за дебетом субрахунку 793.

6. Наприкінці звітного року сальдо рахунка 79 списується на:

- а) субрахунок 443;
- б) субрахунок 441 або 442;
- в) рахунки 7-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку.

7. Списання інших доходів відображається в обліку записом:

- а) Д-т 75 – К-т 793;
- б) Д-т 74 – К-т 791;
- в) Д-т 71 – К-т 792;
- г) Д-т 74 – К-т 793.

8. Відображення фінансового результату від основної діяльності у випадку збитковості відображається записом:

- а) Д-т 791 – К-т 442;
- б) Д-т 442 – К-т 791;
- в) Д-т 42 – К-т 442.

ТЕМА 16. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

16.1. Поняття власного капіталу та його склад

16.2. Облік зареєстрованого капіталу

16.3. Облік капіталу у дооцінках

16.4. Облік додаткового капіталу

16.5. Облік формування і використання резервного капіталу

16.6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

16.7. Облік корегуючого (вилученого та неоплаченого) капіталу

16.8. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

16.9. Облік коштів цільового фінансування та цільових надходжень

16.10. Відображення інформації про власний капітал та забезпечення зобов'язань в облікових регістрах і фінансовій звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 16

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 16

Тести контролю знань до теми 16

16.1. Поняття власного капіталу та його склад

Власний капітал є основним джерелом утворення господарських засобів та основою процесу створення й подальшої діяльності підприємства. Такий капітал забезпечує фінансування господарської діяльності товариства та виступає гарантією прав, з одного боку, власників, а з іншого – кредиторів у частині погашення заборгованості перед ними.

У момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками), і являє собою вартість майна підприємства. Займаючись підприємницькою діяльністю, підприємство використовує залучені кошти, в результаті чого виникають борги. Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства ($A = Z - K$) і мають пріоритет порівняно з вимогами власників. Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями: $K = A - Z$.

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

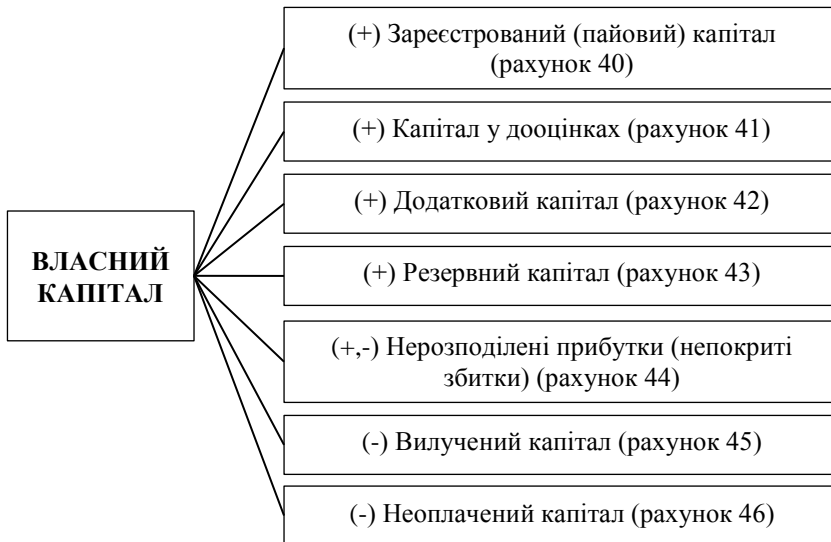


Рис. 16.1. Структура власного капіталу

16.2. Облік зареєстрованого капіталу

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал – один з основних показників, що характеризує розміри і фінансовий стан підприємства.

Статутний капітал – це зареєстрована вартість простих і привілейованих акцій для акціонерних товариств та офіційно зареєстрований у статутних документах сукупний внесок засновників для інших підприємств.

Формування статутного капіталу за рахунок внесків засновників (учасників) фіксується в засновницьких документах підприємства. Сума статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення обов'язково реєструються в Державному реєстрі господарських одиниць. Сума статутного капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована в Державному реєстрі, мають бути тотожними. Сума, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками, визначається як *неоплачений капітал підприємства*. Невкладені кошти засновників (учасників) зменшують реальний розмір статутного капіталу і

в балансі відображаються зі знаком мінус.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Пайовий капітал складається із сум пайових внесків, членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств (КСП) у сільському господарстві, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; іншого вкладеного капіталу; дооцінки активів; безоплатного одержання необоротних активів; іншого додаткового капіталу.

Суми *вилученого капіталу* відображають вартість акцій власної емісії, які на даний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу. Він показує, що капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою (акціонером). Вилучений капітал повинен бути перепроданий або анульований.

Кошти *резервного капіталу* використовуються відповідно до напрямів, передбачених установчими документами: як правило, у випадку недостатці прибутку за рахунок резервного капіталу покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації підприємства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

Господарським кодексом України передбачено створення в господарському товаристві резервного капіталу в розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку.

Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) – це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшені на суму прибутків, використаних у звітному році. Нерозподілений прибуток є власністю акціонерів (учасників, засновників) і збільшує суму власного капіталу. Якщо фінансовим результатом діяльності є збиток, то сума збитку зменшує суму власного капіталу.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств, організацій та установ України і припиняється в день виключення

підприємства з реєстру в результаті завершення діяльності.

Для узагальнення інформації про стан та рух зареєстрованого (пайового) капіталу статутного капіталу призначений пасивний рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». По дебету цього рахунку відображається зменшення зареєстрованого (пайового) капіталу, а по кредиту – його збільшення.

Сума кредитового сальдо по рахунку 40 повинна відповідати розміру зареєстрованого (пайового) капіталу, зафіксованому у статутних документах підприємства, і відображається в балансі підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума зареєстрованого (пайового) капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства.

Для узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу призначений пасивний рахунок 401 «Статутний капітал». По дебету цього рахунку відображається зменшення статутного капіталу, а по кредиту – його збільшення.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться у розрізі за кожним засновником (учасником), акціонером тощо.

Збільшення статутного капіталу може бути здійснене лише після здійснення всіма учасниками своїх внесків повністю.

Статутний капітал господарських товариств (крім акціонерних) може збільшуватися за рахунок:

- додаткових внесків учасників;
- належних учасникам дивідендів;
- нерозподіленого прибутку.

Відображення в бухгалтерському обліку збільшення і зменшення статутного капіталу наведено в табл. 16.1.

Таблиця 16.1

Кореспонденція рахунків з обліку зареєстрованого (пайового) капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Зареєстровано статут товариства, в якому визначено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
2.	Збільшено статутний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Продовження таблиці 16.1

1	2	3	4
3.	Збільшено статутний капітал за рахунок належних учасникам дивідендів	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
4.	Зменшено статутний капітал в розмірі внеску учасника	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
5.	Відображено вартість частини майна, що належить учаснику при виході з товариства, пропорційно його внеску до статутного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
6.	Нараховано частку прибутку, що отримано підприємством у поточному році, яка підлягає виплаті учаснику при виході з товариства	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

Порядок формування статутного капіталу залежить від організаційно-правової форми юридичної особи. Відповідно до Цивільного кодексу, юридична особа – це організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку. Юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та у інших формах, передбачених законом.

Відповідно до законодавства України порядок формування статутного капіталу залежить від виду та сфери діяльності товариства і має відповідати певним вимогам (табл. 16.2).

Таблиця 16.2

Особливості формування статутного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм

Організаційно-правова форма	Порядок формування статутного капіталу
1	2
1. Акціонерні товариства	Статутний капітал поділений на певну кількість акцій однакової номінальної вартості. Мінімальний розмір статутного капіталу – 1250 мінімальних заробітних плат на дату реєстрації.
2. Товариство з обмеженою відповідальністю	Розмір статутного капіталу товариства складається з номінальної вартості часток його учасників, виражених у національній валюті України.

Продовження таблиці 16.2

1	2
	Розмір частки учасника товариства у статутному капіталі товариства може додатково визначатися у відсотках. Розмір частки учасника товариства у відсотках повинен відповідати співвідношенню номінальної вартості його частки та статутного капіталу товариства.
3. Товариство з додатковою відповідальністю	Статутний капітал поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Учасники такого товариства відповідають за його борги своїми вкладами до статутного капіталу, а при недостатності цих сум – додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників розмірі, кратному вкладу кожного учасника. Мінімальний розмір статутного капіталу не обмежений. Усі учасники товариства несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном.
4. Командитне товариство	Статутний капітал не обмежений. Визнається товариство, в якому поряд з одним або більше учасниками, які здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, є один або більше учасників, відповідальність яких обмежується вкладом у майно підприємства.
5. Підприємство з іноземними інвестиціями	Підприємство будь-якої організаційно-правової форми, іноземна інвестиція у статутному капіталі якого складає не менше 10 % і оцінюється в іноземній валюті, конвертованій у валюту України.

Товариство – це організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві.

Господарські товариства можуть бути створені у формі повного, командитного товариства з обмеженою чи додатковою відповідальністю, акціонерного товариства. Господарське товариство, крім повного і командитного, може бути створене однією особою. В Україні найпоширенішою формою підприємницької діяльності є господарські товариства.

Важливим питанням при створенні господарського товариства є формування статутного капіталу. Господарським товариствам заборонено використовувати для формування статутного капіталу бюджетні і позикові кошти, а також отримані під заставу кошти.

Порядок формування статутного капіталу, оцінки внесків засновників і відображення в обліку залежить від виду господарського товариства. Розглянемо особливості формування статутного капіталу в

акціонерних товариствах.

Акціонерне товариство – це товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки своїм майном. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства у межах належних їм акцій. *Акція* – це цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує дольову участь у статутному капіталі акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає право його власникові на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, а також на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства. Акціонери відкритого акціонерного товариства можуть продати акції на вторинному ринку чи своєму товариству (якщо це передбачено статутом). Акціонери мають право здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю, приймати управлінські рішення, а також отримувати частину прибутку. При створенні відкритого акціонерного товариства акції можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах. При створенні закритого акціонерного товариства акції розподіляються між засновниками і не можуть розповсюджуватися шляхом підписки, купівлі-продажу на фондовій біржі.

В Україні випуск акцій дозволений лише акціонерним товариствам. Згідно до законодавства України акції класифікуються за різними ознаками (рис. 16.2).

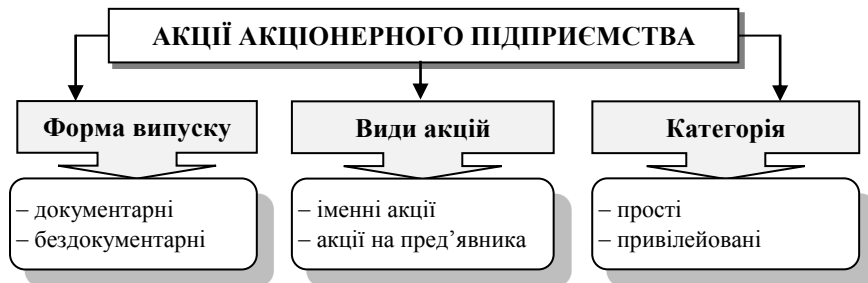


Рис. 16.2. Класифікація акцій акціонерного товариства

Необхідно відзначити відмінності між двома найбільш поширеними видами акцій: привілейованими і простими. Прості акції надають право голосу на зборах акціонерів і дозволяють одержати дивіденди (в разі наявності прибутку) після виплати дивідендів по привілейованих акціях.

Власники ж привілейованих акцій не мають право голосу, але мають ряд переваг: дивіденди є фіксованими і не залежать від результатів

діяльності; пріоритет перед власниками звичайних акцій на повернення їм капіталу в разі ліквідації компанії.

16.3. Облік капіталу у дооцінках

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки:

- 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;
- 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;
- 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»;
- 414 «Інший капітал у дооцінках».

На субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

На субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 «Капітал у дооцінках» формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 «Додатковий капітал».

16.4. Облік додаткового капіталу

Для обліку додаткового капіталу у Плані рахунків передбачено рахунок 42 «Додатковий капітал». За кредитом цього рахунку відображається збільшення додаткового капіталу, а за дебетом – його зменшення. Кореспонденцію рахунків з обліку додаткового капіталу подано в таблиці 16.3.

Таблиця 16.3

Кореспонденція рахунків з обліку додаткового капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено емісійний дохід	46 «Неоплачений капітал»	421 «Емісійний дохід»
2.	Відображено додаткові внески засновників товариства без рішення про збільшення статутного капіталу підприємства грошовими коштами, товарно-матеріальними цінностями	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»	422 «Інший вкладений капітал»
3.	До складу нематеріальних активів зараховано безоплатно отримані нематеріальні активи за їх справедливою вартістю	12 «Нематеріальні активи»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має такі субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід»;
- 422 «Інший вкладений капітал»;
- 423 «Накопичені курсові різниці»;
- 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
- 425 «Інший додатковий капітал».

На субрахунку 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 (непокриті збитки)».

У балансі акціонерного товариства залишок суми невикористаного емісійного доходу, тобто кредитове сальдо за рахунком 421 відображається по статті «Додатково вкладений капітал».

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший внесений засновниками товариства (крім акціонерного) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішення про зміну розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

Дооцінка основних засобів здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» у випадку, якщо його (об'єкта) залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

16.5. Облік формування і використання резервного капіталу

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку у Плані рахунків призначено рахунок 43 «Резервний капітал».

Кореспонденцію рахунків з обліку резервного капіталу наведено в таблиці 16.4.

Таблиця 16.4

Кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
2.	Створено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу	42 «Додатковий капітал»	43 «Резервний капітал»
3.	Погашено непокриті збитки минулих років за рахунок резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	442 «Непокриті збитки»

За кредитом цього рахунку відображається створення резерву, за дебетом – використання резервного капіталу. Сальдо за рахунком 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

16.6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

У Плані рахунків для обліку сум нерозподілених прибутків (збитків) поточного і минулого років, а також використаного в поточному році прибутку, передбачено рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

За кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету – збитки і використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 відображають наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 відображають непокриті збитки, їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді.

Слід зазначити, що виправлення помилок за минулий рік, які виявлені в поточному році, відображають кореспонденцією рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» з відповідними рахунками бухгалтерського обліку. Кореспонденцію рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) надано в таблиці 16.5.

Таблиця 16.5

Кореспонденція рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді на непокриті збитки	442 «Непокриті збитки»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Продовження таблиці 16.5

1	2	3	4
2.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді, за рахунок нерозподіленого прибутку	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
3.	Нараховано дивіденди власникам	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
4.	Списано фінансовий результат на нерозподілений прибуток	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
5.	Списано фінансовий результат на непокриті збитки	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»

У балансі підприємства дані про суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) відображаються у рядку 350, причому сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку I розділу пасиву балансу.

16.7. Облік корегуючого (вилученого та неоплаченого) капіталу

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів.

Для узагальнення інформації про вилучений капітал товариства Планом рахунків передбачено рахунок 45 «Вилучений капітал». Кореспонденцію рахунків з обліку вилученого капіталу надано в таблиці 16.6.

Таблиця 16.6

Кореспонденція рахунків з обліку вилученого капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Викуплено акції в акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо	451 «Вилучені акції»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
2.	Використано довгострокові позики з метою викупу вилучених вкладів і паїв	452 «Вилучені вклади й паї»	50 «Довгострокові позики»

Продовження таблиці 16.6

1	2	3	4
3.	Надійшла готівка до каси підприємства в результаті здійснення перепродажу акцій	30 «Готівка»	451 «Вилучені акції»
4.	Анульовані акції, що раніше були викуплені на суму, що перевищує номінальну вартість	421 «Емісійний дохід»	451 «Вилучені акції»

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції тільки за рахунок сум, що перевищують статутний капітал, для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Зазначені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін не більше одного року.

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

- 451 «Вилучені акції»;
- 452 «Вилучені вклади й паї»;
- 453 «Інший вилучений капітал».

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 (часток).

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій (внесків, паїв), іншого вилученого капіталу.

Джерелом формування статутного капіталу є грошові та матеріальні внески засновників. У випадку внесення засновниками до статутного капіталу матеріальних ресурсів первісною вартістю останніх є їх справедлива вартість, погоджена між засновниками, за якою активи зараховуються на баланс підприємства.

Відповідно до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу.

Сам порядок оцінки майнових внесків учасників має бути визначено в засновницьких документах. Якщо самі засновники не можуть здійснити оцінку майна, то це роблять спеціалісти з бюро технічної інвентаризації, торгово-промислової палати або експерти.

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» призначено для узагальнення

інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

По дебету рахунка 46 «Неоплачений капітал» відображається заборгованість засновників (учасників) товариства по внесках до статутного капіталу підприємства, а по кредиту – погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться по кожному засновнику (учаснику) і за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств).

У балансі підприємства сума заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Слід також мати на увазі, що згідно із Господарським кодексом України до моменту державної реєстрації ТзОВ кожний з учасників повинен внести не менше 50 % внеску, вказаного в засновницьких документах. Крім того, з моменту державної реєстрації учасники ТзОВ зобов'язані протягом року повністю внести свій вклад до статутного капіталу.

При створенні акціонерного товариства та після прийняття рішення про випуск акцій і оголошення передплати на них вся сума зареєстрованого статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку як неоплачений капітал на дебеті рахунка 46 «Неоплачений капітал» записом:

Дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»

Кредит рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

16.8. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про забезпечення визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання». Відповідно до цього положення, під поняттям *«забезпечення»*, слід розуміти зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення створюються при виникненні в результаті минулих подій теперішньої заборгованості підприємства, погашення якої, ймовірно, призведе до вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Таким чином, забезпечення виникають лише тоді, коли підприємство має теперішню заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій.

На відміну від інших зобов'язань, забезпечення передбачають

існування невизначеності щодо терміну або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення зобов'язань.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

- підприємство має теперішню заборгованість внаслідок минулої події;
- ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості;
- можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Основною характеристикою забезпечення є існування теперішньої заборгованості, яка може мати юридичну силу внаслідок контрактних зобов'язань або законодавчих вимог, наприклад кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. Проте заборгованість може виникати у результаті повсякденної практики, бажання суб'єкта господарювання підтримувати намічені ділові стосунки. Якщо підприємство не має теперішньої заборгованості, воно не має і не визнає зобов'язання. Якщо підприємство має теперішню заборгованість, зобов'язання може існувати і визнаватися за умови дотримання інших критеріїв визнання.

Теперішня заборгованість виникає в результаті минулих подій і не може виникнути, в результаті майбутніх подій, таких як майбутній продаж або укладання угоди.

Здебільшого підприємство спроможне визначити діапазони можливих результатів майбутніх подій і таким чином зробити попередню оцінку зобов'язання. Така оцінка є достатньо достовірною для застосування при визначенні забезпечення.

Коли немає можливості зробити попередню достовірну оцінку зобов'язання, таке зобов'язання не визнається в Балансі, а розкривається як непередбачене зобов'язання.

Якщо всі критерії визнання не виконуються, забезпечення не визнається.

Зокрема, не відповідають визначенню забезпечення:

- майбутні збитки від операційної діяльності підприємства;
- непередбачені зобов'язання.

Щодо непередбачених зобов'язань, то у загальному сенсі забезпечення є непередбаченими, оскільки вони не визначені за сумою або терміном погашення. Проте П(С)БО 11 «Зобов'язання» відокремлює забезпечення від непередбачених зобов'язань.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» *непередбачене зобов'язання* – це:

- 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та

існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться чи не відбудеться одна або більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Для обліку руху коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено пасивний рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

За кредитом рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» має такі субрахунки:

- 471 «Забезпечення виплат відпусток»;
- 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
- 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
- 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»;
- 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»;
- 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї»;
- 477 «Забезпечення матеріального заохочення»;
- 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

Аналітичний облік забезпечення майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, визначено у П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Враховуючи, що відпустки працівникам надаються впродовж року нерівномірно та з метою запобігання впливу фактично нарахованої заробітної плати за період відпустки на витрати і фінансовий результат звітного періоду, суб'єкт господарювання може створювати забезпечення на виплату відпусток з нарахуванням на соціальне страхування. Наприкінці року слід проводити інвентаризацію забезпечення, в результаті якої сума забезпечення буде коригуватися (сторнування або донарахування).

У бухгалтерському обліку підприємство зобов'язане створювати забезпечення на оплату відпусток.

Згідно з Інструкцією № 291 сума забезпечення визначається щомісяця

як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці:

Сума забезпечення на оплату відпусток = Фактичні витрати на оплату праці у звітному місяці x (Річна планова сума відпускних : Загальний плановий фонд оплати праці).

Забезпечення виплат відпусток обліковується на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Причому підприємства, які застосовують Інструкцію № 291, використовують субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток» (тут і надалі застосовуватимемо субрахунки, встановлені зазначеною Інструкцією). Інші підприємства самостійно відкривають окремий субрахунок.

Нарахування забезпечення відображається за кредитом субрахунку 471 у кореспонденції з тими рахунками обліку витрат, на яких обліковується оплата праці тих чи інших працівників, у складі елемента «Витрати на оплату праці» (п. 23 П(С)БО 16):

– рахунок 15 «Капітальні інвестиції» – працівників, зайнятих на будівництві (виготовленні) необоротних активів, у тому числі основних засобів;

– рахунок 23 «Виробництво» – виробничих працівників;

– рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» – працівників апарату управління цехами, дільницями тощо;

– рахунок 92 «Адміністративні витрати» – працівників адміністративного апарату;

– рахунок 93 «Витрати на збут» – працівників підрозділів, які забезпечують збут;

– рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» – працівників підрозділів соціальної сфери тощо.

Використання забезпечення відображається за дебетом субрахунку 471 у кореспонденції з рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – у періоді фактичного нарахування відпускних працівникам, про що йтиметься далі.

Нарахування забезпечення в податковому обліку податку на прибуток не відображається – Податковий кодекс не передбачає такої можливості.

Виплати працівникам у вигляді пенсій відображаються у складі виплат по закінченню трудової діяльності. Виплати по закінченню трудової діяльності, відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» – це виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Крім пенсій, до виплат по закінченні трудової діяльності можуть включатися:

- страхування життя;
- медичне обслуговування;
- інші виплати по закінченні трудової діяльності.

Порядок і сума таких виплат, насамперед пенсій, визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності.

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення. Резерв на додаткове пенсійне забезпечення ведеться на підприємствах, які за рахунок коштів персоналу та доходів підприємства створюють резерв для додаткового пенсійного забезпечення. При цьому складаються бухгалтерські проводки:

1. Відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою підприємства:

а) за рахунок витрат підприємства:

- дебет рахунків витрат (15, 23, 91, 92, 93 тощо)
- кредит субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;

б) за рахунок внесків працівників:

- дебет рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці»
- кредит субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

2. Перерахування коштів на виплату пенсій:

- дебет субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»
- кредит рахунка 31 «Рахунки в банках».

Підприємство, яке реалізує продукцію з гарантією, бере на себе зобов'язання забезпечувати її ремонт або заміну протягом гарантійного терміну. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2002 р. № 506 «Про затвердження Порядку гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів» гарантійне обслуговування полягає в тому, що виробник (продавець, виконавець) протягом гарантійного терміну зобов'язується організувати, якщо це передбачено експлуатаційним документом, роботи з спеціального встановлення (підключення) товару або його монтажу і технічного обслуговування. Роботи за гарантійним ремонтом (обслуговуванням) виконуються для споживача безкоштовно.

Гарантійний ремонт полягає у виконанні робіт, пов'язаних з усуненням недоліків товару для забезпечення його використання за призначенням протягом гарантійного терміну експлуатації. Усунення недоліків здійснюється шляхом заміни або ремонту комплектуючого виробу або окремої складової частини, а також виконання регулюючих

робіт відповідно до вимог нормативних документів.

Гарантійні зобов'язання зазначаються виробником (продавцем) в гарантійному талоні за формою № 1-гарант та № 2-гарант або в іншому експлуатаційному документі в розділі «Гарантійні зобов'язання виробника». До експлуатаційних документів також додаються відривні талони на технічне обслуговування та гарантійний ремонт.

При виникненні необхідності у визначенні причини втрати якості товару, гарантійний термін якого ще не минув, продавець зобов'язаний впродовж трьох днів з дня отримання письмової заяви від споживача відправити такий товар на експертизу. Споживачу видається акт приймання товару на експертизу за формою № 6-гарант.

В таблиці 16.7 наведена типова кореспонденція за рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Таблиця 16.7

Кореспонденція рахунків з обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Резервуються підприємством кошти для забезпечення майбутніх витрат, пов'язаних з відпустками: – робітникам; – адміністративному апарату	23 «Виробництво» 92 «Адміністративні витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
2.	Резервуються підприємством кошти для реалізації програми пенсійного забезпечення: – робітникам; – адміністративному апарату	23 «Виробництво» 92 «Адміністративні витрати»	472 «Додаткове пенсійне забезпечення»
3.	Резервуються підприємством кошти для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції	23 «Виробництво» 39 «Витрати майбутніх періодів» 68 «Розрахунки за іншими операціями»	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»
4.	Резервуються підприємством кошти на збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних або нематеріальних активів	15 «Капітальні інвестиції»	474 «Забезпечення інших витрат і платежів»

Продовження таблиці 16.7

1	2	3	4
5.	Списано брак продукції (робіт, послуг) за рахунок коштів, зарезервованих для витрат і платежів	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»	24 «Брак у виробництві»
6.	Списана виробнича собівартість продукції за рахунок коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат і платежів	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»	23 «Виробництво»

Оцінка зобов'язань щодо гарантійного обслуговування може здійснюватись на підставі інформації про фактичні витрати, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань стосовно кожного виду продукції, виконаних робіт, наданих послуг (товарів) за ряд звітних періодів. Цю оцінку слід здійснювати з урахуванням заходів щодо удосконалення технічних умов виробництва, підвищення якості сировини та матеріалів, що використовуються при виготовленні виробів.

Таблиця 16.8

Кореспонденція рахунків з обліку неоплаченого капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Здійснена підписка на акції акціонерного товариства (ВАТ) за номінальною вартістю акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» 30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»
2.	Відображена сума емісійного доходу		421 «Емісійний дохід»
3.	Відображена сума заборгованості акціонерів за повторне розміщення акцій при перепродажу викуплених акцій		451 «Вилучені акції» 74 «Інші доходи»
Внески від акціонерів до статутного капіталу:			
4.	об'єктами основних засобів	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
5.	цінними паперами (облігаціями) інших підприємств	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	

1	2	3	4
6.	виробничими запасами	20 «Виробничі запаси»	
7.	грошовими коштами	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	
8.	за рахунок заробітної плати, премій, допомоги тощо	66 «Розрахунки по виплатах працівникам»	
9.	за рахунок погашення заборгованості за довгостроковими позиками	50 «Довгострокові позики»	
10.	за рахунок зменшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства	67 «Розрахунки з учасниками»	

16.9. Облік коштів цільового фінансування та цільових надходжень

Основними завданнями бухгалтерського обліку цільових надходжень і цільового фінансування є: своєчасне документальне оформлення операцій з цільового фінансування і цільових надходженнях та їх використання відповідно до чинного законодавства України; систематизація інформації про наявність та рух коштів для здійснення заходів цільового призначення, а також про обсяг цільового фінансування і цільових надходжень.

Для обліку цільового фінансування і цільових надходжень призначений рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За кредитом рахунка 48 відображають кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат здійснюється за їх призначенням та джерелами надходжень. Кореспонденції при здійсненні операцій з цільовим фінансуванням наведено в табл. 16.9.

Таблиця 16.9

Основні кореспонденції рахунків (субрахунків) при здійсненні операцій з цільовим фінансуванням

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано на поточний рахунок цільове фінансування	311	48
2.	Здійснено сплату поточних та/або капітальних витрат за рахунок цільового фінансування	631	311
3.	Відображено капітальні витрати	152	631
		641/ПДВ	631
4.	Введено в експлуатацію об'єкти ОЗ	10	152
5.	Нараховано знос (амортизацію) ОЗ	23, 91, 92	131
6.	Одночасно з отриманням цільового фінансування відображено доходи майбутніх періодів	48	69
7.	Відображено дохід від цільового фінансування (одночасно та у розмірі нарахованої амортизації згідно із записом № 5)	69	745
8.	Відображено дебіторську заборгованість щодо цільового фінансування поточних витрат	377	719
9.	Здійснено витрати поточного характеру	23, 91, 92, 20	631
10.	Одночасно (із записом № 9) відображено суму використаного цільового фінансування	48	377

Методологічні основи обліку цільового фінансування наведено у ПБО 15, а саме:

– цільове фінансування не визнається доходом, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування (п. 16 ПБО 15);

– отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов такого фінансування (п. 17 ПБО 15);

– цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (ОЗ, НМА тощо) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів (п. 18 ПБО 15);

– якщо здійснюється фінансування для компенсації витрат (збитків) підприємства та для надання підтримки підприємству без установаження умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів, таке фінансування визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу (п. 19 ПБО 15).

16.10. Відображення інформації про власний капітал та забезпечення зобов'язань в облікових регістрах і фінансовій звітності

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік. Ф. № 4 містить інформацію про стан і зміну складових власного капіталу, а також відображає причини змін (збільшення, зменшення) кожної із складових. Так, складовими власного капіталу є:

- 1) Зареєстрований (пайовий) капітал (графа 3 ф. № 4)
- 2) капітал у дооцінках (графа 4 ф. № 4)
- 3) додатковий капітал (графа 5 ф. № 4)
- 4) резервний капітал (графа 6 ф. № 4)
- 5) нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (графа 7 ф. № 4)
- 6) неоплачений капітал (графа 8 ф. № 4)
- 7) вилучений капітал (графа 5 ф. № 4)

Всі вищенаведені складові власного капіталу можуть зазнавати змін протягом звітного року, такі зміни можуть бути двох типів:

– зовнішні, тобто зміни складових власного капіталу за рахунок інших об'єктів бухгалтерського обліку. Наприклад, внаслідок уцінки необоротних активів відбувається зменшення додаткового капіталу;

– внутрішні, тобто зміни, які відбуваються в межах загальної величини власного капіталу: одна його складова зменшується за рахунок збільшення іншої. Наприклад, при спрямуванні частини нерозподіленого прибутку на поповнення резервного капіталу відбуваються такі зміни: збільшується резервний капітал і зменшується нерозподілений прибуток.

Можливі причини, що впливають на зміни у власному капіталі і наведені у рядках ф. № 4 поділено на кілька підрозділів, а саме:

- коригування капіталу на початок року внаслідок зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін;
- збільшення/зменшення власного капіталу за рахунок отриманого чистого прибутку (збитку) протягом року;
- зміни за рахунок іншого сукупного доходу – формується на основі статей розділу II “Сукупний дохід” Звіту про фінансові результати, а саме: дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів; накопичених курсових різниць; частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств; іншого сукупного доходу.
- зміни внаслідок розподілу прибутку, а саме: виплата дивідендів, спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу, відрахування до резервного капіталу.
- зміни внаслідок внесків учасників, а саме: внески до зареєстрованого капіталу, погашення заборгованості з капіталу.
- зміни внаслідок вилучення капіталу, а саме: викуп акцій (часток), перепродаж викуплених акцій, анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, інші зміни в капіталі тощо.

Дані з рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 49 «Страхові резерви» знаходять відображення у Журналі 7 підсумками за місяць кредитових та дебетових оборотів і сальдо за зазначеними рахунками у розрізі статей аналітичного обліку.

У Журналі 7 відображаються операції про зміну в складі власного капіталу підприємства, про нарахування та витрачання забезпечень майбутніх витрат і платежів та коштів цільового призначення. Відомості 7.1, 7.2, 7.3 забезпечують накопичення аналітичних даних щодо додаткового капіталу, використання прибутку, забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року.

Записи до Журналу 7 здійснюються на підставі підсумків відомостей аналітичного обліку або (при невеликій кількості операцій) безпосередньо на підставі первинних документів.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» усі підприємства розкривають у Примітках до річної фінансової звітності інформацію про призначення та умови використання кожного елементу власного капіталу (крім статутного капіталу).

У Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5) відображається деталізована інформація про зміни в забезпеченнях зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Питання для самостійного контролю знань до теми 16

1. Дайте визначення власного капіталу.
2. Розкрийте основний зміст складових власного капіталу.
3. Наведіть визначення зареєстрованого (пайового) капіталу.
4. Як відображається в обліку статутний капітал?
5. Де реєструється сума статутного капіталу?
6. Які рахунки використовують для обліку капіталу?
7. Що таке вилучений капітал?
8. Дайте визначення рахунка 44.
9. Якою кореспонденцією слід відобразити передачу частки учасника, що вибув, іншим учасником?
10. Що таке резервний капітал і з якою метою він створюється на підприємстві?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 16

Завдання 1. У III кварталі 2018 р. ПАТ «Балта» викупило 1000 акцій власної емісії в акціонерів за ціною продажу (2,30 грн) на загальну суму 2300 грн. Було анульовано 200 акцій за номінальною вартістю 2,00 грн на суму 400 грн; перепродано 800 акцій за номінальною вартістю 2,00 грн на суму 1600 грн. Сума емісійного прибутку, що підлягає зменшенню у зв'язку з продажем 800 акцій за ціною нижче ціни викупу, що дорівнює 240 грн. (800 акцій \times (2,30 – 2,00)).

Завдання: Скласти журнал господарських операцій.

Завдання 2. У III кварталі 2018 р. ПАТ «Жокей» спрямувало 5 % (20000 грн) нерозподіленого прибутку на формування резервного капіталу. У IV кварталі 2018 р. ПАТ «Жокей» використало резервний капітал на покриття збитків фінансово-господарської діяльності у сумі 8000 грн; на виплату дивідендів акціонерам за привілейованими акціями – 10000 грн через відсутність прибутку у IV кварталі 2018 р.

Завдання: Скласти журнал господарських операцій.

Завдання 3. В установчих документах товариства з обмеженою відповідальністю статутний капітал зафіксовано в розмірі 45000 грн. До

реєстрації внески трьох засновників ТзОВ склали: $45000 \times 50 : 100 = 22500$ грн. Надалі, як визначено у засновницьких документах, учасники здійснюють внески:

- учасник А вносить до статутного капіталу основні засоби (обладнання) вартістю 7500 грн;
- учасник В вносить до статутного капіталу виробничі запаси вартістю 7 500 грн;
- учасник С вносить до статутного капіталу грошові кошти в сумі 7500 грн.

Необхідно відобразити формування статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 4. Засновниками акціонерного товариства «Свротур» прийнято рішення збільшити розмір статутного капіталу за рахунок додаткових внесків засновників на суму 120000 грн. З цієї суми було додатково випущено 100000 шт акцій, номіналом – 1,20 грн. Внески засновників здійснені в повному обсязі грошовими коштами, акції придбано по ціні, вищій за номінал, – по 1,50 грн за акцію.

Необхідно відобразити дані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 5. Засновниками товариства встановлено розмір статутного капіталу – 500000 грн. Вклади засновників становлять:

- фізична особа має частку в статутному капіталі 10 %, вклад – основні засоби – 50000 грн.
- юридична особа має частку в статутному капіталі 30 %, вклад – виробничі запаси – 150000 грн.
- юридична особа має частку в статутному капіталі 60 %, вклад – грошові кошти – 300000 грн.

Необхідно відобразити операції з формування статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 6. ПАТ «Оранта» оголосило про підписку на акції у кількості 30000 штук. Номінальна вартість акцій – 2,00 грн. Акції були розміщені за ціною 2,30 грн за 1 штуку. Загальна сума розміщення акцій склала 69000 грн, а емісійний доход (сума різниці між продажною та номінальною вартістю) – 9000 грн $((2,30 - 2,00) \times 30000)$.

Заборгованість у сумі 69000 грн акціонери сплатили таким чином:

- 1) передано автомобіль на суму 20000 грн;
- 2) передано комп'ютер на суму 3000 грн;

3) оплачено заборгованість коштами 46000 грн (у тому числі до каси підприємства надійшло 5000 грн; на поточний рахунок – 41000 грн).

Завдання: Скласти журнал господарських операцій.

Завдання 7. Протягом звітного періоду в підприємстві «Маливо» відбулися наступні зміни в його статутному капіталі.

№ з/п	Внески в статутний капітал	Код рах	Засновники (сума в грн)		
			Яцюк П.П.	Мельник І.М.	Лесів О.М.
1.	Основними засобами	10	4000		2000
2.	Бібліотечними фондами (технічною літературою)	11		1000	
3.	Правом на товарні знаки	12		2000	
4.	Інвестиціями вкладеними в інші підприємства	13	1000		
5.	Інвестиціями в капітальне будівництво	151		4000	
6.	Інвестиціями в придбання основних засобів	152	1000		
7.	Інвестиціями в придбання нематеріальних активів	154			3000
8.	Виробничими запасами	20		3000	2000
9.	Молодняком тварин	21	2000		
10.	Товарами	28		1000	
11.	Готівкою в касу	30		1000	
12.	Перераховано на поточний рахунок	31		2000	
13.	Короткостроковою позицією	34	500		1000
14.	Довгостроковою позицією	50	2500		3000
15.	Дивідендами від участі в капіталу в інших підприємствах	671	2000	1000	1000
16.	За рахунок прибутку підприємства	443	1000	1000	1000

1). Відповідно до засновницьких документів бухгалтерія підприємства нараховувала засновникам заборгованість по внесках до статутного капіталу. Засновниками є:

- а) Яцюк П.П.;
- б) Мельник І.М.;
- в) Лесів О.М.

Статутний капітал зареєстровано в державному реєстрі в сумі

100000 грн.

2) Відповідно до законодавства, засновниками буде внесено на протязі року 45 % внесків (при нормі 30%) в статутний капітал. В залежності від потреб зареєстрованого підприємства (ТзОВ) та можливостей засновників статутному капіталі внесено.

За даним завданням складіть баланс підприємства та дайте економічну оцінку стартового капіталу.

Завдання 8. На основі наведених господарських операцій складіть бухгалтерські проводки та поясніть документальне їх оформлення по обліку резервного капіталу в підприємстві «Мікротек».

1. Відповідно до установчих документів, вирішено учасниками товариства створити резервний капітал – 100000 грн.

2. Протягом трьох років підприємство одержувало чистого прибутку 400000 грн в 2015 році; 730000 грн – 2016 р. і 750000 грн – 2017 р. Відповідно до рішення колективу вирішено щорічно відраховувати в резервний капітал 7 % від суми чистого прибутку (по законодавству не менше 5 %).

3. За звітний рік за рахунок резервного капіталу покрито: непередбачені витрати на 27000 грн., збитки – 40000 грн, борги підприємства при його ліквідації – 65000 грн.

Завдання 9. Засновниками товариства встановлено розмір статутного капіталу – 500000 грн. Вклади засновників становлять:

– фізична особа має частку в статутному капіталі 10 %, вклад – основні засоби – 50000 грн.

– юридична особа має частку в статутному капіталі 30 %, вклад – виробничі запаси – 150000 грн.

– юридична особа має частку в статутному капіталі 60 %, вклад – грошові кошти – 300000 грн.

Необхідно відобразити операції з формування статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 10. Статутний капітал товариства становить 850000 грн. Внески засновників розподілено: А – 45%, Б – 15%, В – решту. До моменту реєстрації кожен із них внесли 60% своєї частки коштами, решту до кінця року. В кінці року отримано прибуток 91000 грн, 35% якого використано для нарахування дивідендів, 15% для формування резервного капіталу, 5% для збільшення статутного капіталу. Засновник А використав дивіденди для збільшення частки в статутному капіталі, решту засновників отримали коштами. Засновник Б прийняв рішення про вихід із товариства і з ним

повністю проведено розрахунок. У наступному році прийнято рішення про збільшення статутного капіталу за рахунок спрямування додатково отриманого від засновника В внеску поточними фінансовими інвестиціями на 21000 грн, та приходу нових засновників Г і Д із внесками виробничими запасами на 13000 грн та коштами на 45000 грн відповідно. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 11. Статутний капітал товариства становить 830000 грн. Внески засновників розподілено: А – 240000 грн, Б – 20%, В – 110000 грн, Г – 150000 грн, Д – решту. Засновник Б вніс нематеріальні активи вартістю 170000 грн, решту засновників кошти повністю до моменту реєстрації. За звітний період отримано прибуток 140000 грн, 7% якого використано для формування резервного капіталу, 15% для збільшення статутного капіталу, 60% для нарахування дивідендів. Засновник Б і Д використали дивіденди для збільшення часток в статутному капіталі, решту засновників отримали коштами. Засновник В прийняв рішення про вихід із товариства і з ним проведено всі розрахунки. Вказати кореспонденції рахунків і первинні документи.

Завдання 12. Товариством оголошено підписку на акції власної емісії 3000 шт вартістю 200 грн кожна. Їх реалізовано: 500 шт по 250 грн, 1000 шт по 260 грн, 400 шт по 300 грн, решту по 210 грн. Викуплено акції 200 шт по 170 грн, з яких 100 шт анульовано, 50 шт повторно реалізовано по 250 грн, решту повторно реалізовано по 160 грн. Викуплено 800 шт акцій по 230 грн, з яких 500 шт анульовано, 200 шт повторно реалізовано по 210 грн, решту повторно реалізовано по 260 грн. Оголошено додаткову підписку на акції 1000 шт, всі з яких реалізовано по 310 грн. Вказати кореспонденції рахунків.

Завдання 13. Товариством оголошено підписку на акції власної емісії 2000 шт вартістю 400 грн кожна. Їх реалізовано: 500 шт по 430 грн, 700 шт по 410 грн, 200 шт по 440 грн, решту по 400 грн. Викуплено акції 600 шт по 430 грн, з яких 250 шт анульовано, 150 шт повторно реалізовано по 420 грн, решту повторно реалізовано по 460 грн. Викуплено 300 шт акцій по 400 грн, з яких 150 шт анульовано, 100 шт повторно реалізовано по 430 грн, решту повторно реалізовано по 390 грн. Оголошено додаткову підписку на акції 1500 шт, всі з яких реалізовано по 450 грн. Вказати кореспонденції рахунків.

Тести контролю знань до теми 16

1. Власний капітал підприємства – це:
 - а) різниця між борговими зобов'язаннями та вартістю майна підприємства;
 - б) частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;
 - в) майно підприємства;
 - г) немає правильної відповіді.

2. До власного капіталу не належить:
 - а) неоплачений капітал;
 - б) вилучений капітал;
 - в) залучений капітал;
 - г) резервний капітал.

3. Формування статутного капіталу за рахунок внесків засновників (учасників) фіксується:
 - а) у засновницьких документах підприємства;
 - б) Державному реєстрі господарських одиниць;
 - в) статуті підприємства;
 - г) немає правильної відповіді.

4. Сума статутного капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована в Державному реєстрі, має бути:
 - а) більшою;
 - б) меншою;
 - в) однаковою;
 - г) більшою на 1.

5. Сума, яку на дату реєстрації підприємства заявлено, але фактично не внесено засновниками, являє собою:
 - а) резервний капітал;
 - б) неоплачений капітал;
 - в) пайовий капітал;
 - г) інший додатковий капітал.

6. Яка з наведених кореспонденція рахунків відображає анулювання акцій власної емісії, викуплених підприємством в учасників:
 - а) Д-т 442 – К-т 443;
 - б) Д-т 40 – К-т 45;

- в) Д-т 46 – К-т 40;
- г) Д-т 45 – К-т 40.

7. Величина статутного капіталу не зменшується за рахунок:

- а) зменшення номінальної вартості акцій;
- б) зменшення вартості акцій шляхом їх викупу та анулювання;
- в) зменшення резервного капіталу;
- г) зменшення додаткового капіталу.

8. Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, відображається:

- а) за дебетом рахунка 45;
- б) за кредитом рахунка 45;
- в) за дебетом рахунка 46;
- г) за кредитом рахунка 46.

9. Яка з наведених кореспонденція рахунків відображає списання прибутку, використаного у звітному періоді:

- а) Д-т 442 – К-т 443;
- б) Д-т 441 – К-т 443;
- в) Д-т 443 – К-т 442;
- г) Д-т 441 – К-т 442.

10. Резервний капітал не являє собою:

- а) частину капіталу, яка спрямовується на виплату непередбачених збитків та втрат у майбутньому;
- б) частину капіталу, яка спрямовується на виплату боргів при ліквідації підприємства;
- в) частину капіталу, яка спрямовується на виплату дивідендів при недостатності нерозподіленого прибутку;
- г) частину капіталу, яка використовується для погашення поточної дебіторської заборгованості.

11. Неоплачений капітал – це...

- а) сума, що внесена засновниками до статутного капіталу;
- б) сума заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу;
- в) сума заборгованості засновників (учасників) по внесках до резервного капіталу.

12. Джерелом формування статутного капіталу можуть бути:

- а) грошові внески засновників;
- б) внески засновників основними засобами і запасами;
- в) будь-які матеріальні внески засновників;
- г) всі відповіді правильні.

13. Погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу відображається:

- а) по дебету рахунка 46 «Неоплачений капітал»;
- б) рахунок 46 «Неоплачений капітал» не призначений для обліку заборгованості;
- в) по кредиту рахунка 46 «Неоплачений капітал».

14. Зміни в сумі неоплаченого капіталу відображаються в наступних формах звітності в:

- а) Звіті про власний капітал і Звіті про рух грошових коштів;
- б) Звіті про власний капітал і Звіті про фінансові результати;
- в) Звіті про власний капітал і Балансі.

15. При створенні акціонерного товариства вся сума зареєстрованого статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку записом:

- а) Д-т 40 К-т 46;
- б) Д-т 31 К-т 40;
- в) Д-т 46 К-т 40.

16. Внески від акціонерів до статутного капіталу основними засобами відображаються в обліку записом:

- а) Д-т 10 – К-т 46;
- б) Д-т 31 – К-т 46;
- в) Д-т 40 – К-т 46.

17. Повернення засновникам підприємства їх внесків відображається:

- а) за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал»;
- б) за кредитом рахунка 46 «Неоплачений капітал»;
- в) за кредитом рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

18. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться:

- а) за видами розміщених неоплачених акцій;
- б) за видами оплачених акцій;
- в) за кожним засновником підприємства;

- г) правильні відповіді а і в;
- д) правильні відповіді б і в.

19. Заборгованість за акції зменшується внаслідок:

- а) фактичного вибуття внесків засновників;
- б) фактичного надходження внесків засновників;
- в) фактичного надходження грошових коштів на рахунок в банку.

20. Сума емісійного доходу від продажу акцій відображається в обліку записом:

- а) Д-т 421 – К-т 46;
- б) Д-т 46 – К-т 421;
- в) Д-т 31 – К-т 46.

ТЕМА 17. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

- 17.1. Поняття звітності, її склад та вимоги до неї
- 17.2. Загальні правила складання та порядок подання фінансової звітності
- 17.3. Зміст і методика складання ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
- 17.4. Зміст і методика складання ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»
- 17.5. Зміст і методика складання ф. № 3 (та 3-н) «Звіт про рух грошових коштів»
- 17.6. Зміст і методика складання ф. № 4 «Звіт про власний капітал»
- 17.7. Основи формування ф. № 5 «Примітки до фінансової звітності»
- 17.8. Призначення ф. № 6 «Інформація за сегментами»
- 17.9. Основи формування консолідованої фінансової звітності
- 17.10. Порядок виправлення помилок і коригування показників фінансової звітності

Питання для самостійного контролю знань до теми 17

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 17

Тести контролю знань до теми 17

17.1. Поняття звітності, її склад та вимоги до неї

Завершальним етапом ведення фінансового обліку є складання фінансової звітності. **Фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Форми фінансової звітності розробляються Міністерством фінансів України і затверджуються Державною службою статистики України. При цьому мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Згідно з Національними положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність складається з таких **типових форм**:

- ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (далі – Баланс) (Додаток Г);
- ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»

(далі – Звіт про фінансові результати) (Додаток Д);

– ф. № 3 та ф. № 3-н «Звіт про рух грошових коштів» (далі – Звіт про рух грошових коштів) (Додаток Е);

– ф. № 4 «Звіт про власний капітал» (далі – Звіт про власний капітал) (Додаток Є);

– ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (Додаток Ж). Форма приміток затверджена наказом МФУ України від 29.11.2000 р. № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності».

Слід зазначити, що П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» для окремих категорій підприємств (тих, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, займають монопольне становище на ринку продукції тощо) передбачено також складання ф. № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності» «Інформація за сегментами» (Додаток З).

Крім вищенаведених форм звітності, суб'єкти господарювання, до складу яких входять дочірні підприємства складають також консолідовані фінансові звіти, порядок заповнення яких регламентовано НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів підприємницької діяльності складають і подають скорочену звітність, зміст і форма якої визначається П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». До її складу входять такі форми:

– № 1-м і № 1-мс «Баланс»;

– № 2-м і № 2-мс «Звіт про фінансові результати».

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Для досягнення цієї мети звітність має формуватися із врахуванням **вимог (якісних характеристик)**, які визначені НП(С)БО 1:

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

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

3. **Достовірність (правдивість).** Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекошень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Тому перед складанням річної фінансової звітності законодавством передбачене обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

4. **Зіставність.** Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Основна інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, її призначення та нормативно-правові акти, які встановлюють порядок заповнення фінансової звітності представлено в табл. 17.1.

Таблиця 17.1

Види фінансової звітності та напрями використання інформації

№ з/п	Назва звітності	Інформація	Використання інформації	Нормативно-правовий акт
1	2	3	4	5
1.	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства на дату балансу	оцінка структури ресурсів підприємства, оцінка ліквідності та платоспроможності підприємства, прогнозування майбутніх потреб у позикових коштах, оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому	НП(С)БО 1
2.	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період	оцінка та прогноз: прибутковості діяльності підприємства; величини та структури доходів та витрат	НП(С)БО 1
3.	Звіт про рух грошових коштів	наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності	оцінка та прогноз руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства	НП(С)БО 1

Продовження таблиці 17.1

1	2	3	4	5
4.	Звіт про власний капітал	розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	оцінка та прогноз змін у власному капіталі	НП(С)БО 1
5.	Примітки до річної фінансової звітності	сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БО або МСФЗ	оцінка та прогноз: облікової політики, ризиків та невпевненості, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання, діяльність підрозділів підприємства. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості	НП(С)БО 1, Наказ МФУ України від 29.11.2000 р № 302 "Про Примітки до річної фінансової звітності"
6.	Додаток до приміток до річної фінансової звітності ф. № 6	розкриття інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів	визначення рівня ефективності за показниками пріоритетних, допоміжних звітних, допоміжних географічних сегментів	НП(С)БО 1, П(С)БО 29
7.	Консолідована фінансова звітність	розкривається інформація про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	оцінка структури активів і пасивів, результатів діяльності, руху грошових коштів від всіх видів діяльності, а також планування діяльності підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	НП(С)БО 1 НП(С)БО 2 П(С)БО19

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її

зміни.

Згідно з Н(С)БО 1 та ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність підприємства формується з дотриманням тих же **принципів**, на яких ґрунтується ведення бухгалтерського обліку (див. розділ 1): 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.

17.2. Загальні правила складання та порядок подання фінансової звітності

Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, тобто Міністерством фінансів України. **Таксономія фінансової звітності** – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Звітним роком для всіх підприємств, установ, організацій вважається період з 1 січня по 31 грудня включно, а для сільськогосподарських товаровиробників – з 1 липня поточного року по 30 червня наступного року.

Перший звітний період для новоствореного підприємства може бути менше як 12 місяців, але не повинен перевищувати 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі Балансу та Звіту про фінансові результати.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

Основні правила складання фінансової звітності можна узагальнити таким чином:

1) заповнюють фінансову звітність у тисячах гривень без десяткових знаків (крім р. IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» Звіту про фінансові результати, показники якого наводять в гривнях з копійками), а суб'єкти малого підприємництва, які подають фінансову звітність згідно з П(С)БО 25 – в тисячах гривень з одним десятковим знаком;

2) від'ємні значення та показники для вирахування наводять у дужках,

наприклад, витрати й збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу;

3) не допускається згортання статей активів, зобов'язань, доходів та витрат, окрім випадків, передбачених відповідними НП(С)БО або МСФЗ;

4) фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства. Водночас, якщо бухгалтерський облік на підприємстві ведеться аудиторською фірмою, то фінансову звітність за головного бухгалтера підписують відповідно до договірних засад.

Фінансова звітність повинна містити дату, станом на яку наведено його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансову звітність, відрізняється від звітного періоду, то причини й наслідки цього повинні бути розкриті в ф. № 5 «Примітки до фінансової звітності».

При складанні фінансових звітів підприємства можуть визначати склад статей, за якими розкривається інформація, а саме можуть не наводити статей, які передбачені у формах фінансової звітності, затверджених національними положеннями (стандартами), у разі якщо за ними відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Також до форм фінансових звітів дозволено додавати нові статті, які є елементами фінансового звіту і відповідають критеріям установленим НП(С)БО 1. При цьому доповнювати звітність можна не будь-якими статтями на розсуд бухгалтера, а лише тими, які наведено в додатку 3 до НП(С)БО 1 (див. Додаток А), зі збереженням коду, який там зазначено. Також додаткова стаття повинна відповідати таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінку статті може бути достовірно визначено.

При цьому, **суттєва інформація** – відомості, відсутність яких може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначають відповідні НП(С)БО, МСФЗ та керівництво підприємства.

Фінансова звітність подається у такі терміни:

- квартальна (крім зведеної та консолідованої) – не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом;
- річна – не пізніше 28 лютого наступного за звітним роком.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним роком.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Фінансова звітність подається таким користувачам:

- органам державної статистики;
- органам, до сфери управління яких належать підприємство;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів.

Також фінансова звітність подається іншим користувачам відповідно до чинного законодавства:

– платники податку на прибуток разом із декларацією з податку на прибуток подають фінансову звітність Державній фіскальній службі України у встановлені Податковим Кодексом України терміни;

– підприємства (крім бюджетних установ) подають або надсилають рекомендованим листом державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, річну фінансову звітність про господарську діяльність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати;

– публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти цінних паперів, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

17.3. Зміст і методика складання ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»

Методологічні засади побудови бухгалтерського балансу та його форма визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». У зазначеному стандарті сказано, що **Баланс** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. При складанні Балансу крім НП(С)БО 1 слід враховувати вимоги всіх Національних положень стандартів бухгалтерського обліку, залежно від статті, яка відображається, а також доцільно користуватись

Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433.

Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

За зовнішнім виглядом Баланс – це таблиця, що складається з двох частин: активу та пасиву. **Активи** – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Джерела власних засобів (капітал) і джерела залучених (позикових) засобів (зобов'язання) у бухгалтерському обліку називають **пасивами** підприємства.

Для бухгалтерського балансу є обов'язковою рівність активу та пасиву, з якої випливає **основне балансове рівняння**: Актив Зобов'язання + Власний капітал

Однорідні групи активів і пасивів об'єднуються в розділи балансу.

Згідно чинного законодавства **актив балансу складається з таких розділів**:

I. Необоротні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми, але можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства), мають грошову оцінку та утримуються підприємством для використання в господарській діяльності протягом періоду більше року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

II. Оборотні активи – це грошові кошти та їхні еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців від дати складання балансу.

III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття – це особлива група необоротних активів, які після визнання їх такими припиняють визнаватися у складі необоротних активів з відповідними обліковими наслідками (амортизація не нараховується). Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

– здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Пасив складається з таких розділів:

1. Власний капітал.
2. Довгострокові зобов'язання та забезпечення.
3. Поточні зобов'язання і забезпечення.
4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття (П(С)БО 27).

Детально структуру кожного із розділів Балансу наведено у типовій формі.

Активи і пасиви групуються в балансі за економічно однорідними ознаками. Групи однорідних активів, зобов'язань чи видів капіталу, відображені за одним рядком балансу і визначені однією сумою, називаються **статтями балансу**.

Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і 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.

В Україні побудова балансу передбачає, що окремі статті активу і пасиву згруповано у відповідні розділи з метою найбільш чіткого простеження взаємозв'язку між активами підприємства і джерелами їх формування. Аналізуючи ці показники, користувачі одержують інформацію про величину власного капіталу підприємства, його фінансову стійкість, платоспроможність і приймають відповідні управлінські рішення.

Звітнім періодом є календарний рік, який поділяється на проміжні періоди звітування – квартали. Баланс як форма звітності складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Останній календарний день кварталу називають «датою балансу». При складанні річного балансу такою датою є 31 грудня, а при заповнення Балансу за I квартал – 31 березня і т.д.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та публікує його протягом 45 днів.

Показники Балансу які при визначенні підсумків вираховуються (вважаються від'ємними), у звітності наводяться у дужках. Дужки у затвердженому оригінал-макеті форм фінансової звітності надруковані та

звітність (без знищення дужок) має подаватися всім користувачам, а в передбачених випадках оприлюднюватися.

Баланс підприємства складають на кінець останнього дня звітного періоду на основі інформації за залишками на балансових рахунках бухгалтерського обліку – 1-6 класів Плану рахунків.

Особливістю заповнення Балансу є те, що у графі 3 ф. № 1 «На початок звітного періоду» наводяться показники станом на останній календарний день попереднього періоду. В графі 4 «На кінець звітного періоду» відображаються значення активів і пасивів на кінець поточного звітного періоду.

Основні етапи заповнення Балансу можна відобразити у таких етапах:

- 1) заповнення вступної частини Звіту щодо даних суб'єкта господарювання та звітного періоду;
- 2) занесення окремих статей активу і пасиву з оборотно-сальдової відомості;
- 3) визначення значень розрахункових показників Звіту (наприклад, рядків 1000, 1010);
- 4) обчислення підсумків по розділах активу і пасиву;
- 5) визначення валюти балансу за активом і пасивом;
- 6) порівняння підсумкових значень активу і пасиву (щодо наявності рівності між ними).

На першому етапі здійснюється заповнення вступної частини Балансу стосовно загальних відомостей про підприємство та звітний період. Заповнюють Баланс починаючи із вступної частини, так званої «шапочки».

У вступній частині зазначають загальні відомості про підприємство, зокрема: назву суб'єкта господарювання; територіальну належність; організаційно-правову форму господарювання; вид економічної діяльності; адресу підприємства; звітний період; середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду; дату затвердження фінансової звітності; відповідну позначку, якщо звітність складена за МСФЗ реєстраційні та інші коди.

Усі ці дані розкривають коротку характеристику про діяльність підприємства. Важливим сегментом роботи при цьому є занесення різних кодів до вступної частини Звіту. Так, у фінансовій звітності необхідно заповнити відповідні клітини за такими кодами: 1) код ЄДРПОУ, який розшифровується як Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України. Він присвоюється кожному підприємству під час його реєстрації в органах статистики, тобто є індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання. Даний код зазначається на багатьох бухгалтерських

документах та печатці суб'єкта господарювання. 2) код КОАТУУ – це код території і розшифровується як кодифікація адміністративно-територіального устрою України. За такою системою кодифіковано кожен населений пункт України; 3) Код КОПФГ (Класифікація організаційно-правових форм господарювання) – призначено для використання органами державного управління та іншими користувачами для обліку, збирання й оброблення статистичної та адміністративної інформації щодо державної реєстрації, аналізування та узагальнювання результатів економічної діяльності суб'єктів господарської (зокрема підприємницької) діяльності, ведення державних реєстрів; 4) код КВЕД означає код виду економічної діяльності. Такий код встановлюється під час реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України на основі установчих документів відповідно до Державного класифікатора видів економічної діяльності; 5) код за ДКУД, що розшифровується як Державний класифікатор управлінської документації (номенклатурний перелік назв уніфікованих форм документів (УФД) з унікальними кодовими позначеннями).

Другий етап є найбільш трудомістким і передбачає занесення окремих залишків по рахунках бухгалтерського обліку з оборотно-сальдової відомості й Головної книги до відповідних статей Балансу. При цьому важливим є згрупування значень по окремих субрахунках в межах тих економічних груп рахунків, які відображені у Ф. № 1. Методика формування статей Балансу наведена у Додатку Д.

Третій етап передбачає визначення так званих розрахункових показників звіту. Це пов'язано з особливістю побудови Балансу в Україні за принципом балансу-нетто. Цей принцип означає, що до підсумкового сальдо не включаються рахунки зносу та сумнівні борги тощо. Тобто у Балансі є чотири основні розрахункові показники:

– рядок 1000 – залишкова вартість нематеріальних активів, який розраховується як різниця між первісною вартістю нематеріальних активів (рядок 1001) та накопиченою амортизацією (рядок 1002);

– рядок 1010 – залишкова вартість основних засобів, що обчислюється як різниця між первісною вартістю цих активів (рядок 1011) та сумою їх зносу (рядок 1012);

При розрахунку підсумків по розділах Балансу (четвертий етап) до підсумку розділів I і II активу балансу (крім усіх інших статей звіту, які не потребують додаткового обрахунку) включаються тільки розрахункові показники, а саме: рядки 1000, 1010. А показники у рядках 1001, 1002, 1011, 1012 до уваги не беруться. У пасиві балансу, зокрема I розділі віднімаються значення у рядках 1425 – неоплачений капітал, 1430 –

вилучений капітал, 1420 – якщо відображено непокриті збитки.

Наступним етапом є визначення підсумкових показників по активу та пасиву балансу. Так, для визначення валюти активу Балансу додаються значення усіх трьох розділів. Для обчислення валюти пасиву додають значення по чотирьох розділах пасиву.

На останньому етапі порівнюють підсумки активу і пасиву з метою встановлення правильності заповнення звіту за ф. № 1. Якщо актив і пасив рівні між собою, то баланс складений правильно.

17.4. Зміст і методика складання ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»

Основним призначенням Звіту про фінансові результати є відображення величини та джерел формування фінансового результату господарювання – прибутку або збитку, а також складу витрат та доходів, що їх формують у розрізі видів діяльності. Показники Звіту надають можливість оцінити, наскільки ефективно функціонує підприємство, які має джерела фінансування – від основного виду діяльності чи від фінансових або інвестиційних операцій.

Згідно з НП(С)БО 1 **метою** складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Основними елементами Звіту про фінансові результати є:

1. Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

2. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

3. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

4. Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати;

5. Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками); (дооцінка (уцінка) необоротних активів та фінансових інструментів, накопичені курсові різниці).

6. Інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства. При цьому визначення цих понять ґрунтуються на зміні власного капіталу. Тобто поняття доходів і витрат набагато ширші тих, які відображають за рахунками сьомого, восьмого та дев'ятого класів. Якщо результатом будь-якої операції є зміна власного капіталу, то вона породжує дохід чи витрати (за винятком операцій із власниками). Із цього, наприклад, випливає, що дооцінка основних засобів, відображена за кредитом субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», також є доходом. Тільки вона належить не до звичайного доходу (фінансового результату), а до іншого сукупного доходу підприємства (ряд. 2400 форми № 2).

Звіт про фінансові результати включає **4 розділи**:

I. Фінансові результати – містить інформацію про доходи й витрати підприємства по всіх видах діяльності за звітний період, а також безпосередньо про чистий фінансовий результат – прибуток чи збиток.

II. Сукупний дохід – у цьому розділі мають розкриватись дані про дооцінку (уцінку) необоротних активів та фінансових інструментів, інший сукупний дохід тощо за звітний період.

III. Елементи операційних витрат – відображають операційні витрати підприємства понесені у звітному періоді в розрізі п'яти елементів: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Сума всіх витрат операційної діяльності у розділі I може не збігатися з сумою операційних витрат за елементами (розділ III форми № 2), зокрема, на суму зміни залишків напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва, готової продукції; у зв'язку з різницею щодо включення собівартості товарів, що вибули. Наприклад, елемент «Матеріальні витрати» не включає вартість зворотних відходів, одержаних під час виробництва.

Підприємства, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», для заповнення 3-го розділу здійснюють додаткові вибірки даних з рахунків 9-го класу та рахунку 23 «Виробництво».

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій – заповнюють тільки акціонерні товариства і показують інформацію про доходність своїх простих акцій і дивіденди на одну просту акцію. Методологічні основи формування інформації про прибутковість акцій і її розкриття у фінансовій звітності визначається П(С)БО 24 «Прибуток на акцію».

Доходи і витрати наводять у Звіті про фінансові результати відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Звіт про фінансові результати як і Баланс подається зацікавленим

користувачам за підсумками року та щоквартально за визначеною НП(С)БО 1 формою. Звітним періодом є рік. У Звіт про фінансові результати показники, які негативно впливають на фінансовий результат, а саме: непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках) і віднімають при здійсненні відповідних розрахунків.

Перший, другий і третій розділи заповнюються в тисячах гривень, без десяткових знаків (без копійок), а ось дані четвертого розділу наводять у гривнях із копійками. Як і Баланс Звіт про фінансові результати також можна доповнювати додатковими статтями згідно Додатку до НП(С)БО 1.

Особливістю Звіту про фінансові результати є динамічність, що зумовлено тим, що у графі 3 «За звітний період» наводяться показники за період по якому звітує суб'єкт господарювання, а у графі 4 «За аналогічний період попереднього року») – показники за той же період, але попереднього року. Наприклад, якщо складають форму № 2 за I квартал 2018 р., то у графі 4 наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки або збитки отримані в результаті здійснення діяльності підприємства за I квартал 2017 р.

Форма 2 має реквізити та ті ж коди, що і Баланс, за винятком коду за ДКУД (Державного класифікатора управлінської документації). Це пов'язано з тим, що вся фінансова звітність подається у зброшурованому, пронумерованому та прошнурованому вигляді, де першим документом є Баланс.

На відміну від Балансу, в якій відображаються сальдо рахунків з обліку активів, зобов'язань і власного капіталу (1 – 6 класів рахунків), у Звіті про фінансові результати наводиться інформація про отримані доходи та понесені витрати, тобто обороти 7 класу рахунків та обороти 8 та 9 класів плану рахунків бухгалтерського обліку, а також аналітичні дані 423 «Дооцінка активів», 425 «Інший додатковий капітал», 42 «Додатковий капітал».

Методика формування статей Звіту про фінансовий результат представлена у Додатку Є.

17.5. Зміст і методика складання ф. № 3 (та 3-н) «Звіт про рух грошових коштів»

Звіт про рух грошових коштів) – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Форму № 3 подають за підсумками року юридичні особи всіх форм власності, крім банків,

бюджетних установ, суб'єктів малого підприємництва й представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності. Але суб'єкти малого підприємництва, які складають звітність за міжнародними стандартами, також подають Звіт про рух грошових коштів за формою передбаченою додатком 1 до НП(С)БО 1.

Основним елементом ф. № 3 є грошові кошти. Грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання. Еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості;

Рух коштів відображається по 3 видах діяльності:

1. Операційній діяльності – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частину його доходу

2. Фінансовій діяльності – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (залучення банківських кредитів, випуск, утримання і обіг власних цінних паперів, фінансовий лізинг тощо).

3. Інвестиційній діяльності – це придбання та реалізація необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності.

При складанні Звіту про рух грошових коштів треба враховувати, що у ньому не відображають:

– внутрішні зміни в складі грошових коштів (наприклад, надходження готівки з банку до каси підприємства);

– негрошові операції (тобто ті, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів). Наприклад, бартерні операції, безкоштовне отримання товарно-матеріальних цінностей, придбання активів шляхом емісії акцій тощо.

Звіт про рух грошових коштів складається з трьох розділів, у кожному з яких наводиться формування результату руху грошових коштів за видами діяльності:

У першому розділі «Рух коштів у результаті операційної діяльності» наводять інформацію про:

1) надходження від: реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); повернення податків і зборів, у тому числі податку на додану вартість; цільового фінансування; отримання субсидій та дотацій; авансів покупців; боржників (штрафи, пеня) тощо

2) Витрачання на оплату: товарів (робіт, послуг); праці; відрахувань на соціальні заходи; зобов'язань з податків і зборів; витрачання на оплату авансів тощо

У другому розділі «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» наводять інформацію про:

Надходження від реалізації фінансових інвестицій та необоротних активів; надходження від отриманих відсотків, дивідендів, деривативів тощо.

Витрачання на придбання: фінансових інвестицій та необоротних активів; виплати за деривативами; Інші платежі.

У третьому розділі «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» наводять інформацію про:

Надходження від: власного капіталу (наприклад, кошти отримані від розміщення акцій) та отримання позик, інші надходження.

Витрачання на: викуп власних акцій, погашення позик, сплату дивідендів, інші платежі.

Процес складання звіту включає такі етапи:

а) збір і підготовка інформації;

б) визначення руху грошових коштів у результаті 3-х видів операційної діяльності;

в) визначення чистого руху коштів і узгодження їх залишків.

Джерелами для складання ф. № 3 є дані, які наведено у ф. № 1 та ф. № 2, Примітки до фінансової звітності, Головна книга, аналітичні дані до окремих рахунків бухгалтерського обліку.

До рахунків бухгалтерського обліку на яких відображають грошових кошти відносять:

1) готівку в касі (рахунок 30 «Готівка»);

2) грошові кошти на поточних рахунках у банках і депозити до запитання (рахунок 31 «Рахунки в банках»);

3) грошові кошти, що знаходяться в дорозі (субрахунки 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» і 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»);

4) Електронні гроші, які відображають на субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

5) 351 «Еквіваленти грошових коштів».

Після прийняття НП(С)БО 1 підприємства отримали право обирати один зі способів складання Звіту про рух грошових коштів із застосуванням відповідної форми звіту:

1) за **прямим методом** (ф. № 3) – коли результат руху грошових коштів розраховується шляхом порівняння сум грошових надходжень із сумами вибуття;

2) за **непрямим методом** (ф. № 3-н) – коли результат руху грошових коштів визначається як підсумковий показник змін активів і зобов'язань, що призводять до змін грошових коштів.

При непрямому методі прибуток (збиток) від операційної діяльності до оподаткування коригують на вплив таких операцій, зокрема:

- амортизацію необоротних активів;
- прибуток (збиток від списання активів у зв'язку з їх непридатністю для подальшого використання);
- прибуток (збиток) від обміну необоротних активів на необоротні;
- прибуток (збиток) від нереалізованих курсових різниць;
- збільшення чи зменшення оборотних активів тощо.

У ф. № 3-н для відображення даних звітної періоду призначено дві графи: у графі 3 наводять інформацію про надходження грошових коштів, а в графі 4 про їх вибуття, а також форма містить додаткові графи – 5 та 6, які призначені для відображення надходжень та видатків коштів за аналогічний період попереднього року.

Зроблений вибір методу складання ф. № 3 слід відобразити в наказі про облікову політику.

Загальний результат руху грошових коштів підприємства за звітний період розраховують шляхом сумування підсумків по кожному окремому розділі звіту. Кінцевим показником ф. № 3 є стаття «Залишок коштів на кінець року» (ряд. 3415), який визначається виходячи із значень залишку грошових коштів на початок року та загальних змін у грошових коштах за звітний період.

Показники «Залишок коштів на кінець року» (ряд. 3415) та «Залишок коштів на початок року» (ряд. 3405) є індикаторами перевірки правильності заповнення Звіту про рух грошових коштів. Для цього необхідно співставити два вищенаведені показники із значеннями у Балансі по ряд. 1165 «Гроші та їх еквіваленти». Якщо такі показники співпадають, то Звіт про рух грошових коштів складено правильно.

Узагальнена методика складання Звіту про рух грошових коштів наведена у Додатку 3

17.6. Зміст і методика складання ф. № 4 «Звіт про власний капітал»

З огляду на важливість власного капіталу для діяльності суб'єктів господарювання, інформацію про його наявність та причини змін протягом року відображають у окремій формі звітності. **Звіт про власний капітал** – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду, подається зацікавленим користувачам за підсумками року не пізніше 28 лютого наступного за звітним року. Зміст і форму звіту визначає НП(С)БО 1.

Суб'єктами подання ф. № 4 є юридичні особи всіх форм власності (крім банків, бюджетних установ, суб'єктів малого підприємництва, які ведуть облік за національними стандартами бухгалтерського обліку й представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності). Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Звіт про власний капітал містить інформацію про стан і зміну складових власного капіталу, а також відображає причини змін (збільшення, зменшення) кожної із складових. Так, складовими власного капіталу є:

1. **Зареєстрований капітал (графа 3 ф. № 4)** – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У складі зареєстрованого капіталу виділяють:

а) статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Розмір статутного капіталу може змінюватися за рішенням засновників (акціонерів) за рахунок додаткових вкладень засновників або за рахунок частини прибутку підприємства. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, що гарантує інтереси його кредиторів.

б) пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

в) інший зареєстрований капітал

2. **Капітал у дооцінках (графа 4 ф. № 4)** – сума на яку здійснено

дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про сукупний дохід.

Із прийняттям НП(С)БО 1 такий капітал не лише виділено в окрему статтю ф. № 4, але він ще бере участь у формуванні іншого сукупного доходу підприємства.

3. Додатковий капітал (графа 5 ф. № 4) формується за рахунок емісійного доходу (перевищення фактичної вартості реалізації випущених акцій над їх номінальною вартістю), дооцінки активів, безоплатно одержаного майна тощо.

4. Резервний капітал (графа 6 ф. № 4) створюється за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства і призначений для використання у випадок тимчасової фінансової скрути з метою забезпечення нормальної роботи суб'єкта господарювання.

5. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (графа 7 ф. № 4) – це сума чистого прибутку (або непокритого збитку), яка залишається в обороті підприємства після сплати податків до бюджету, розподілу між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та іншого використання прибутку в поточному періоді.

6. Неоплачений капітал (графа 8 ф. № 4) – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума вираховується при визначенні підсумку власного капіталу і зменшує його.

7. Вилучений капітал (графа 5 ф. № 4) – собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників з метою їх перепродажу або анулювання. Сума вилученого капіталу вираховується при визначенні підсумку власного капіталу, тобто зменшує власний капітал.

Всі вищенаведені складові власного капіталу можуть зазнавати змін протягом звітного року, такі зміни можуть бути двох типів:

– зовнішні, тобто зміни складових власного капіталу за рахунок інших об'єктів бухгалтерського обліку. Наприклад, внаслідок уцінки необоротних активів відбувається зменшення додаткового капіталу;

– внутрішні, тобто зміни, які відбуваються в межах загальної величини власного капіталу: одна його складова зменшується за рахунок збільшення іншої. Наприклад, при спрямуванні частини нерозподіленого прибутку на поповнення резервного капіталу відбуваються такі зміни: збільшується резервний капітал і зменшується нерозподілений прибуток.

Можливі причини, що впливають на зміни у власному капіталі і

наведені у рядках ф. № 4 поділено на кілька підрозділів, а саме:

1) коригування капіталу на початок року внаслідок зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін;

2) збільшення/зменшення власного капіталу за рахунок отриманого чистого прибутку (збитку) протягом року;

3) зміни за статтями розділу II «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати, а саме:

- дооцінку (уцінку) необоротних активів та фінансових інструментів;
- накопичені курсові різниці;
- частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств;

- інший сукупний дохід.

4) Зміни внаслідок розподілу прибутку, а саме: виплата дивідендів, спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу, відрахування до резервного капіталу.

5) Зміни внаслідок внесків учасників, а саме: внески до зареєстрованого капіталу, погашення заборгованості з капіталу.

6) Зміни внаслідок вилучення капіталу, а саме: викуп акцій (часток), перепродаж викуплених акцій, вилучення частки в капіталі, інші зміни в капіталі тощо.

Основними джерелами інформації для заповнення ф. № 4 є: Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про власний капітал за попередній рік; облікові реєстри в яких відображаються обороти рахунків класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» (Журнал 7, Відомість 7.1 та 7.2); установчі документи; інші бухгалтерські документи та дані аналітичного обліку.

Складові власного капіталу, які зменшують його величину (непокриті збитки, неоплачений капітал і вилучений капітал), у звіті відображаються у дужках, які означають необхідність віднімання сум вказаних показників від підсумку власного капіталу.

Особливістю заповнення ф. № 4 є те, що показники у ній відображаються за правилом складання оборотно-шахової відомості: сума змін наводиться на перетині граф (у них містяться складові ВК) та рядків (в яких зазначаються причини змін власного капіталу, тобто зміст господарської операції). Це підсилює аналітичні можливості звітної форми.

Звіт про власний капітал заповнюється у такій послідовності.

1. Перенесення залишку власного капіталу на початок року у розрізі статей із розділу I пасиву Балансу.

2. Коригування зазначеного залишку внаслідок зміни облікової

політики, виправлення помилок та інших змін, передбачених П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

3. Визначення скоригованого залишку власного капіталу на початок року в розрізі складових.

4. Відображення змін у власному капіталі внаслідок переоцінки активів.

5. Перенесення чистого прибутку (збитку) за звітний період із Звіту про фінансові результати.

6. Відображення впливу розподілу прибутку на власний капітал. Подаються дані, що відображають розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу, резервного капіталу тощо. Такі операції приведуть до зменшення статті «Нерозподілений прибуток» і збільшення, відповідно, статей «Зареєстрований капітал» або «Резервний капітал».

7. Відображення впливу на власний капітал внесків учасників до статутного чи пайового капіталу.

8. Подання інформації про вилучення капіталу. Тут наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин. Викуп акцій приведе до збільшення статті «Вилучений капітал», а їх перепродаж або анулювання – до її зменшення.

9. Відображення інших змін у складі власного капіталу: списання невідшкодованих збитків за рахунок статутного або пайового капіталу; вартості безплатно отриманих активів, що зумовило зростання власного капіталу

10. Визначення загальної суми змін у складі власного капіталу за звітний рік, визначення залишку власного капіталу на кінець року по його складовим і порівняння одержаних даних із відповідними даними розділу I пасиву Балансу.

17.7. Основи формування ф. № 5 «Примітки до фінансової звітності»

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При цьому під розкриттям інформації розуміють надання інформації, яка є суттєвою для

користувачів фінансової звітності.

У НП(С)БО 1 вказано, що 5-ю формою фінансової звітності, яку зобов'язані формувати суб'єкти господарювання за підсумками року є Примітки до фінансової звітності, проте її типову форму затверджено наказом МФУ України від 29.11.2000 р. № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» із змінами та доповненнями.

Перші чотири форми фінансової звітності відображають узагальнені показники діяльності підприємства. Тому для адекватного й повного розуміння користувачами інформації, яку формують показники фінансової звітності, необхідним є додаткове пояснення факторів, визначальних при формуванні показників звітності; опис обставин господарської діяльності, які здійснили найсуттєвіший вплив на величину та стан показників про фінансово-господарську діяльність. Для цього й призначено Примітки до фінансової звітності.

Необхідність складання Приміток впливає безпосередньо з дотримання таких принципів бухгалтерського обліку, як:

– **повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

– **послідовності**, що передбачає постійне застосування підприємством обраної облікової політики. Якщо облікова політика змінюється, у Примітках розкриваються причини цих змін.

Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності не передбачена законодавством, крім інформації, зазначеної у формі № 5, наводять інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (див. Табл. 17.2).

Таблиця 17.2

Інформація, що розкривається у Примітках до фінансової звітності

Інформація, що розкривається у Примітках до фінансової звітності	П(С)БО
1	2
Інформація щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах: зміст і сума помилок; статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації; факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення	п. 20 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»

Продовження таблиці 17.2

1	2
Зміст і сума змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди	п. 21 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, – інформація про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку	п. 23 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі	пп. 36.1 НП(С)БО 7 «Основні засоби»
Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі	пп. 36.1 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості	пп. 13.1 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
Склад і сума витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками)	абз. 3 п. 32 НП(С)БО 16 «Витрати»
Відомості про облікову політику	п. 6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Зазначену інформацію наводять у самостійно обраному вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо). Так само можна наводити й іншу інформацію, яка керівництвом підприємства визнана суттєвою і дає більш повну та об'єктивну картину про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Кожне із існуючих П(С)БО дає окремий перелік відомостей, які обов'язково мають фіксуватися в Примітках. Незважаючи на досить великий об'єм інформації, яку слід наводити у ф. № 5 Примітки до річної фінансової звітності, вона не завжди може задовольнити інформаційні потреби користувачів. Це пов'язано з тим, ф. № 5 не складається за квартал і в ній не розкривається повна характеристика підприємства та опис основних факторів, які стали визначальними в роботі господарюючого суб'єкта у звітному періоді.

Дані ф. № 5 призначені для деталізації видів і складових активів, зобов'язань, доходів і витрат підприємства, а також розкриття змін, які

відбулися з названими елементами фінансової звітності підприємства за звітний період.

Джерелами для складання ф. № 5 є дані Головної книги у розрізі субрахунків та рахунків аналітичного обліку та деякі інші дані бухгалтерського обліку.

Звітна форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» складається з 15 розділів, а саме: I «Нематеріальні активи», II «Основні засоби», III «Капітальні інвестиції», IV «Фінансові інвестиції», V «Доходи і витрати», VI «Грошові кошти», VII «Забезпечення», VIII «Запаси», IX «Дебіторська заборгованість», X «Нестачі і втрати від псування цінностей», XI «Будівельні контракти», XII «Податок на прибуток», XIII «Використання амортизаційних відрахувань», XIV «Біологічні активи», XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів».

Для заповнення розділів ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» бухгалтеру слід використовувати дані Головної книги у розрізі субрахунків і рахунків аналітичного обліку. Показники розділів ф. № 5 призначені деталізувати дані ф. № 1 і ф. № 2. Це означає, що підсумкові показники розділів за відповідним об'єктом обліку ф. № 5 повинні бути тотожними числовому значенню цього ж об'єкта, наведеному у ф. № 1 або у ф. № 2.

Наприклад, при заповненні таблиці VI «Грошові кошти» сума вказана в рядку «Разом» повинна бути тотожна рядку з кодом 1165 «Гроші та їх еквіваленти» ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан).

17.8. Призначення ф. № 6 «Інформація за сегментами»

Додатком до ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» є ф. № 6 Інформація за сегментами, яка наведена у П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Згідно з П(С)БО 29 ф. № 6 зобов'язані подавати за підсумками року:

- 1) суб'єкти господарювання, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність;
- 2) юридичні особи, що займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції, товарів, робіт, послуг;
- 3) підприємства, щодо продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітнього року прийнято рішення про державне регулювання цін.

Для того щоб загалом дізнатися, як працює підприємство, достатньо ознайомитися з його Балансом та Звітом про фінансові результати. Але коли суб'єкт господарювання має підрозділи в декількох державах,

доречно аналізувати фінансову інформацію, за окремими країнами, а якщо юридична особа займається одночасно кількома різнорідними видами діяльності – варто оцінити, чи прибутковий кожен із них. Саме через такі інтереси інвесторів і виникла ідея групувати показники діяльності за окремими напрямками, департаментами, групами або, як сказано у НП(С)БО: **звітними сегментами**.

Ф. № 6 складається з трьох частин:

- I – показники пріоритетних звітних сегментів;
- II – показники за допоміжними звітними сегментами;
- III – показники за допоміжними звітними географічними сегментами.

Звітний сегмент – це господарський або географічний сегмент, інформація про показники діяльності якого має розкриватися у ф. № 6.

П(С)БО 29 дозволяє виділяти звітні сегменти за:

- місцем розташування структурних одиниць компанії;
- видом діяльності, яким вони займаються.

Кожне підприємство формує звітні сегменти самостійно на основі організаційної структури (п. 5 П(С)БО 29). При їх визначенні враховують ризики ринку збуту товарів, робіт та послуг у регіонах, валютні ризики. Крім того, можна брати до уваги застосований технологічний процес, прийняту політику післяпродажного обслуговування, діючі умови доставки товарів.

Таким чином звітні сегменти поділяють на:

- 1) **господарські**. Їх виділяють тоді, коли сегменти відрізняються за:
 - а) видом продукції (товарів, робіт, послуг), яку випускають;
 - б) способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);
 - в) характером виробничого процесу;
 - г) характерними для цієї діяльності ризиком;
 - д) категорією покупців.

- 2) **географічні**. Основою для виділення географічного сегмента може виступати діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, у сталих регіональних угрупованнях країн.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

- **географічні збутові** (виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства).

– **географічні виробничі** (виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства).

Географічні сегменти виділяють у тому випадку, коли регіони, у яких підприємство веде діяльність, між собою відрізняються за:

- а) економічними та політичними умовами;
- б) взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;
- в) територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);
- г) характерними для регіону ризиками діяльності;
- д) правилами валютного контролю та валютними ризиками в таких регіонах.

Ланку підприємства слід визнати окремим сегментом, тільки якщо вона відповідає більшості з критеріїв, необхідних для визнання господарського й географічного сегментів. Проте у П(С)БО 29 не уточнюється скільки саме, але на практиці прийнято вважати, що це виконання трьох критеріїв із п'яти.

За характером впливу на фінансовий результат діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на **пріоритетні і допоміжні**. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. У разі відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів та ризиків пріоритетним звітним сегментом визнають господарський сегмент, а допоміжним – географічний.

Пріоритетним сегментом може бути визначено або господарський сегмент, або географічний виробничий сегмент, або географічний збутовий сегмент. Для цього враховують організаційну структуру підприємства, а результат такого вибору відображають у наказі про облікову політику. У випадку реорганізації підприємства або припинення певного виду діяльності) підприємство може змінити у звітному періоді пріоритетний сегмент з відображення цього у обліковій політиці.

Детально методика складання ф. № 6 описана у П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

17.9. Основи формування консолідованої фінансової звітності

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. Характерною рисою цієї звітності є те, що активи, зобов'язання та витрати двох чи більше юридично

самостійних одиниць об'єднуються в окрему систему фінансових звітів. Це дає можливість привести показники фінансової звітності *групи* до загального знаменника з метою їх адекватного аналізу на вищому рівні управління групою підприємств, а також рядовими акціонерами і кредиторами групи.

Консолідована звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи пов'язаних підприємств як єдиної економічної одиниці. Група пов'язаних підприємств – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства, материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Участь материнського підприємства у статутному капіталі дочірніх може бути **прямою** або **непрямою**. Частка прямої участі передбачає, що інвестор має власну частку в статутному капіталі дочірнього підприємства, а частка непрямої участі передбачає, що материнське підприємство контролює дочірнє опосередковано – через участь в статутному капіталі підприємства, якому підпорядковане дочірнє.

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» визначає **контроль** як вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності *всіх* таких умов:

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

Владні повноваження – повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими *видами діяльності*, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій.

Приклади владних повноважень:

- 1) право голосу (або потенційне право голосу) в дочірньому підприємстві;

2) право призначати, переводити на іншу посаду або звільняти провідний управлінський персонал дочірнього підприємства, який може керувати **найбільш значущими видами діяльності** (а) придбання та продаж товарів, надання послуг, виконання робіт; б) управління фінансовими активами; в) відбір постачальника активів та їх асортименту, придбання або продаж активів; г) дослідження та розробка нових продуктів, матеріалів, приладів, продукції, процесів, систем або послуг);

3) право обирати або відсторонювати інше підприємство, що може керувати найбільш значущими видами діяльності;

4) право вимагати здійснення певних операцій або накладати вето на здійснення операцій на користь материнського підприємства;

5) інші права, які надають утримувачеві здатність керувати найбільш значущими видами діяльності.

Як уже було сказано, порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації у ній визначає НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» затверджене наказ Міністерства фінансів України № 628 від 27.06.2013 р., проте форми консолідованих фінансових звітів визначені НПСБО 1, а саме:

- консолідований баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1-к);
- консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2-к);
- консолідований звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-кта ф. № 3-кн);
- консолідований звіт про власний капітал (ф. № 4-к).

За структурою консолідована фінансова звітність майже така ж як і індивідуальна фінансова звітність, хоча з огляду на її суть у консолідованій звітності відображається додаткова інформація, наприклад, про неконтрольовану частку, про власний капітал, який належить власникам материнської компанії, неконтрольовану частку тощо.

Суб'єктом подання консолідованої фінансової звітності є материнське підприємство, це пов'язано з тим, що інформаційними джерелами для її заповнення є індивідуальні фінансові звіти групи. Фінансові звіти групи, які є основою консолідованих фінансових звітів повинні бути складені:

1) з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. При цьому якщо неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності;

2) за той самий звітний період і на ту саму дату балансу. Тобто, якщо

дочірнє підприємство здійснює свою діяльність на території, де фінансовий рік відрізняється від строків, встановлених для материнського підприємства, то підприємству слід надавати додаткову звітність, складену відповідно до строків материнського підприємства.

Консолідована фінансова звітність за звітним періодом поділяється на річну та проміжну. Термін їх подання визначається власником, але не пізніше, ніж:

- річна 15 квітня наступного за звітним року;
- квартальна – 45 днів після закінчення звітного кварталу.

НП(С)БО 2 передбачено деякі винятки щодо подання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством, а саме за наявності **всіх** таких умов:

- 1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);
- 2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;
- 3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;
- 4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства). *Неконтрольована частка* визначається 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).

Особливості складання консолідованої фінансової звітності полягають в тому, що вона складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. При цьому підлягають виключенню:

- 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо, яке є їх наслідком; **внутрішньогрупові операції** – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи. Найтипovішими прикладами є:

- виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) дочірнім підприємствам (або материнському підприємству);
- собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), реалізованої дочірнім підприємствам (або материнському підприємству);
- сплачені або отримані відсотки за позиками, що їх відповідно отримано від дочірніх підприємств або надано їм;
- орендна плата або інші доходи, одержані від надання послуг дочірнім підприємствам (або материнському підприємству);
- дивіденди (сплачені, отримані) одним підприємством від іншого в межах групи.

Внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій; Така ситуація виникає, коли розрахунки по внутрішньо групових операціях на дату консолідації є незавершеними. Внутрішньо групове сальдо визначається за даними рахунка **682 «Внутрішні розрахунки»**.

3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Тобто результатом внутрішньогрупувої реалізації активів можуть бути **нереалізовані прибутки і збитки**. Згідно з НП(С)БО 2 це прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій і включаються до балансової вартості активів підприємства. Нереалізовані прибутки повністю виключаються під час консолідації, а нереалізовані збитки виключається крім тих, які не можуть бути відшкодовані. Такі показники визначають за даними відповідно рахунків Доходи майбутніх періодів і Витрати майбутніх періодів.

Після виключення вищенаведених показників для складання консолідованої фінансової звітності материнське підприємство повинно:

1) визначити **неконтрольовану частку у власному капіталі (колись існував термін «частка меншості»)**, чистому прибутку (збитку) та сукупному доходу дочірніх підприємств. Неконтрольована частка визначається 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);

2) визначити та відобразити курсові різниці, що виникають в результаті консолідації фінансових звітів зарубіжних дочірніх підприємств. Таку процедуру здійснюють із врахуванням вимог П(С)БО 21 «Вплив змін

валютних курсів».

Послідовність формування консолідованої фінансової звітності можна узагальнено відобразити у вигляді таких етапів:

1. Звірка сум заборгованостей та внутрішньогосподарських операцій між дочірнім і материнським підприємствами шляхом складання актів звірки.

2. Узгодження звітного періоду, за який складається звітність та дати балансу.

3. Визначення відповідності положень облікової політики щодо схожих операцій підприємств і виділення тих позицій, які будуть висвітлені в Пояснювальній записці до консолідованої звітності.

4. Складання на основі індивідуальних фінансових звітів групи консолідованої фінансової звітності.

17.10. Порядок виправлення помилок і коригування показників фінансової звітності

У процесі перевірки і порівняння показників фінансової звітності може бути виявлена помилка. Вони можуть виникати з різних причин:

– **Помилки в розрахунках.** Наприклад, неправильно визначена норма амортизації або база для розподілу загальноновиробничих витрат.

– **Неправильне визначення елементів фінансової звітності** (наприклад, визнання активів витратами, включення до складу необоротних активів об'єктів, що використовуються на умовах оперативної оренди, та нарахування на них амортизації, неправильне віднесення витрат).

– **Ігнорування додаткової суттєвої інформації** (наприклад, відомості про можливу ліквідаційну вартість не використовуються при нарахуванні амортизації).

– **Неуважність** (наприклад, суми дооцінки основних засобів, що вибули, не відображаються в складі нерозподіленого прибутку).

– **Помилкова методика оцінки об'єктів бухгалтерського обліку** (наприклад, інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства не обліковуються за методом участі в капіталі, довгострокові фінансові зобов'язання відображаються в Балансі за сумами погашення тощо).

Такі помилки можуть бути здійснені з різних мотивів.

Методика виправлення помилок в бухгалтерському обліку визначена «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим Міністерством фінансів України від 24.05.1995 р.

№ 88. Згідно з ним помилки, що виявлені за поточний період слід виправляти шляхом сторнування або додатковим записом на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності в Україні регулюється П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Коригування показників звітності проводиться для:

- виправлення помилок, допущених під час ведення бухгалтерського обліку або складанні фінансової звітності;
- відображення впливу зміни облікових оцінок відповідних об'єктів бухгалтерського обліку;
- врахування у звітності результатів зміни положень облікової політики та подій, які відбулися після дати балансу.

Згідно з П(С)БО 6 виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

При цьому слід проаналізувати вплив допущеної помилки на результати похідних розрахунків (суми податку на прибуток, нарахованих дивідендів та ін.) та показники інших форм фінансової звітності.

Під час виправлення помилок фінансової звітності у примітках до неї слід розкривати таку інформацію:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або його недоцільність.

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Сума коригування допущеної помилки, яка належить до попередніх періодів, відображається у Звіті про власний капітал за статтею «Нерозподілений прибуток» на початок звітного року (графу 8) в ряд. 030 «Виправлення помилок» або в ряд. 040 «Інші зміни».

Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Воно здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей.

Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу, не потребують коригування статей фінансових звітів, а розкриваються в примітках до них у випадку, якщо така інформація вплине на здатність користувачів звітності приймати рішення. Цю інформацію слід відобразити у Примітках до річних звітів. Приклад подій після дати балансу наведено у таблиці 17.3.

Таблиця 17.3

Перелік подій після дати балансу

Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу	Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу
<i>вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань</i>	<i>не потребують коригування статей фінансових звітів</i>
<ol style="list-style-type: none"> Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною. Переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості. Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах. Продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату. Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності. 	<ol style="list-style-type: none"> Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства. Придбання цілісного майнового комплексу. Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події. Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів. Не прогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів. Укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій. Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства. Дивіденди за звітний період оголошені після дати балансу.

Виникнення помилок під час складання фінансової звітності є нормальним явищем, але для їх виправлення необхідно враховувати вимоги законодавства.

Питання для самостійного контролю знань до теми 17

1. Що таке фінансова звітність і яка мета її формування й подання користувачам?
2. Які нормативно-правові акти визначають порядок її формування?
3. Перелічіть типові форми фінансової звітності.
4. Назвіть вимоги (якісні характеристики), які визначені НП(С)БО 1.
5. Що таке таксономія фінансової звітності?
6. Назвіть основні правила складання фінансової звітності.
7. У які терміни і за який період подається кожна із форм фінансової звітності?
8. З якою метою складають Баланс?
9. З яких розділів складається Баланс?
10. Наведіть основні етапи заповнення Балансу.
11. Охарактеризуйте основні елементи Звіту про фінансові результати.
12. Які особливості формування Звіту про рух грошових коштів?
13. Яку інформацію відображають у Звіті про власний капітал?
14. Що впливає на зміни у власному капіталі та які особливості відображення таких змін у Звіті про власний капітал?
15. З якою метою формують ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»?
16. З яких розділів складається ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»?
17. Яке призначення ф. № 6 «Інформація за сегментами»?
18. Окресліть порядок формування консолідованої фінансової звітності?
19. Який порядок виправлення помилок і коригування показників фінансової звітності?

Практичні завдання для самостійної роботи до теми 17

Завдання 1. Заповнити ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» ПАТ «МАГ» за третій квартал 20п.р. (із додаванням необхідних додаткових рядків за необхідності). Основним видом діяльності підприємства є виробництво харчових продуктів, а саме перероблення та консервування фруктів і овочів, середня кількість працівників: 60 чол., всі інші обов'язкові загальні дані студент наводить самостійно. Інформація про залишки за рахунками активів, капіталу і зобов'язань ПАТ «МАГ» на 30 вересня 20п.р. року наведена у таблиці:

№ з/п	Сальдо за рахунком	Назва рахунку	Сума, грн
1.	311	Поточні рахунки в національній валюті	112000
2.	301	Готівка в національній валюті	1240
3.	441	Прибуток нерозподілений	14760
4.	10	Основні засоби	217200
5.	20	Виробничі запаси	21600
6.	66	Розрахунки за виплатами працівникам	7440
7.	60	Короткострокові позики	1800
8.	40	Зареєстрований капітал	236700
9.	483	Благодійна допомога	60 000
10.	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	10080
11.	641	Розрахунки за податками	2460
12.	14	Довгострокові фінансові інвестиції	7200
13.	131	Знос основних засобів	38520
14.	69	Доходи майбутніх періодів	2600
15.	286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	22320

Завдання 2. Заповнити I розділ ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за 20п.р. та вказати в які терміни такий звіт повинен бути зданий до органів Державної служби статистики України та державному реєстратору. Підприємство «Сова» (код ЄДРПОУ – 36497125) не є платником ПДВ і акцизного збору. Витяг із оборотно-сальдової відомості:

Витяг із оборотно-сальдової відомості, тис грн:

- оборот по рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» – 834,0;
- оборот по рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» – 30,0;
- оборот по рахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» – 6,6;
- оборот по рахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» – 5,7;
- оборот по рахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» – 0,9;
- оборот по рахунку 731 «Дивіденди одержані» – 6,7;

- оборот по рахунку 745 «Дохід від безоплатного одержання активів» – 1,2;
- оборот по рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – 418,2;
- оборот по рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів – 21,7;
- оборот по рахунку 92 «Адміністративні витрати – 62,0;
- оборот по рахунку 93 «Витрати на збут – 32,2;
- оборот по рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки – 42,5;
- оборот по рахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» – 4,9;
- оборот по рахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – 0,9;
- оборот по рахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» – 30,4;
- оборот по рахунку 951 «Відсотки за кредит» – 45,8.

Завдання 3. На основі наведених нижче даних про рух грошових коштів ПАТ «МАГ» за 20п.р потрібно прямим методом заповнити ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів»:

- залишок коштів на початок року – 80,9 тис грн;
- виплачено заробітну плату працівникам – 7,6 тис грн;
- перераховано в бюджет кошти по нарахованому єдиному соціальному внеску – 1,9 тис грн;
- перераховано кошти в погашення зобов'язань за податками та зборами – 3,5 тис грн
- отримано кошти від продажу обладнання – 8,6 тис грн;
- отримано позику в банку – 5 тис грн;
- отримано дохід від реалізації продукції – 35,3 тис грн;
- отримано комп'ютер в обмін на вироблені товари – 69,0 тис грн;
- виплачено дивідендів – 1,5 тис грн;
- отримано кошти від реалізованих необоротних активів, які утримувалися для продажу – 15,5 тис грн;
- сплачено штраф державній фіскальній службі – 1,1 тис грн;
- оприбутковано в касу грошові кошти з розрахункового рахунку на господарські потреби – 1,6 тис грн;
- сплачено постачальникам за товарно-матеріальні цінності – 17,1 тис грн;
- придбано нематеріальний актив шляхом емісії акції – 3,5 тис грн;
- реалізовано нематеріальний актив – 4,5 тис грн;
- отримано з бюджету відшкодований ПДВ – 1,5 тис грн;

- отримано кошти від наданих послуг обслуговуючого господарства ТОВ «МАГ» – 2,6 тис грн;
 - витрачено кошти на погашення векселів – 1,6 тис грн;
- Завдання виконувати на типовому бланку.

Завдання 4. Необхідно згідно з наведеними даними заповнити ф. № 4 Звіт про власний капітал». Дані для виконання:

1) Витяг з ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» станом на 1 січня 20п.р. ПАТ «МАГ»:

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1200	?
Капітал у дооцінках	1405	-	?
Додатковий капітал	1410	-	?
Резервний капітал	1415	300	?
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	150	?
Неоплачений капітал	1425	(50)	(?)
Вилучений капітал	1430	(-)	(?)
Усього за розділом I	1495	1600	?

2) У січні 20 п.р. року в процесі підготовки до складання річної фінансової звітності головним бухгалтером ПАТ «МАГ» виявлено помилку, допущену в попередньому році, внаслідок якої нерозподілений прибуток минулого звітнього періоду завищено на 5 тис грн Також протягом звітнього року було змінено метод оцінки запасів, що призвело до заниження нерозподіленого прибутку на 1 тис грн.

3) ПАТ «МАГ» за звітний період отримало чистий прибуток у сумі 20 тис грн і на зборах акціонерів прийняло рішення використати прибуток таким чином:

- поповнити резервний капітал згідно вимог законодавства – ?;
- виплатити дивіденди акціонерам – 3,8 тис грн;

4) засновники ПАТ «МАГ» у звітному періоді частково погасили заборгованість за внесками до статутного капіталу – 10 тис грн.

5) ПАТ «МАГ» у звітному періоді здійснено дооцінку активів на суму – 2,6 тис грн.

Завдання виконувати на типовому бланку.

Тести контролю знань до теми 17

1. Метою складання фінансової звітності є:

- а) надання даних про нараховані суми податків для органів доходів і зборів України з метою прийняття ними рішень;
- б) надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства;
- в) надання користувачам для прийняття рішень інформації про прибутки та збитки підприємства;
- г) немає правильної відповіді.

2. До якісних характеристик фінансової звітності відносять:

- а) дохідливість;
- б) доречність;
- в) достовірність та зіставність;
- г) всі відповіді правильні.

3. Користувачами фінансової звітності можуть бути:

- а) тільки юридичні особи;
- б) тільки фізичні особи;
- в) юридичні і фізичні особи;
- г) виключно посадові особи державних органів на інвестори.

4. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, називається:

- а) фінансовою;
- б) податковою;
- в) консолідованою;
- г) зведеною.

5. Фінансова звітність:

- а) є комерційною таємницею підприємства;
- б) оприлюднюється лише підприємствами, види яких визначено законодавчо;
- в) є фінансовою таємницею підприємства;
- г) має оприлюднюватися всіма підприємствами без винятку.

6. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є:
- а) календарний рік;
 - б) поточний рік;
 - в) операційний цикл;
 - г) виключно квартал.
7. Який із наведених етапів формування фінансової звітності є першим?
- а) визначення залишків на балансових рахунках, формування Головної книги;
 - б) розкриття подій, що відбулись після дати балансу;
 - в) проведення інвентаризації активів і зобов'язань та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;
 - г) заповнення звітних форм, перевірка узгодженості їх показників.
8. Зміст і форм фінансової звітності визначені таким нормативно-правовим актом:
- а) П(С)БО 1;
 - б) П(С)БО 25;
 - в) НП(С)БО 1;
 - г) ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
9. У якій формі звітності відображають сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності?
- а) у Звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
 - б) у Звіті про рух грошових коштів;
 - в) у Примітках до фінансової звітності;
 - г) у Звіті про власний капітал.
10. Річна фінансова звітність подається не пізніше:
- а) 24 лютого наступного за звітним року;
 - б) 28 лютого наступного за звітним року;
 - в) 26 лютого наступного за звітним року;
 - г) 9 лютого наступного за звітним року.

НАСКРІЗНЕ ЗАВДАННЯ З ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

На основі поданих нижче вихідних даних про діяльність ПАТ «Олімп» (м. Івано-Франківськ, вул. Незалежності 115), відобразити методику ведення фінансового обліку господарських операцій і складання фінансової звітності за I квартал 2018 р., шляхом виконання таких завдань:

1. Скласти розрахунки по тих операціях, де це необхідно і відобразити бухгалтерськими проведеннями.
2. Згрупувати господарські операції та відобразити їх в розробних таблицях, Відомостях і Журналах-ордерах.
3. Інформацію з Журналів-ордерів перенести в Головну книгу.
4. Скласти оборотно-сальдову відомість.
5. Заповнити типові форми звітності: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. 1), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. 2).
6. Дати коротку характеристику фінансового стану підприємства ПАТ «Олімп» на підставі складеної фінансової звітності.
7. Відомості про підприємство:
 - а) ПАТ «Олімп» зареєстровано платником податку на додану вартість;
 - б) система оподаткування – загальна;
 - в) Згідно наказу про облікову політику:
 - метод нарахування амортизації – податковий;
 - метод оцінки вибуття запасів – середньозважений.
 - г) статутний капітал – 1510000 грн.
 - кількість акцій – 6040000 шт.
 - номінальна вартість акції – 0,25 грн.

Робота виконується за 10-ма варіантами, які визначаються за останньою цифрою номера залікової книжки студента

Вихідні дані для розв'язування завдання

Залишки на рахунках бухгалтерського обліку ПАТ «Олімп» станом на 01 січня 2018 року

Код рахунку	Назва рахунку	Сума, грн
1	2	3
10	Основні засоби	2000000
131	Знос основних засобів	850000
201	Сировина і матеріали	308000

1	2	3
203	Паливо	20000
207	Запасні частини	80000
22	Малоцінні та швидкозношувані матеріали	70000
23	Виробництво	90000
26	Готова продукція	140000
301	Готівка	1000
311	Поточний рахунок	400000
63	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками	105000
64	Розрахунки за податками й платежами	60000
65	Розрахунки за страхуванням	22020
66	Розрахунки з оплати праці	58000
441	Прибутки нерозподілені	817020
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	1510000
42	Капітал у дооцінках	27000
60	Короткострокові кредити банку	150000

Аналітичні дані до синтетичних рахунків

10 «Основні засоби»

Субрахунок	Назва	Сума, грн	Знос, грн
103	Будівля цеху №1	120000	50000
103	Будівля цеху №2	200000	120000
103	Будівля парокотельні	100000	50000
105	Автотранспорт	300000	100000
104	Машини та обладнання	1200000	500000
109	Офісні меблі	80000	30000
РАЗОМ:		2000000	850000

201 «Сировина і матеріали»

№ з/п	Назва матеріалів	Од. вим.	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн
1.	Сталь діаметром 5 мм	т	30	1000	30000
2.	Сталь листова 2 мм	т	20	800	16000
3.	Дошки соснові 30 мм	м ³	100	1200	120000
4.	Пластмаса	т	50	750	37500
5.	Мідь	т	10	2400	24000
6.	Алюміній листовий	т	9	2000	18000
7.	Гума технічна	т	5	3000	15000
8.	Метизи	кг	800	5	4000
9.	Інші	грн	-	-	43500
РАЗОМ:					308000

203 «Паливо»

№ з/п	Найменування палива	Од. вим.	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
1.	Мазут	т	100	155	15500
2.	Вугілля	т	50	90	4500
РАЗОМ:					20000

23 «Виробництво»

№ з/п	Статті витрат	Виріб А	Виріб В
1.	Сировина і матеріали	7000	13000
2.	Заробітна плата виробничих працівників	9000	15000
3.	Відрахування на соціальні заходи	4200	6000
4.	Витрати на утримання машин	7800	4500
5.	Загальновиробничі витрати	7000	16500
РАЗОМ:		35000	55000

26 «Готова продукція»

№ з/п	Назва продукції	Од. вим.	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
1.	Виріб А	шт.	2000	15,00	30000
2.	Виріб В	шт.	2000	55,00	110000
РАЗОМ:					140000

63 «Розрахунки з постачальниками»

№ з/п	Назва	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1.	Запорізький алюмінієвий завод		40000				
2.	Криворізький металургійний комбінат		50000				
3.	Дніпропетровський металургійний завод		15000				
Разом			105000				

641 «Розрахунки за податками»

Субрахунок	Назва податку	Сальдо 01.01.2018	
		Д-т	К-т
1.	Прибутковий податок		36000
2.	Податок на додану вартість		20000
3.	Податок на прибуток		4000
ВСЬОГО:			60000

65 «Розрахунки за страхуванням»

Субрахунок	Назва субрахунку	Сальдо на 01.01.2018		Обороти за місяць		Сальдо на 01.02.2018	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
651	За розрахунками із єдиного соціального внеску		22020				
ВСЬОГО:			22020				

Зміст господарських операцій за I квартал 2018 р.

№ з/п	Зміст господарських операцій	Варіанти				
		1, 2	3, 4	5, 6	7, 8	9, 10
1	2	3	4	5	6	7
1.	Витрачено сировину і матеріали на					
	- <u>виробництво продукції А</u>					
	а) сталь діаметром 5 мм (т)	15	14	13	12	16
	б) дошки соснові (м ³)	30	28	26	24	32
	в) алюміній листовий (т)	5	4	3	3,5	6
	г) гума технічна (т)	0,8	0,7	1,6	0,5	0,9
	д) метизи (кг)	200	208	202	210	212
	- <u>виробництво продукції В</u>					
	а) сталь листова 2 мм (т)	6	5,5	5	4	7
	б) дошки соснові (м ³)	15	14	13	12	16
	в) пластмаса (т)	0,5	0,4	1,3	0,6	0,7
	г) алюміній листовий (т)	3	5	6	4	3
	д) гума технічна (т)	2,9	2,8	2,3	1,9	2,7
	2.	Нарахована зарплата працівникам за виробництво продукції А	38754	35125	40380	42400

Фінансовий облік

1	2	3	4	5	6	7
3.	Нарахована зарплата працівникам за виробництво продукції В	48762	49124	52136	49560	55134
4.	Нараховано зарплату адмінперсоналу	12144	13100	11150	12110	10200
5.	Нараховано працівникам по лікарняних листах	1350	1200	1100	900	600
6.	Проведено відрахування у (ЄСВ) на зарплату працівників, які виробляють: а) продукцію А б) продукцію В в) адмінперсоналу	? ? ?	? ? ?	? ? ?	? ? ?	? ? ?
7.	Утримано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб	7500	6870	7300	8100	8260
8.	Утримано із заробітної плати військовий податок	?	?	?	?	?
9.	Одержано від Донецького машино-будівного заводу мідь в кількості 10 тонн по 2400 за 1 т - ПДВ	? ?	? ?	? ?	? ?	? ?
10.	Списано дошки соснові на ремонт цеху 0,5 м ³	?	?	?	?	?
11.	Списано паливо на роботу котельні - вугілля 30 т - мазут 70 т	? ?	? ?	? ?	? ?	? ?
12.	Списано запасні частини для ремонту устаткування цеху	1200	12500	13000	12900	13100
13.	Видано у виробництво МШП: - для виробництва продукції А - для виробництва продукції В	6500 7500	6400 7100	6800 7300	6700 7400	6100 7600

1	2	3	4	5	6	7
14.	Отримано від Дніпропетровського металургійного заводу сталь діаметром 5 мм в кількості 20 т по ціні 1000 грн./шт. - крім того ПДВ	?	?	?	?	?
15.	Отримано від Запорізького алюмінієвого заводу алюміній листовий 26 т по ціні 2000 грн./т - крім того ПДВ	?	?	?	?	?
16.	Перераховано з поточного рахунку Запорізькому алюмінієвому заводу	62400	62400	62400	62400	62400
17.	Перераховано з поточного рахунку Дніпропетровському металургійному заводу	24000	24000	24000	24000	24000
18.	Отримано мазут від ПП «Мороз» в кількості 30 т по ціні 155 грн/т	?	?	?	?	?
19.	Отримано вугілля від об'єднання «Донецьквугілля» в кількості 50 т по ціні 90 грн./т - в т.ч. ПДВ	?	?	?	?	?
20.	Видано короткостроковий вексель Криворізькому металургійному комбінату	50000	50000	50000	50000	50000
21.	Нараховано амортизацію основних засобів	?	?	?	?	?
22.	Одержано з банку в касу гроші для виплати заробітної плати	58000	58000	58000	58000	58000

Фінансовий облік

1	2	3	4	5	6	7
23.	Перераховано з поточного рахунку - податок на додану вартість - податок на прибуток - податок на доходи фізичних осіб - єдиний соціальний внесок	20000 4000 36000 22020	20000 4000 36000 22020	20000 4000 36000 22020	20000 4000 36000 22020	20000 4000 36000 22020
24.	Видано з каси заробітну плату	58000	58000	58000	58000	58000
25.	Нараховано банку АКБ «Форум» відсотки за користування кредитом	2250	2250	2250	2250	2250
26.	Перераховано з поточного рахунку відсотки за користування кредитом банку АКБ «Форум»	2250	2250	2250	2250	2250
27.	Одержано з РЕМ рахунок-фактуру за використану електроенергію - ПДВ	3500 700	3100 620	3400 680	3600 720	3200 640
28.	Одержано з ПАТ «Чортківгаз» рахунок за використаний газ - ПДВ	4000 800	4500 900	4100 820	4300 860	4800 960
29.	Одержано рахунок «Укртелекому» за послуги зв'язку - ПДВ	206 41	185 37	190 38	210 42	213 43
30.	Розподіляються загально-виробничі витрати на виробництво продукції А та В пропорційно до основної заробітної плати (провести розрахунок)	? ?	? ?	? ?	? ?	? ?
31.	З нерозподілених прибутків направлено в резервний капітал 5 %	10950	10950	10950	10950	10950
32.	Викуплено акції в акціонерів в кількості 10000 шт. по номінальній вартості	?	?	?	?	?

1	2	3	4	5	6	7
33.	Одержано на поточний рахунок від Фонду соціального страхування для виплати допомоги при народженні дитини.	3400	425	3400	425	3400
34.	Оприбутковується на склад з виробництва - продукція А – 5 тис. шт. - продукція В – 3 тис. шт. (незавершеного виробництва на кінець місяця немає)	?	?	?	?	?
35.	Одержано від ПП «Танол» бензин А-92 в кількості 200 л по ціні 7,80 грн./л	?	?	?	?	?
36.	Видано по лімітно-забірній картці директору 180 л бензину (для легкового транспорту)	?	?	?	?	?
37.	Списано згідно дорожніх листків легкового автотранспорту 175 л бензину А-92	?	?	?	?	?
38.	Отримано на поточний рахунок від ПП «Кристал» аванс за продукцію, в т.ч. ПДВ	50000 8333	50000 8333	50000 8333	50000 8333	50000 8333
39.	Затверджено авансовий звіт Король М.В. за покупку канцтоварів	25	50	60	80	90
40.	Видано Король М.В. згідно авансового звіту	25	50	60	80	90
41.	Погашено з поточного рахунку короткотерміновий кредит банку «Форум»	150000	150000	150000	150000	150000
42.	Відвантажено: продукцію А покупцям - ПП «Орлан» 2600 шт. по ціні 30 грн./шт. - ПП «Едельвейс» 3000 шт. по ціні 90 грн./шт. продукцію В покупцям	?	?	?	?	?
		?	?	?	?	?

Фінансовий облік

1	2	3	4	5	6	7
	- ПП «Скорпіон» 1800 шт. по ціні 84 грн./шт. - ПП «Фламінго» 2400 шт. по ціні 84 грн./шт. (в ціну включено ПДВ) Відобразити: вартість доходу за реалізовану продукцію, нарахування ПДВ, списати на фінансовий результат чистий дохід, списати на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції	?	?	?	?	?
43.	Списуються адміністративні витрати на фінансові результати	?	?	?	?	?
44.	Списуються фінансові витрати на фінансові результати	?	?	?	?	?
45.	Нараховано податок на прибуток	?	?	?	?	?
46.	Списано податок на прибуток на фінансовий результат	?	?	?	?	?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Басараб В.Я. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях / В.Я. Басараб, І.Ф. Баланюк, В.М. Якубів, Д.І. Шеленко, – Івано-Франківськ : Симфонія форте, 2019. – 240 с.
2. Господарський кодекс від 16 січня 2003 р. № 436-IV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
3. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень від 05.10.2017 № 2164-VIII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. НП(С)БО-2 «Консолідована фінансова звітність», затверджено наказом міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
6. П(С)БО 7 «Основні засоби» затверджено наказом міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 № 288/4509 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
7. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» затверджено наказом міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
8. П(С)БО 9 «Запаси» затверджено наказом міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
9. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» затверджено наказом міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
10. П(С)БО 11 «Зобов'язання» затверджено наказом міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
11. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» затверджено наказом міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>
12. П(С)БО-13 «Фінансові інструменти» затверджено наказом міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року № 559, зі

змiнами i доповненнями, вiд 9 грудня 2011 року № 1591) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>

13. П(С)БО 14 «Оренда» затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 28 липня 2000 р. № 181 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

14. П(С)БО 15 «Дохiд» затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 29 листопада 1999 р. № 290 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

15. П(С)БО 16 «Витрати», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

16. П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 28 грудня 2000 р. № 353 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

17. П(С)БО 18 «Будiвельнi контракти», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 28 квітня 2001 р. № 205 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

18. П(С)БО 19 «Об'єднання пiдприємств», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 7 липня 1999 р. № 163 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

19. П(С)БО 21 «Вплив змiн валютних курсiв», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 10 серпня 2000 р. № 193 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>

20. П(С)БО 22 «Вплив iнфляцiї», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 28 лютого 2002 р. № 147 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>

21. П(С)БО 23 «Розкриття iнформацiї щодо пов'язаних сторiн», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 18 червня 2001 р. № 303 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>

22. П(С)БО 24 «Прибуток на акцiю», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 16 липня 2001 року № 344 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01>

23. П(С)БО 25 «Фiнансовий звiт суб'єкта малого пiдприємництва», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України 25 лютого 2000 р. за № 39 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

24. П(С)БО 26 «Виплати працівникам», затверджено наказом мiнiстерства фiнансiв України вiд 28 жовтня 2003 р. № 601 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

25. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджено наказом міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 р. № 617 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>

26. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затверджено наказом міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

27. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджено наказом міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>

28. П(С)БО 30 «Біологічні активи», затверджено наказом міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

29. П(С)БО 31 «Фінансові витрати», затверджено наказом міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 р. № 415 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>

30. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджено наказом міністерства фінансів України від 02 липня 2007 р. № 779 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

31. П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», затверджено наказом міністерства фінансів України від 26 серпня 2008 р. № 1090 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>

32. П(С)БО 34 «Платіж на основні акції», затверджено наказом міністерства фінансів України від 30 грудня 2008 р. № 1577 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09>

33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстрований в Міністерстві юстиції України 28 грудня 2011 р. за №1557/20295 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

34. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 29 грудня 2017 р [Електронний ресурс]. Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>

35. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах», від 12 листопада 2003 року

№ 492 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>

36. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

37. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 № 2269-ХІІ зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>

38. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджений Наказом Мініфіну України від 02.09.2014 № 879 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

39. Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 05.12.93. № 3687-ХІІ [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3687-12>

40. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.93. № 3689-ХІІ [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3689-12>

41. Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.93. № 3688-ХІІ [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3688-12>

42. України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93 р. 3792-ХІІ [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>

43. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-ХІІ. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.

44. Закон України «Про страхування» від 07.03.1996. № 85/96-ВР. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>.

45. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000. № 2121-ІІІ [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.

46. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.1997 № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>

47. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

48. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96 .
[Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>

49. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

50. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 р. № 3480 – IV. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>

ТЛУМАЧНИЙ СЛОВНИК

А

Автономність підприємства (принцип підготовки фінансової звітності) – підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства.

Авуари :

1) різні активи (готівка, чеки, векселі, акредитиви) за рахунок яких можуть бути здійснені і погашені зобов'язання їх власників;

2) грошові ресурси банку в чужоземних валютах, золоті, що є на його рахунках у закордонних банках;

3) вклади юридичних і фізичних осіб у банках (депозити).

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Акціонерне товариство (АТ) – це таке господарське товариство, статутний фонд якого поділений на визначену кількість часток рівної номінальної вартості, виражених в акціях, і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями усім власним майном; акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, у межах вартості належних їм акцій.

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Б

Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Банк – кредитно-фінансова установа, яка зосереджує тимчасово вільні грошові кошти підприємців і надає їх у строкове користування у формі кредитів.

Банкрут – неплатоспроможний боржник.

Банкрутство – це встановлений господарським судом факт неспроможності суб'єкта підприємницької діяльності виконати свої грошові зобов'язання не інакше, як через застосування ліквідаційної процедури.

Бартер – товарообмін без участі грошей у розрахунках.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Безперервність діяльності (принцип підготовки фінансової звітності) – передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

Борг – сума непогашеного фінансового зобов'язання.

Біржа – господарська організація, яка виконує певні, а саме ринкові регулятивні (організаційні та економічні) функції в економіці завдяки виявленню курсу товарних цін, попиту і пропозиції.

Біржові угоди – це дії громадян і організацій щодо встановлення, зміни або припинення цивільних прав або обов'язків, які вчинені на біржі в результаті біржових торгів.

Брокер – офіційний посередник в укладанні угод між зацікавленими сторонами на біржі.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передання інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

В

Валюта балансу – загальний підсумок балансу, рівний за активом і пасивом.

Валюта звітності – грошова одиниця України.

Валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

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

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).

Витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, який не включений до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Відшкодування збитків – це відновлення майнового стану суб'єкта господарського права за рахунок іншого суб'єкта – правопорушника.

Вклад :

1) кошти передані власником до банку для зберігання на певних умовах;

2) інвестиція у менш ліквідну форму з метою отримання прибутку

Вкладник – особа, що зробила вклад.

Вкладення (інвестиції) фінансові – вклад у цінні папери чи капітал інших підприємств.

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

Г

Гарант – поручитель; юридична або фізична особа, держава, що дає гарантію (виступає запорукою) в чомусь.

Гарантія – передбачене законом чи окремою угодою зобов'язання, згідно з яким юридична або фізична особа відповідає повністю або

частково перед кредиторами у разі невиконання боржником своїх зобов'язань.

Гарантована ліквідаційна вартість :

– для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

– для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Господарська діяльність – це така суспільно-корисна діяльність членів суспільства та їх об'єднань щодо виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг з метою їх реалізації за плату (як товар), яка ґрунтується на поєднанні приватних і публічних інтересів і здійснюється професійно.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Господарське законодавство – це сукупність нормативно-правових актів, які регулюють відносини щодо безпосереднього здійснення господарської діяльності та щодо керівництва такою діяльністю.

Господарське міністерство (відомство) – це господарська організація, яка здійснює координацію діяльності усіх підприємств та організацій галузі, а також функції власника майна щодо підпорядкованих їй державних підприємств та організацій.

Господарське право – це сукупність знань і навичок правового регулювання господарської діяльності і використання відповідних правових норм у практиці господарювання при здійсненні професійної юридичної діяльності.

Господарське об'єднання – це організаційно-оформлена група підприємств, інших господарських організацій низової ланки економіки різних форм власності, яка створюється з метою координації діяльності своїх учасників, об'єднання їхніх зусиль для вирішення соціальних та економічних завдань.

Господарський договір – це зафіксовані в спеціальному правовому документі на підставі угоди зобов'язання учасників господарських відносин, спрямовані на обслуговування їх господарської діяльності.

Господарські процеси – сукупність взаємопов'язаних операцій (постачання, виробництво, реалізація), які спрямовані на досягнення мети діяльності суб'єкта господарювання: отримання прибутку чи досягнення соціального ефекту.

Господарські правовідносини – це врегульовані нормами права суспільні відносини, що виникають у сфері безпосереднього здійснення

господарської діяльності чи керівництва (організації) такою діяльністю, характеризуються особливим суб'єктним складом, а також поєднанням організаційних та майнових елементів.

Господарські організації – це належним чином організаційно-оформлені і створені в передбаченому законом порядку колективи фізичних та юридичних осіб, які безпосередньо здійснюють господарську діяльність або керівництво такою діяльністю, мають необхідне для цього майно та володіють господарською правосуб'єктністю.

Господарські товариства – це господарські організації, які створюються фізичними та/або юридичними особами на договірних засадах шляхом об'єднання майна та підприємницької діяльності з метою отримання прибутку.

Господарсько-адміністративний штраф – це грошова сума, що сплачується до Державного бюджету суб'єктом господарювання – правопорушником у передбачених законом випадках.

Господарсько-правова відповідальність – це економічні за змістом і юридичні за формою методи впливу на економічні інтереси суб'єкта господарювання – правопорушника.

Господарсько-правові норми – це встановлені компетентними органами в офіційному порядку і зафіксовані в спеціальних документах індивідуально не персоніфіковані правила господарської діяльності.

Господарсько-організаційні санкції – це передбачені законом заходи організаційного впливу (обмеження) суб'єкта господарювання, що застосовується компетентними державними органами у випадках порушення ним приписаних законом умов здійснення господарської діяльності.

Господарська одиниця за межами України – дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Готівка – одна з форм існування грошей (банкноти, монети).

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

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

Д

Дата балансу – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Дата придбання – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебет – ліва частина рахунку бухгалтерського обліку. Дебетове сальдо – залишок по дебету рахунка на початок чи кінець звітного періоду.

Дебетові обороти – суми відображених господарських операцій за звітний період.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Депозит – гроші або речі, що знаходяться на зберіганні у фінансово-кредитних установах.

Державне підприємство – це підприємство унітарного типу, яке діє на базі відокремленої частини державної власності без поділу її на частини, створюється в розпорядчому порядку компетентним органом і входить до сфери управління зазначеного органу.

Дериватив – документ установленної форми, який засвідчує право та (або) зобов'язання придбати чи продати в майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених у ньому умовах.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Дисконт – сума перевищення вартості придбаних фінансових інвестицій над собівартістю їх придбання, яка підлягає амортизації.

Дисконтування – метод оцінки інвестиційних проектів із застосуванням коефіцієнтів проведення майбутніх значень вартості в поточну вартість.

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

Довгострокові зобов'язання – усі зобов'язання, які не є поточними.

Довірче товариство – це господарське товариство з додатковою відповідальністю, яке здійснює представницьку діяльність відповідно до договору, укладеного з довірителями майна щодо реалізації їх прав власників.

Дослідження – заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Е

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

Експорт – вивезення за кордон капіталів, товарів тощо.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат (матеріали, заробітна плата, амортизація та ін.).

Економічна конкуренція – це змагання між суб'єктами господарювання з метою здобуття завдяки власним досягненням переваг над іншими суб'єктами господарювання, внаслідок чого споживачі, суб'єкти господарювання мають можливість вибирати між кількома продавцями, покупцями, а окремий суб'єкт господарювання не може визначити умови обороту товарів на ринку.

Емісія цінних паперів – випуск в обіг цінних паперів.

Емітент – юридична особа, що випускає цінні папери.

Ефект економічний – визначається шляхом порівняння витрат, доходів і отриманих результатів.

Ефективна ставка процента – ставка процента, що визначається шляхом ділення суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Ж

Журнал бухгалтерський – реєстр бухгалтерського обліку для відображення кореспонденції рахунків з однорідних операцій.

Журнал-Головна – форма бухгалтерського обліку, в якій відображаються перелік: господарських операцій із зазначенням суми за

кожною із них; рахунків бухгалтерського обліку із зазначенням дебетової і кредитової сторони; запис операцій в дебет і кредит рахунків; сальдо на початок і кінець місяця за рахунками; дебетові й кредитові обороти рахунків.

Журнал господарських операцій – реєстр господарських операцій, який ведеться у хронологічному порядку із зазначенням сум.

З

Забезпечення – зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Заборгованість – сума фінансового зобов’язання чи грошового боргу, який необхідно погашати протягом певного періоду.

Запаси – активи, які:

– утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

– перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

– утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Збитки – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Звіт про фінансові результати – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Злиття – об’єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об’єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об’єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об’єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

I

Ідентифіковані активи та зобов'язання – придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.

Інвентаризація – фактичне виявлення активів (запаси, основні засоби, гроші та ін.) на певну дату.

Інвестиції – вкладення вільного капіталу в статутні фонди підприємств або у цінні папери з метою отримання доходу.

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

Інвестиційна компанія – це торговець цінними паперами, який, крім впровадження інших видів діяльності, може залучати кошти для здійснення спільного інвестування шляхом емісії цінних паперів та їх розміщення.

Інвестиційний фонд – це юридична особа, заснована у формі закритого акціонерного товариства, що здійснює виключну діяльність у галузі спільного інвестування.

Інвестори – суб'єкти, які здійснюють інвестиції.

Індексація – перерахування вартості майна в зв'язку з інфляцією.

Індивідуальні підприємці – це фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни чи особи без громадянства), не обмежені законом в правоздатності чи дієздатності, зареєстровані у встановленому порядку як суб'єкти підприємницької діяльності, які безпосередньо здійснюють таку діяльність.

Іноземна валюта – валюта інша, ніж валюта звітності.

Інфляція – знецінення активів внаслідок випуску в обіг надмірної кількості грошових знаків або скорочення товарної маси.

Інформація – роз'яснення, повідомлення про щось; відомості, які цікавлять користувача.

Історична (фактична) собівартість (принцип підготовки фінансової звітності) – визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

К

Казенне підприємство – це таке унітарне підприємство, яке діє на базі відокремленої частини державної власності, що не підлягає приватизації, без поділу її на частини, створюється шляхом перетворення з державного підприємства (за наявності визначених законом умов) за рішенням Кабінету Міністрів України і входить до сфери управління органу, уповноваженого управляти відповідним державним майном.

Капітал – загальна вартість активів за вирахуванням зобов'язань.

Капіталізація – перетворення прибутку в капітал (розширення виробництва за рахунок збільшення активів).

Каса – готівка; рахунок бухгалтерського обліку; підрозділ банку; приміщення для зберігання готівки.

Класифікація – поділ множини, сукупності будь-яких об'єктів на групи за відповідною ознакою.

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Контракт – договір, письмова угода сторін.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Контрольні учасники – учасники спільної діяльності зі створення юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Командитне товариство – це таке господарське товариство, в якому один або більше учасників здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть по його боргах додаткову відповідальність усім своїм майном, на яке за законом може бути звернене стягнення (повні учасники), а інші учасники присутні в діяльності товариства лише своїми внесками.

Конфіскація – це безоплатне вилучення в дохід бюджету майна (коштів) суб'єкта господарювання – правопорушника у випадках, прямо передбачених законом.

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Кредит – права сторона бухгалтерського рахунка.

Кредитове сальдо – залишок по кредиту рахунка на початок чи кінець звітного періоду.

Кредитові обороти – суми відображених господарських операцій за звітний період.

Кредитор – юридичні та фізичні особи, яким внаслідок минулих подій підприємство заборгувало певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Кредиторська заборгованість – сума заборгованості підприємства кредиторам на певну дату.

Критерій – засіб для визначення, оцінки предмета чи явища; ознака, взята за основу класифікації.

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Л

Лізинг – орендувати, здавати в оренду; довготермінова оренда машин, обладнання, споруд виробничого призначення та ін.

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

Ліквідаційна процедура у справі про банкрутство – це така судова процедура, основним призначенням якої є ліквідація визнаної судом заборгованості банкрута шляхом продажу майна банкрута і проведення розрахунків по його боргах.

Ліквідність – спроможність підприємств сплачувати борги, виконувати зобов'язання.

Ліміт – межа, границя, норма, квота.

Ломбард – кредитна установа, що позичає гроші під заставу рухомого майна.

М

Материнське (холдингове) підприємство – те, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Метод – шлях до істини; спосіб організації теоретичного та практичного пізнання.

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Мирова угода – це домовленість між боржником і кредиторами щодо відстрочки та (або) розстрочки, а також прощення (списання) кредиторами боргів боржника, що оформляється як письмова угода сторін; набирає чинності у разі затвердження її господарським судом, про що виноситься відповідна ухвала; може бути укладена на будь-якій стадії провадження у справі про банкрутство.

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

- для орендаря - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Монополізація – досягнення суб'єктом господарювання монопольного (домінуючого) становища на ринку товару, підтримання або посилення цього становища.

Н

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді. Нарахування та відповідність доходів і витрат (принцип підготовки фінансової звітності) – для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Невідомна орендна угода – орендна угода, яка може бути розірвана тільки:

- з дозволу орендодавця,
- якщо відбулася певна непередбачена подія;
- у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого, аналогічного за призначенням, активу з тим самим орендодавцем.

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

Негативний гудвіл – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

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

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Немонетарні статті – відмінні від монетарних статті балансу.

Необоротні активи – усі активи, що не є оборотними.

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

Непередбачене зобов'язання:

– зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

– теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Несприятливі контракти – контракти, у виконанні яких підприємство не зацікавлено внаслідок їх збитковості або інших причин та готове передати їх іншим підприємствам.

Неустойка – це визначена законом або договором грошова сума, яку боржник сплачує кредитору у разі невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Норма – правило, середня кількість, розмір чогось.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Норматив – впорядкування; економічний, технічний або інший показник норм.

Нормативний – той, який встановлює норми, стандарти, визначає правила; відповідає нормі.

О

Обачність – принцип підготовки фінансової звітності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Об'єднання підприємств – з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що має 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. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремих об'єкт основних засобів.

Обігові кошти – це матеріально-речові цінності, що використовуються у виробничій діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію, вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та і подання фінансової звітності.

Оперативно-господарські санкції – це передбачені законодавством заходи економічного впливу кредитора на господарюючого суб'єкта – боржника, спрямовані на попередження або зменшення втрат кредитора від порушень боржника.

Операційна оренда – оренда відмінна від фінансової.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Опціон – означає зафіксоване біржовою угодою (контрактом) право купувати або продавати цінні папери, товари чи валюту на певних умовах з фіксацією ціни на час укладання угоди або на час придбання цінностей (за рішенням сторін).

Оренда:

1) договірне строкове платне володіння і користування рухомим та нерухомим майном;

2) угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Орендне підприємство – це підприємство у формі господарського товариства, створеного членами трудового колективу державного, комунального чи іншого підприємства з метою оренди та експлуатації цілісного майнового комплексу останнього для здійснення господарської комерційної діяльності.

Орендна ставка відсотка – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів,

надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більший одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Оцінка – процес визначення грошових сум, за якими повинні визнаватися й відображатися елементи фінансової звітності.

II

Пасиви – всі офіційні вимоги до підприємства чи фізичної особи.

Первинна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінка – зміна оцінки, нова оцінка вартості активів (дооцінка, уцінка).

Періодичність (принцип підготовки фінансової звітності) – припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Підприємство – юридична особа, яка здійснює господарську діяльність з випуску продукції, виконання робіт чи надання послуг.

План рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків за однорідними групами.

Планово-госпрозрахункові санкції – це передбачені чинним законодавством заходи економічного впливу на господарюючого суб'єкта у зв'язку з порушенням ним планових нормативів і планових завдань.

Пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових й оперативних рішень іншою стороною.

Повне висвітлення (принцип підготовки фінансової звітності) – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Повне товариство – це таке господарське товариство, всі учасники якого від імені товариства спільно здійснюють підприємницьку діяльність і несуть додаткову відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном.

Податки – обов'язкові платежі у державний та місцевий бюджети за результатами діяльності підприємства.

Податкова база активу і зобов'язань – оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язань при визначенні податку на прибуток.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

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

Подія після дати, балансу – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Послідовність (принцип підготовки фінансової звітності) – передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обгрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Постійна різниця – різниця між податковим й обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється в наступних звітних періодах.

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

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені за дванадцять місяців, починаючи з дати балансу.

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Правовий режим майна підприємства – це встановлені чинним законодавством структура майна, порядок його набуття, використання, відчуження і порядок звернення стягнення на майно.

Превалювання змісту над формою (принцип підготовки фінансової звітності) – операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише на підставі з юридичної форми.

Премія – це сума перевищення продажної ціни облігацій над її номіналом.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Придбання – об'єднання підприємств, у результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.

Примітки до фінансових звітів – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

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

Промислово-фінансова група – це таке господарське об'єднання, яке створюється Урядом України на визначений строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей економіки для забезпечення виробництва продукції.

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Р

Рахунок – документ у комерційних розрахунках за отримані активи.

Рахунок бухгалтерський – спосіб групування фактів господарської діяльності за однорідними ознаками.

Регістр – особливий обліковий формуляр для відображення згрупованих даних в розрізі кореспондуючих рахунків обліку (журнали, відомості, книги тощо).

Реєстр – перелік будь-чого, список, опис.

Ресурси – кошти, запаси, можливості, джерела будь-чого.

Ризик – усвідомлення можливості небезпеки виникнення непередбачених витрат і втрат, пов'язаних із зміною умов економічної діяльності.

Ринкова вартість фінансової інвестиції – сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Розкриття – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

С

Санація боржника – це система заходів, що здійснюється під час провадження у справі про банкрутство, спрямована на оздоровлення фінансово-господарського становища боржника та задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів.

Сільськогосподарський виробничий кооператив – це виробничий кооператив, створений для спільного виробництва продукції сільського, рибного та лісового господарства, з обов'язковою трудовою участю в його діяльності.

Спеціальні фонди та резерви – це грошові кошти підприємства, що не беруть безпосередньої участі у виробничому процесі, а використовуються за спеціальним призначенням (цілями), передбаченими законодавством або статутом підприємства.

Спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Ставка процента на можливі позики орендаря – ставка процента, яку повинен сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом).

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Строк оренди – період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Суб'єкти господарського права – це учасники господарських відносин, що безпосередньо здійснюють господарську діяльність або управляють такою діяльністю, створені у встановленому законом порядку,

мають необхідне майно для здійснення діяльності і володіють господарською право-суб'єктністю.

Суборенда – угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Сума очікуваного відшкодування – сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої немає впевненості її погашення боржником.

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Т

Табель – первинний документ з обліку відпрацьованого часу.

Тариф – розмір оплати за різні послуги транспортних і комунальних підприємств, послуг зв'язку.

Таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Тимчасова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою такого активу або зобов'язання відповідно.

Товарна біржа – це організація, що об'єднує юридичних і фізичних осіб, які здійснюють виробничу і комерційну діяльність, і має на меті надання послуг щодо укладання біржових угод, виявлення товарних цін, попиту і пропозиції товарів, вивчення, упорядкування і полегшення товарообороту і пов'язаних з ним торговельних операцій.

Товариство з додатковою відповідальністю – це таке господарське товариство, статутний фонд якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів, і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями усім власним майном, а у разі його недостатності – також майном учасників у визначеному установчими документами кредитному розмірі до вкладу кожного з них.

Товариство з обмеженою відповідальністю – це таке господарське товариство, статутний фонд якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів, і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями усім власним майном; учасники, які повністю сплатили свої внески, несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, у межах вартості своїх внесків.

Ф

Факт господарської діяльності – подія, випадок, явище, яке зафіксоване в документі і відображається в обліку.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства відповідно до вимог законодавства.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства за звітний період.

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

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

Фінансовий результат – прибуток чи збитки, отримані в результаті господарської діяльності.

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), остання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Фінансові інструменти – різноманітні види ринкового фінансового продукту – цінні папери, грошові зобов'язання, валюта, ф'ючерси, опціони, – депозитні свідоцтва, кредитні договори, страхові поліси.

Фондова біржа – це біржа, що оперує цінними паперами, тобто грошовими документами, що засвідчують право володіння або відносини позики, визначають взаємовідносини між особою, яка їх випустила, та їх власником і передбачають, як правило, виплату доходу у вигляді дивідендів або процентів, а також можливість передачі грошових та інших прав, що випливають із цих документів, іншим особам.

Форвардний контракт – документ, який засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) у майбутньому цінні папери, товари чи валюту в певний час і на певних умовах з фіксацією цін такого продажу під час укладання контракту.

Ф'ючерсний контракт – засвідчує зобов'язання придбати (продати) в майбутньому цінні папери, товари чи валюту з фіксацією цін на момент виконання сторонами контракту зобов'язань.

Ц

Ціна – грошове вираження вартості товару.

Цінні папери – документи, що засвідчують право власності (акції) або відносини позики (облігації). Цінні папери вільно продаються й купуються, приносять дохід власнику.

Ч

Частка меншості – частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Чек – грошовий документ, що містить наказ власника про виплату пред'явнику чека вказаної у ньому суми.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

Ш

Шифр рахунка – умовне цифрове позначення бухгалтерського рахунка.

Шкода матеріальна – зменшення, знищення майна чи інших благ внаслідок необережних або навмисних дій.

Штраф – адміністративне або судове покарання винних осіб у вигляді грошового стягнення.

Штрафна санкція – плата у фіксованій сумі або у вигляді процентів від суми зобов'язання податковим органам, постачальникам, кредиторам та ін.

ДОДАТКИ

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

Назва	Номер	Дата затвердження
НП(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності»	1	07.02.2013 р.
НП(С)БО «Консолідована фінансова звітність»	2	27.06.2013 р.
П(С)БО «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	6	28.05.1999 р.
П(С)БО «Основні засоби»	7	27.04.2000 р.
П(С)БО «Нематеріальні активи»	8	18.10.1999 р.
П(С)БО «Запаси»	9	20.10.1999 р.
П(С)БО «Дебіторська заборгованість»	10	08.10.1999 р.
П(С)БО «Зобов'язання»	11	31.01.2000 р.
П(С)БО «Фінансові інвестиції»	12	26.04.2000 р.
П(С)БО «Фінансові інструменти»	13	30.11.2001 р.
П(С)БО «Оренда»	14	28.07.2000 р.
П(С)БО «Дохід»	15	29.11.1999 р.
П(С)БО «Витрати»	16	31.12.1999 р.
П(С)БО «Податок на прибуток»	17	28.12.2000 р.
П(С)БО «Будівельні контракти»	18	28.04.2001 р.
П(С)БО «Об'єднання підприємств»	19	07.07.1999 р.
П(С)БО «Вплив змін валютних курсів»	21	10.08.2000 р.
П(С)БО «Вплив інфляції»	22	28.02.2002 р.
П(С)БО «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	23	18.06.2001 р.
П(С)БО «Прибуток на акцію»	24	16.07.2001 р.
П(С)БО «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	25	25.02.2000 р.
П(С)БО «Виплати працівникам»	26	28.10.2003 р.
П(С)БО «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	27	07.11.2003 р.
П(С)БО «Зменшення корисності активів»	28	24.12.2004 р.
П(С)БО «Фінансова звітність за сегментами»	29	19.05.2005 р.
П(С)БО «Біологічні активи»	30	18.11.2005 р.
П(С)БО «Фінансові активи»	31	30.11.2001 р.
П(С)БО «Інвестиційна нерухомість»	32	02.07.2007 р.
П(С)БО «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	33	26.08.2008 р.
П(С)БО «Платіж на основі акцій»	34	30.12.2008 р.

**План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		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			
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
117	Інші необоротні матеріальні активи			
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		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	

13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгостроков і фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгостроков і біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	

17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгостроков а дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл		За видами об'єктів інвестування	Усі види діяльності
		191	Гудвіл при придбанні	
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		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	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	

Фінансовий облік

22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напів-фабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	

33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
377	Розрахунки з іншими дебіторами			
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки

Фінансовий облік

42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	

		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
50	Довгостроков і позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгостроков і векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгостроков і зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгостроков і зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності

Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна за боргованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхування	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	

66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
685	Розрахунки з іншими кредиторами			
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	

Фінансовий облік

		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	

Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності

Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
949	Інші витрати операційної діяльності			
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	

97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		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 звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальності зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Матеріальні цінності довірителя	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності

Фінансовий облік

07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності

ГРАФІК
документообігу бухгалтерії

№ п/п	Назва операції	Термін подання документації	Виконавець	Відповідальний
1	2	3	4	5
1.	Подання в бухгалтерію заявок з пакетом документів на оплату товарно-матеріальних цінностей та послуг	щоденно до 12 години	матеріально-відповідальні особи	бухгалтер II категорії Руденко О.Г.
2.	Підготовка платіжних доручень та відповідних документів на оплату ТМЦ та послуг для підпису	щоденно до 16 години	бухгалтер II категорії Руденко О.Г.	заступник головного бухгалтера Матях Т.Ю.
3.	Підготовка інформації про рух коштів на рахунку з обліку коштів	щоденно до 16 години	бухгалтер II категорії Руденко О.Г.	заступник головного бухгалтера Матях Т.Ю.
4.	Опрацювання та відображення в обліку оплачених з рахунків платіжних документів відповідно до наданих виписок	щоденно до 16-30	бухгалтер Нагула О.В.	заступник головного бухгалтера Матях Т.Ю.
5.	Подача документів з руху ТМЦ, що надійшли на склад для відображення в обліку	щоденно з 8-00 до 11-00	зав. складом Калюжна В.В.	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.
6.	Виписування накладних на відпуск зі складу ТМЦ	вівторок та четвер з 8-00 до 12-00	матеріально-відповідальні особи	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.

1	2	3	4	5
7.	Подача документів на списання товарно-матеріальних цінностей, матеріальних звітів по виробничих підрозділах	щоденно з 8-00 до 12-00 до 23 числа кожного місяця	матеріально-відповідальні особи	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.
8.	Видача доручень на отримання матеріально-відповідальними особами товарно-матеріальних цінностей від постачальників	щоденно з 8-00 до 14-00	працівник бухгалтерії відповідно до інструкції про посадові обов'язки	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.
9.	Подача заявок на виплату авансу на відрядження	за 3 дні до відрядження з 8-00 до 14-00	працівники, що направляються у відрядження	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.
10.	Здача авансових звітів за відрядження	не пізніше трьох днів після повернення з відрядження з 8-00 до 14-00	працівники, що направлені у відрядження	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.
11.	Подача списків для перерахування залишків та авансів на відрядження на картрахунки працівників	щоденно до 15-00	працівник бухгалтерії згідно посадової інструкції	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.
12.	Здача шляхових листів	з 8-00 до 14-00 щодавно до 10, 20 та першого числа місяця, наступного за звітним	матеріально-відповідальні особи	провідний бухгалтер Бабакова Н.С.

**Керівник
Головний бухгалтер**

Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1)

Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ	КОДИ	
Територія _____	за КОАТУУ		01
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ		
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД		
Середня кількість працівників ¹ _____			
Адреса, телефон _____			
Одиниця виміру: тис. грн.. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 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		

Фінансовий облік

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 звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
IV. 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

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

**Методика заповнення статей ф. № 1
«Баланс (Звіт про фінансовий стан)»**

АКТИВ			
Назва статті	Код	Зміст/Порядок розрахунку	Джерело інформації
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1001 – 1002	
первісна вартість	1001	первісна (історична) вартість уведених в експлуатацію активів, визнаних нематеріальними відповідно до П(С)БО 8	сальдо Д-т 12
накопичена амортизація	(1002)	сума нарахованої амортизації за весь період корисного використання нематеріальних активів – з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію, по наступний за місяцем виведення (п. 29 П(С)БО 8)	сальдо К-т 133
Незавершені капітальні інвестиції	1005	загальна сума вартості придбаних/створених необоротних активів, які на звітну дату не введено в експлуатацію, а також капіталізованих (що збільшують первісну/переоцінену вартість) поліпшень, теж до введення їх в експлуатацію	сальдо Д-т 15
Основні засоби	1010	1011 – 1012	
первісна вартість	1011	первісна (історична) вартість власних основних засобів, отриманих у фінансовий лізинг, або орендованих цілісних майнових комплексів. Для розкриття в цьому рядку об'єкти мають: відповідати критеріям визнання основними засобами з однойменного П(С)БО 7 і бути введеними в експлуатацію. Також у цьому рядку відображають інші необоротні матеріальні активи, об'єкти, отримані у довірче управління	сальдо Д-т 10 та 11 (без сальдо Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість»)

Продовження додатка Д

1	2	3	4
знос	(1012)	сума нарахованої амортизації згідно з нормами П(С)БО 7	сальдо К-т 131, 132
Інвестиційна нерухомість	1015	залежно від підходу до оцінювання інвестиційної нерухомості на дату балансу в рядку показують: а) справедливу вартість інвестиційної нерухомості (сальдо Д-т 100); та/або б) залишкову вартість, якщо інвестиційну нерухомість обліковують за первісною/історичною вартістю (1016 – 1017)	сальдо Д-т 100 (щодо об'єктів, облікованих за справедливою вартістю) + 1016-1017
Додаткова стаття Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	якщо інвестиційної нерухомості на дату балансу обліковують за первісною вартістю, то таку вартість розкривають у цьому рядку	сальдо Д-т 100 (щодо об'єктів, облікованих за первісною
Додаткова стаття Знос інвестиційної нерухомості	(1017)	показують накопичену амортизацію інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю	сальдо К-т 135
Довгострокові біологічні активи	1020	залежно від підходу до оцінювання біологічних активів на дату балансу в рядку показують: а) справедливу вартість біологічних активів (сальдо за Д-т субрахунків 161, 163, 165); та/або б) залишкову вартість, якщо біологічні активи обліковують за первісною/історичною вартістю (1021 – 1022)	сальдо Д-т 161, 163, 165 + 1021 – 1022
Додаткова стаття Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	первісна/історична вартість біологічних активів, які обліковуються за такою вартістю за правилами з однойменного П(С)БО 30	сальдо Д-т 162, 164, 166

1	2	3	4
Додаткова стаття Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	(1022)	сума накопиченої амортизації біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю	сальдо К-т 134
Довгострокові фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	показують вартість інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства й спільну діяльність зі створенням юридичної особи, якщо: 1) такі інвестиції на період понад рік або їх не можна реалізувати будь-якого моменту; 2) обліковуються за методом участі в капіталі	сальдо Д-т 141
Інші фінансові інвестиції	1035	вартість довгострокових інвестицій підприємства, які обліковуються за справедливою вартістю або собівартістю з урахуванням зменшення корисності	сальдо Д-т 142, 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	вартість дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, що виникає в процесі нормального операційного циклу й не планується до погашення протягом 12 місяців, що настають за датою балансу	сальдо Д-т 181, 182, 183
Відстрочені податкові активи	1045	визначена за П(С)БО 17 сума податку, що виникла внаслідок тимчасової різниці між бухгалтерсько-обліковою й податковою базами оцінювання активів, зобов'язань, доходів і витрат. Вона має відшкодуватися в майбутніх періодах	сальдо Д-т 17
Додаткова стаття Гудвіл	1050	сума перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Встановлюють за нормами П(С)БО 19	сальдо Д-т 191, 193

Продовження додатка Д

1	2	3	4
Інші необоротні активи	1090	відображають суми, які через суттєвість неможливо було виділити в окремий рядок або включити до жодного з наведених нижче рядків цього розділу	сальдо Д-т 184
Усього за розділом 1	1095	1000 + 1005 + 1010 + 1015 + 1020 + 1030 + 1035 + + 1040 + 1045 + 1050 + 1060 + 1065 + 1090	
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	загальна вартість активів, що визнають запасами відповідно до однойменного П(С)БО 9 (зокрема, що утримують для перепродажу, споживання в процесі виробництва та іншої діяльності) показують вартість належних підприємству запасів сировини та матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського	сальдо Д-т 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (без даних Д-т 286)
<i>Додаткова стаття</i> Виробничі запаси	1101	призначення, палива, тари, а також тарних та інших матеріалів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, які підприємство не розпочало використовувати в господарській діяльності	сальдо Д-т 20, 22
<i>Додаткова стаття</i> Незавершене виробництво	1102	відображають витрати на незавершене виробництво, незакінчені роботи (послуги) і вартість напівфабрикатів власного виробництва	сальдо Д-т 23, 25
<i>Додаткова стаття</i> Готова продукція	1103	запаси виробів на складі, обробку яких завершено та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам	сальдо Д-т 26, 27
<i>Додаткова стаття</i> Товари	1104	показують вартість товарів, куплених для перепродажу, за мінусом торгової націнки	сальдо Д-т 28 (без Д-т 286 і К-т 285)

1	2	3	4
Поточні біологічні активи	1110	вартість поточних біологічних активів тваринництва та рослинництва, які обліковуються за справедливою або первісною (для активів тваринництва) вартістю	сальдо Д-т 21
Додаткова стаття Векселі отримані	1120	відображають заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), роботи, послуги, забезпечену векселями. Ідеться суто про векселі, отримані, але непогашені/непродані на звітну дату	сальдо Д-т 34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	відображають заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи, послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселем, якщо таку інформацію наведено в статті 1120), за мінусом резерву сумнівних боргів	сальдо Д-т 36 за мінусом сальдо К-т 38 (резерв щодо заборгованості за товари, роботи, послуги)
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за видані аванси	1130	відображають суму авансів, сплачених іншим підприємствам у рахунок майбутніх поставчань товарів, робіт, послуг	сальдо Д-т 371
з бюджетом	1135 ²	відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету (у тому числі, авансові внески з податку на прибуток)	сальдо Д-т 64
у т.ч. за податком на прибуток	1136	деталізують дані щодо дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на прибуток. Цей рядок передбачено саме задля відстеження суми сплачених підприємством авансових внесків із податку на прибуток	сальдо Д-т 371

Продовження додатка Д

1	2	3	4
Додаткова стаття Дебіторська заборгованість щодо розрахунків за нарахованими доходами	1140	показують суму нарахованих пасивних доходів, що підлягають надходженню, а саме дивідендів, відсотків, роялті	сальдо Д-т 373
Додаткова стаття Дебіторська заборгованість щодо розрахунків за внутрішніми розрахунками	1145	відображають заборгованість пов'язаних сторін і дебіторську заборгованість за внутрішньовідомчими розрахунками.	сальдо Д-т 682, 683 та 36, 377 (щодо пов'язаних сторін)
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	відображають заборгованість дебіторів, що не потрапила до окремих або вже заповнених статей дебіторської заборгованості поточного розділу	сальдо Д-т 372, 374, 375, 376, 377, 378, 65 (якщо є авансова сплата)
Поточні фінансові інвестиції	1160	відображають фінансові інвестиції на строк не більше року, котрі можна вільно реалізувати будь-якого моменту (еквіваленти коштів), а також суму довгострокових фінансових інвестицій, що підлягають погашенню протягом 12 місяців віддати балансу	сальдо Д-т 352
Кошти та їх еквіваленти	1165	вносять загальну суму готівки в касі підприємства, грошей на поточних та інших рахунках у банках, які можна використати для поточних операцій, а також коштів у дорозі, електронних грошей, еквівалентів коштів. Причому як у національній, так і в іноземній валютах, перерахованих у національну за правилами П(С)БО	сальдо Д-т 30, 31, 33, 351
Додаткова стаття Готівка	1166	розшифровують суму готівки підприємства як у національній, так і в іноземній валютах	сальдо Д-т 30

1	2	3	4
<i>Додаткова стаття</i> Рахунки в банках	1167	вносять загальну суму коштів на поточний та інший рахунки підприємства	сальдо Д-т 31
Витрати майбутніх періодів	1170	показують витрати у поточному або попередніх звітних періодах, але ті, що належать до наступних (наприклад, передплата періодики, авансова оплата орендних платежів, придбання	сальдо Д-т 39
Інші оборотні активи	1190	відображають вартість грошових документів підприємства в національній та іноземній валютах, а також дебетове сальдо за транзитними рахунками для обліку ПДВ - 643, 644	сальдо Д-т 331, 332, 643, 644
Усього за розділом II	1195	1100+1110 + 1115 + 1120 + 1125 + 1130 + 1135 + +1140 + 1145 + 1155 + + 1160+1165 + 1170+1180 + 1190	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	показують визнані за П(С)БО 27 необоротні активи та групи вибуття. А коли активи й призначено для продажу, але не відповідають критеріям зі згаданого П(С)БО, то їх у цьому рядку не відображають	сальдо Д-т 286
Баланс	1300	1095 + 1195 + 1200	Сума рядка має дорівнювати сумі рядка 1900
ПАСИВ			
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400	наводять зафіксовану в установчих документах суму статутного, пайового та іншого зареєстрованого капіталу	сальдо К-т 40,41
Капітал у дооцінках	1405	сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів	сальдо К-т 423

Продовження додатка Д

1	2	3	4
Додатковий капітал	1410	відображають: - емісійний доход (сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну); - вартість безкоштовно отриманих необоротних активів; - суму вкладеного засновниками капіталу понад зареєстрований; - накопичені курсові різниці, які відображають у власному капіталі; - інші складові додаткового капіталу	сальдо К-т 421, 422, 424, 425
<i>Додаткова стаття</i> Емісійний доход	1411	показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну	сальдо К-т 421
<i>Додаткова стаття</i> Накопичені курсові різниці	1412	розкривають накопичені курсові різниці, які відображають у власному капіталі	аналітичні дані за К-т 425
Резервний капітал	1415	показують суми резервів створених за рахунок нерозподіленого прибутку	сальдо К-т 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	розкривають суму отриманого підприємством прибутку або збитку за період. Суму збитку наводять у дужках і віднімають від підсумку за першим розділом	сальдо К-т 441, Д-т 442
Неоплачений капітал	(1425)	сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Як і щодо збитку, суму показують у дужках і віднімають від підсумку за першим розділом	Рах. 46
Вилучений капітал	(1430)	господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Суму наводять у дужках і віднімають, визначаючи підсумок поточного розділу	сальдо К-т 45
Усього за розділом 1	1495	1400 + 1405 + 1410 + 1415 +/-1420 -1425 -1430 + 1435	

Продовження додатка Д

1	2	3	4
П. Довгострокові зобов'язання та забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	відображають суму податку на прибуток, яку сплатять підприємства в майбутньому внаслідок тимчасової різниці між бухгалтерською й податковою базами оцінювання активів і зобов'язань	сальдо К-т 54
<i>Додаткова стаття</i> Пенсійні зобов'язання	1505	сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних із виплатами після завершення трудової діяльності	аналітичні дані за К-т 55
Довгострокові кредити банків	1510	вносять суми довгострокової (понад 12 місяців) і відтермінованої заборгованості банкам за отримані кредити як у національній, так і в іноземній валюті	сальдо К-т 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові зобов'язання	1515	наводять суми довгострокових заборгованостей підприємства, не внесених до інших статей поточного розділу, включаючи зобов'язання за залученими позиковими коштами (крім кредитів банків), на які нараховують відсотки	сальдо К-т 51, 52, 505, 506
Довгострокові забезпечення	1520	відображають нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання), розмір яких на дату складання Балансу можна визначити лише шляхом попередніх (прогнозних) оцінок	аналітичні дані за К-т 47
<i>Додаткова стаття</i> Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	окремо розкривають забезпечення майбутніх виплат персоналу	аналітичні дані за К-т 47

Продовження додатка Д

1	2	3	4
Цільове фінансування	1525	показують отримане та не витрачене цільове фінансування й цільові надходження, зокрема кошти, вивільнені із-під оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток підприємств	сальдо К-т 48
<i>Додаткова стаття</i> Благодійна допомога	1526	сума коштів (товарів, робіт, послуг), отриманих як благодійна допомога	сальдо К-т 483
Усього за розділом II	1595	1500 + 1505 + 1510 + 1515 + 1520 + 1525 + 1530 + 1535 + 1540 + 1545	
III. Поточні зобов'язання та забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	відображають суму позик, що отримані в банках і підлягають погашенню протягом 12 місяців, або строк погашення яких минув	сальдо К-т 60
<i>Додаткова стаття</i> Векселі видані	1605	сума заборгованостей за товари, роботи, послуги, в рахунок погашення яких підприємство видало вексель	сальдо К-т 62
Поточна кредиторська заборгованість за: довгострокові зобов'язання	1610	показують суму довгострокових зобов'язань, що підлягає погашенню протягом 12 місяців від дати Балансу	сальдо К-т 61
товари, роботи, послуги	1615	відображають вартість матеріальних цінностей, виконаних робіт й отриманих послуг (окрім заборгованості, забезпеченої векселями), за які підприємство залишається боржником на звітну дату	сальдо К-т 63
розрахунки з бюджетом	1620	місце для заборгованості підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податок на доходи фізичних осіб	сальдо К-т 641, 642

1	2	3	4
у т.ч. із податку на прибуток	1621	окремо розкривають суму заборгованості підприємства з податку на прибуток на звітну дату	сальдо К-т 641
розрахунки за страхуванням	1625	сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників	сальдо К-т 65
розрахунки з оплати праці	1630	наводять заборгованість із заробітної плати перед працівниками підприємства, включаючи депоновану зарплату	сальдо К-т 66
<i>Додаткова стаття</i> Поточна кредиторська заборгованість за отриманими авансами	1635	сума авансів, отриманих від інших осіб у рахунок майбутніх поставок продукції, виконання робіт, надання послуг	сальдо К-т 681
<i>Додаткова стаття</i> Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	показують заборгованість підприємства перед його учасниками (засновниками), наприклад, за дивідендами або вартістю частки учасника, що виходить із товариства	сальдо К-т 67
<i>Додаткова стаття</i> Поточна кредиторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	1645	відображають заборгованість підприємства перед пов'язаними сторонами й кредиторської заборгованості за внутрішньогосподарськими розрахунками	сальдо К-т 682, 683 та 63 (щодо зобов'язань перед пов'язаними особами)
Поточні забезпечення	1660	наводять суму забезпечень, які планують використати протягом 12 місяців віддати балансу, на покриття витрат, для яких відповідне забезпечення створювали	аналітичні дані за К-т 47

Продовження додатка Д

1	2	3	4
Доходи майбутніх періодів	1665	місце для доходів, отриманих протягом поточного або попередніх звітних періодів, що належать до наступних звітних періодів	сальдо К-т 69
Інші поточні зобов'язання	1690	показують суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості неможливо виділити окремої статті й включити їх до інших статей поточного розділу	сальдо К-т 372, 643, 644, 684, 685
Усього за розділом III	1695	1600 + 1605 + 1610 + 1615 + 1620 + 1625 + + 1630 + 1635 + 1640 + 1645 + 1650 + 1660 + + 1665 + 1670 + 1690	
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	відображають зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, які визначають за П(С)БО 27	сальдо К-т 680
Баланс	1900	1495 + 1595 + 1695 + 1700 + 1800	

Додаток Е

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

Підприємство _____
(найменування)

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		

Фінансовий облік

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

Методика заповнення статей
ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Стаття	Код рядка	Зміст (порядок розрахунку)	Джерело інформації
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Відображають загальний дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг (у т.ч. платежі від здавання в оренду інвестиційної нерухомості) із вирахуванням податків, пов'язаних з одержанням саме цих доходів (наприклад, ПДВ, акцизного збору), знижок, повернення. При цьому така реалізація має бути основною діяльністю підприємства, тобто операціями, для яких його створювали й від чого воно одержує левову частку доходу. Наприклад, у підприємств, які займаються будівельною діяльністю у цьому рядку опиниться дохід від виконання будівельно-монтажних робіт, у торговельних підприємств - дохід від реалізації товарів	Д-т рахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	У рядку відображають собівартість продукції, дохід від реалізації якої потрапив до рядка 2000 звіту	Дебетовий оборот субрахунків: 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 904 «Страхові виплати»

1	2	3	4
Валовий прибуток (збиток)	2090	(2000 - 2050) з урахуванням сум із додаткових рядків за їх наявності	Значення з «+»
	2095		Значення з «-»
Інші операційні доходи	2120	Показують решту доходів (окрім доходів від реалізації товарів, робіт, послуг), отриманих підприємством у рамках операційної діяльності <i>за мінусом ПДВ й акцизного збору</i> . До таких доходів відносять: - дохід від реалізації оборотних активів, що не належать до основної діяльності; - дохід від продажу іновалюти; - дохід від операційних курсових різниць; - дохід від отриманих штрафів, пені, інших видів відшкодування збитків; - дохід від безоплатно отриманих оборотних активів; - дохід від діяльності соцсфери підприємства (наприклад, діяльність обслуговуючих господарств, дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв); - відсотки на залишок за поточним рахунком підприємства	Оборот за Д-т 71 «Інший операційний дохід» у кореспонденції із К-т 791 «Результати фінансових операцій»
Адміністративні витрати	2130	Відображають витрати на управління та обслуговування підприємства, їх перелік міститься у п. 18 П(С)БО 16 «Витрати», зокрема: - витрати на управління підприємством (зарплата адмінперсоналу, витрати на його відрядження); - податки, збори та інші обов'язкові платежі (крім включених до виробничої собівартості); - корпоративні витрати (на проведення зборів акціонерів, представницькі витрати); - юридичні, аудиторські послуги, судові витрати	Оборот за К-т 92 «Адміністративні витрати» у кореспонденції із Д-т 791 «Результати фінансових операцій»

Продовження додатка Є

1	2	3	4
Витрати на збут	2150	У цьому рядку фіксують усі витрати, пов'язані з продажем продукції: зарплата менеджерів зі збуту, витрати на рекламу, страхування й транспортування вантажів, гарантійне обслуговування, пакування готової продукції на складі.	Обороти за К-т 93 «Витрати на збут» у кореспонденції із Д-т 791
Інші операційні витрати	2180	Це собівартість реалізованих запасів та іноземної валюти, витрати на дослідження й розробки, визнані штрафи, витрати на формування резерву сумнівних боргів і списання сумнівної заборгованості, яку не покриває резерв. А також операційні курсові різниці, уцінення й нестача товарів, витрати на утримання соцсфери підприємства, собівартість реалізованих запасів (у т.ч. необоротних активів, призначених для продажу)	Обороти за К-т 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції із Д-т 791
Фінансовий результат від операційної діяльності: - Прибуток	2190	2090 (2095) + 2120 - 2130 - 2150 - 2180 з урахуванням сум із додаткових рядків за їх наявності	Значення з «+»
- Збиток	2195		Значення з «-»
Дохід від участі в капіталі	2200	Тут записують дохід від збільшення вартості фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства (за винятком збільшення вартості інвестицій за рахунок додаткового інвестування)	Оборот за Д-т 72 «Дохід від участі в капіталі» у кореспонденції з К-т 792 «Результати фінансових операцій»
Інші фінансові доходи	2220	Рядок призначено для відображення величини отриманих дивідендів (окрім виплачених дочірніми, асоційованими або спільними підприємствами), відсотків за облігаціями, одержаної винагороди за фінансову оренду активів	Оборот за Дт 73 «Інші фінансові доходи» у кореспонденції з Кт 792

1	2	3	4
Інші доходи	2240	Відображають доходи інвестиційної діяльності (без ПДВ і акцизного збору). Наприклад, дохід від реалізації фінінвестицій, від безкоштовно отриманих необоротних активів, від дооцінки основних засобів тощо. Також тут відображають дохід від реалізації необоротних активів, не переведених в необоротні, призначені для продажу (така ситуація можлива, якщо для активів не виконувалися всі критерії визнання їх утримуваними для продажу)	Оборот за К-т 74 «Інші доходи» у кореспонденції з К-т 792
<i>Додаткова стаття</i> Дохід від благодійної допомоги	2241	Тут наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від обкладення ПДВ і визнається в порядку, встановленому П(С)БО 15 «Дохід»	Оборот за К-т 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів» у кореспонденції з Д-т 483
Фінансові витрати	2250	Показують усі витрати за банківськими й небанківськими кредитами, витрати на сплату винагороди за фінансовою орендою, а також на випуск, утримання та обіг власних цінних паперів	Оборот за К-т 95 «Фінансові витрати» у кореспонденції з Д-т 792
Витрати від участі в капіталі	2255	У цьому рядку зазначають витрати від інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі. Виникають вони, коли об'єкт інвестування зазнає збитків, а отже, балансова вартість інвестицій зменшується на частину збитків, що відповідає частці інвестора	Оборот за К-т 96 «Втрати від участі в капіталі» у кореспонденції з Д-т 792

Продовження додатка Є

1	2	3	4
Інші витрати	2270	Відображаються, зокрема, собівартість реалізованих фінінвестицій, утрати від неопераційних курсових різниць, зниження вартості необоротних активів і фінінвестицій, списання основних засобів та інших необоротних активів	Оборот за К-т 97 «Інші витрати» у кореспонденції з Д-т 793 «Результат іншої звичайної діяльності»
Фінансовий результат до оподаткування: - прибуток	2290	2190 (2195) + 2200 + 2220 + 2240 - 2250 - 2255 - 2270	Значення з «+»
- збиток	2295		Значення з «-»
Витрати (дохід) із податку на прибуток	2300	Показують податок на прибуток, обчислений за правилами П(С)БО 17. Тобто з урахуванням відтермінованих податкових активів і відтермінованих податкових зобов'язань. Надалі витрати з податку на прибуток віднімають, а доходи додають між собою. <i>Цей рядок у проміжній звітності заповнювати не потрібно.</i> Дані в ній фіксують лише за підсумками року	Д-т 98 «Податок на прибуток» - витрати з податку на прибуток, К-т 98 – «Доходи з податку на прибуток»
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Тут показують результати операцій від припиненої діяльності (див. п. 4 П(С)БО 27). А саме - прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування, а також від продажу необоротних активів і груп вибуття, що утворюють припинену діяльність та оцінюються за чистою вартістю реалізації. Відображений у рядку прибуток додають, розраховуючи	Аналітичні дані за рахунками: 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати»

Продовження додатка Є

1	2	3	4
Чистий фінансовий результат: - прибуток	2350	2290 (2295) +/- 2300 +/- 2305	Значення з «+»
- збиток	2355		Значення з «-»

КОДИ

01

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

Підприємство _____
(найменування)

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				

Фінансовий облік

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

**Методика заповнення статей
ф. № 3 та ф. № 3-н «Звіт про рух грошових коштів»**

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності (за прямим методом)		
Стаття	Код рядка	За звітний період
1	2	3
<i>Надходження від:</i>		
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	Відображають грошові надходження від основної діяльності, а саме: виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також отримані платежі за оренду інвестнерухомості за мінусом вирахувань з доходу (непрямі податки, знижки тощо). В цьому рядку не враховують виручку від реалізації товарів за договором комісії і кошти, одержані від комітента для купівлі товарів (робіт, послуг)
Повернення податків і зборів	3005	У цих рядках показують суми одержаних із бюджету на рахунки підприємства податків і зборів. Окремо наводять відшкодований ПДВ
зокрема, податку на додану вартість	3006	
Цільового фінансування	3010	Розшифровують суми надходжень із бюджету, державних цільових фондів та від інших осіб, одержані для здійснення видатків у межах операційної діяльності підприємства. У цьому рядку не відображають фінансуванню на придбання необоротних активів та фінінвестицій, оскільки це вже інвестиційна діяльність.
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011	У цій додатковій статті наводять суми отриманих із бюджету субсидій та дотацій
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження авансів від покупців і замовників	3015	Відображають суми попередньої оплати, отриманої від покупців і замовників під подальшу поставку продукції (товарів, робіт, послуг)
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження від повернення авансів	3020	Відображають сплачені підприємством аванси, які йому повернули у звітному періоді

1	2	3
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	Відображають відсотки (проценти), нараховані банком на залишок коштів, що лишився на поточних рахунках підприємства
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	Це рядок для фіксації грошових коштів, одержаних підприємством як санкції за порушення законодавства та/або умов договорів
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження від операційної оренди	3040	Тут показують отриману орендну плату від здачі в найм майна підприємства, окрім надходжень від оренди інвестиційної нерухомості, які відображають у рядку 3000
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	Відображають суми, отримані як винагорода за користування або надання права на користування авторськими та суміжними правами
<i>Додатковий рядок:</i> Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	У цьому рядку фінустанови фіксують повернення своїми клієнтами раніше наданих позик
Інші надходження	3095	Відображають надходження від операційної діяльності, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю, або не включені до попередніх статей ф. № 3. Наприклад, від реалізації оборотних активів (інших, ніж продукція та/або товари), надходження від діяльності обслуговуючих господарств тощо
Витрачання на оплату:		<i>Усі суми цього підрозділу наводять у дужках</i>
Товарів (робіт, послуг)	3100	Це грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи й послуги. Водночас тут не показують витрачання коштів на придбання робіт та послуг, які включають у вартість необоротних активів
Праці	3105	У цій статті показують суму коштів, витрачених на виплату працівникам зарплати, допомоги, винагород.

Продовження додатка 3

1	2	3
Відрахувань на соціальні заходи	3110	Тут показують суми сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
Зобов'язань із податків і зборів	3115	Ці рядки призначені для відображення податків і зборів, сплачених до бюджету, які не можна безпосередньо пов'язати з фінансовою та інвестиційною діяльністю
<i>Додатковий рядок:</i> Зобов'язання з податку на прибуток	3116	
<i>Додатковий рядок:</i> Зобов'язання з податку на додану вартість	3117	
<i>Додатковий рядок:</i> Зобов'язання з інших податків і зборів	3118	
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на оплату авансів	3135	Відображають суми авансів, перерахованих постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані)
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на оплату повернення авансів	3140	Ця стаття для відображення попередньої оплати, яку підприємство повертає своїм покупцям та замовникам
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на оплату цільових внесків	3145	У вказаному рядку фіксують сплачені цільові та благодійні внески
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	Фінансові установи відображають тут суми позик, наданих клієнтам
Інші витрачання	3190	Відображають суми, не виділені в окремі статті та не включені до попередніх статей ф. № 3. Зокрема, тут опиняться суми коштів, витрачених на погашення векселів, виданих підприємством, сплату штрафів (у т.ч. податкових), пені, неустойок, а також суми коштів від реалізації товарів (робіт, послуг), перераховані комісіонеру
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	<i>Арифметична сума попередніх рядків</i>

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності (за непрямим методом)			
Стаття	Код рядка	За звітний період	
		надходження	видаток
1	2	3	4
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	Цей показник слід брати зі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (ряд. 2290 або 2295)	
<i>Коригування на:</i>		<i>Мета коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на показники рядків 3505- 3520 у тому, щоб «нейтралізувати» вплив операцій, які не привели до руху грошових коштів, та операцій неопераційної діяльності</i>	
амортизацію необоротних активів	3505	Амортизаційні відрахування з основних засобів та нематеріальних засобів, нараховані протягом звітного періоду	X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510	Тут фіксують збільшення (зменшення) у складі забезпечень майбутніх витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю	
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	У цьому рядку показують збитки (прибутки) від курсових різниць унаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті, що наведені в рядку 1165 Балансу	
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520	У рядку 3520 фіксують прибутки (збитки) від інших негрошових операцій та операцій, які «не вписалися» в операційну діяльність підприємства. Зокрема, це прибутки (збитки) від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та реалізації фінінвестицій, продажу інвестнерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи й фінінвестиції, від курсових різниць.	
<i>Додатковий рядок:</i> Прибуток (збиток) від участі в капіталі	3521		

Продовження додатка 3

1	2	3	4
<i>Додатковий рядок:</i> Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та доход (витрати) від первісного визнання	3522		Однак залиште поза бортом цього рядка витрати на сплату відсотків, якщо їх розкриваєте в окремій додатковій статті 3585 (див. нижче). Усі названі складові цієї статті підприємство може навести в окремих додаткових статтях (ряд. 3521—3526), зважаючи на їх суттєвість
<i>Додатковий рядок:</i> Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523		
<i>Додатковий рядок:</i> Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	3524		
<i>Додатковий рядок:</i> Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526		
<i>Додатковий рядок:</i> Фінансові витрати	3540		Сюди слід «перенести» показник ряд. 2250 «Фінансові витрати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550		Рядок 3550 призначено для відображення зменшення (збільшення) статей оборотних активів (окрім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей неопераційних оборотних активів), які відбулися протягом звітного періоду.
<i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) запасів	3551		

1	2	3	4
<p><i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів</p>	3552	<p>Визначаючи показник цієї статті, <i>не враховують</i>: - зміни, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної (обмін на необоротні активи, фінінвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань із фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу, включення фінвитрат до собівартості продукції тощо);</p>	
<p><i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги</p>	3553	<p>- зміни, які є наслідком виправлення помилок минулих років;</p>	
<p><i>Додатковий рядок:</i> Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості</p>	3554	<p>- зміну поточної дебіторської заборгованості з податку на прибуток; - зміну дебіторської заборгованості із ПДВ, яка є наслідком інвестиційної діяльності; - зменшення статей внаслідок переведення оборотних, активів до складу групи вибуття; - збільшення дебіторської заборгованості</p>	
<p><i>Додатковий рядок:</i> Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів</p>	3556	<p>внаслідок реалізації інвестнерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття й зменшення цієї дебіторки внаслідок її погашення. Показники рядка 3550 можна навести в окремих додаткових статтях (ряд. 3551—3557).</p>	
<p><i>Додатковий рядок:</i> Зменшення (збільшення) інших оборотних активів</p>	3557		

Продовження додатка З

1	2	3	4
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560		
<i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	3571	У рядку 3560 фіксують збільшення (зменшення) у статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (окрім статей «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками») сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю. Разом із тим не враховують:	
<i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3572		
<i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3573		
<i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за оплати праці	3574		
- зміни, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо); - зміни поточних зобов'язань, які є наслідком включення їх у групи вибуття; - виправлення помилок минулих років; - зменшення суми зобов'язань із податку на прибуток внаслідок його сплати (натомість ураховують їх зменшення через списання з визнанням доходу); - зменшення поточних зобов'язань із ПДВ, що виникає внаслідок інвестиційної діяльності; - зміна доходів майбутніх періодів унаслідок їх утворення від операцій із коштами цільового фінансування, подальшого їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування, зменшення доходів майбутніх періодів унаслідок включення до груп вибуття.			
Окремі показники цієї статті можна винести в додаткові статті 3571—3577			

1	2	3	4
<i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3576		
<i>Додатковий рядок:</i> Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3577		
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	Відображають різницю між сумами надходжень та видатків після коригування податку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування	
Сплачений податок на прибуток	3580	X	Сюди записують суму сплаченого у звітному періоді податку на прибуток за умови, що його не можна напряму пов'язати з фінансовою та/або інвестиційною діяльністю
<i>Додатковий рядок:</i> Сплачені відсотки	3585	X	Тут відображають суми сплачених відсотків за користування позиковим капіталом (окрім тих що підлягають капіталізації), використаним в операційній діяльності
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	<i>Арифметична сума попередніх рядків</i>	

Продовження додатка 3

Розділ II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності»		
Стаття	Код рядка	За звітний період
1	2	3
<i>Надходження від реалізації:</i>		
фінансових інвестицій	3200	У цьому рядку відображають суми грошей, що надійшли від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств. Водночас тут не місце надходженням від реалізації інструментів, які визнають еквівалентами грошових коштів, або таких, що утримуються для дилерських або торговельних цілей
необоротних активів	3205	Сюди включають надходження грошових коштів від продажу інвестнерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (окрім фінансових інвестицій)
<i>Надходження від отриманих:</i>		
Відсотків	3215	Указаний рядок показує надходження коштів у вигляді відсотків за позики або інші запозичення, надані іншим сторонам за фінінвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо
Дивідендів	3220	Ця стаття призначена для грошових надходжень у вигляді дивідендів як результату придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (окрім надходжень, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)
Надходження від деривативів	3225	Тут показують надходження коштів, зокрема від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, контрактів "своп" та опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність)

Продовження додатка 3

1	2	3
Додатковий рядок: Надходження від погашення позик	3230	Підприємства (окрім фінустанов) відображають тут надходження грошових коштів від повернення позик, наданих іншим сторонам, пов'язаних з інвестдіяльністю
Додатковий рядок: Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235	Це надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані в складі майнового комплексу)
Інші надходження	3250	Цей рядок призначений для надходжень, не виділених в окрему статтю та не включених до попередніх статей цього розділу Звіту
Витрачання на придбання:		
фінансових інвестицій	3255	Тут показують виплати грошових коштів на придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за цими інструментами,- що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)
необоротних активів	3260	У вказаному рядку фіксують виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (окрім фінансових інвестицій). Тут також наводять суми сплачених відсотків, якщо вони були капіталізовані у вартість необоротних активів
Виплати за деривативами	3270	У цьому рядку відображають виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, контрактами «своп» та опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність)

Продовження додатка З

1	2	3
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на надання позик	3275	Сюди записують суми наданих у звітному періоді позик (окрім пози фінустанов)
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280	Тут показують виплати на придбання дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу)
Інші платежі	3290	Тут наводять інші платежі, не виділені в окрему статтю та не включають до попередніх статей цього розділу Звіту
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	<i>Арифметична сума попередніх рядків розділу</i>

Розділ III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності»

Стаття	Код рядка	За звітний період
1	2	3
Находження від:		
Власного капіталу	3300	Відображають кошти, отримані від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу
Отримання позик	3305	У цю статтю записують одержані грошові позики, надходження від розміщення облігацій, а також інші надходження грошових коштів внаслідок утворення боргових зобов'язань, не пов'язаних з операційною та інвестдіяльністю
<i>Додатковий рядок:</i> Находження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310	У цьому рядку фіксують кошти, отримані від продажу частки в дочірньому або асоційованому підприємстві, яка не привела до втрати контролю над таким підприємством

1	2	3
Інші надходження	3340	Це інші надходження грошових коштів, не виділені в окрему статтю та не включені до попередніх статей указанного розділу Звіту
Витрачання на:		
Викуп власних акцій	3345	Тут показують виплати коштів для придбання власних акцій
Погашення позик	3350	У цьому рядку наводять суми грошових коштів, витрачених на погашення отриманих позик
Сплату дивідендів	3355	Цей рядок призначений для відображення сум дивідендів, виплаче грошовими коштами
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на сплату відсотків	3360	Сюди записують сплачені у звітному періоді відсотки за користування позиковим капіталом, окрім тих, які капіталізуються
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	У вказаному рядку показують платежі за фінансову оренду
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	Ця стаття призначена для виплати грошових коштів на придбання додаткової частки в контрольованому дочірньому або асоційоване підприємстві та виплати грошових коштів неконтрольованим часті у дочірніх підприємствах
<i>Додатковий рядок:</i> Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375	
Інші платежі	3390	Тут наводять інші платежі, не виділені в окрему статтю та не включені до попередніх статей розділу III Звіту
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	Арифметична сума рядків 3300—3390

Продовження додатка З

1	2	3
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	Арифметична сума чистого руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльностей
Залишок коштів на початок року	3405	Цей показник беремо зі Звіту про РГК або Балансу (ряд. 1165) за попередній звітний період
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	У вказаному рядку відображають збільшення (як надходження) або зменшення (як видаток) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти в разі зміни валютних курсів протягом звітного періоду
Залишок коштів на кінець року	3415	Цей показник розраховують так: ряд. 3405 ± ряд. 3400 ± ряд. 3410. <u>Якщо отриманий результат дорівнює ряд. 1165 ф. № 1, то ф. № 3 складено правильно!</u>

Додаток К

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01

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	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								

Фінансовий облік

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								

Керівник

Головний бухгалтер

**Методика заповнення статей
ф. № 4 «Звіт про власний капітал»**

Стаття	Код рядка	Зміст статті	Обороти за рахунками на підставі яких заповнюють рядок статті
1	2	3	4
Залишок на початок року	4000 графи 3-9	Відображають нескоригований залишок у розрізі складових власного капіталу на початок звітнього року. Цей показник має відповідати значенням граfi 4 рядків 1400-1495 форми № 1 (на 31 грудня попереднього року) або граfiам 3-9 рядка 4300 форми № 4 (за попередній рік)	сальдо за К-т 40, 41, 42, 43, 44, 46, 45
Коригування			
Зміна облікової політики	4005 графи 3-9	Відображають зміни, які зазнав власний капітал через застосування положень П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Тобто зазначаються суми коригувань у зв'язку зі змінами в обліковій політиці, виправленнями помилок попередніх звітних періодів та подіями після дати балансу	Д-т 41, 42, 43, 44, 45 К-т 41, 42, 43, 44, 45
Виправлення помилок	4010 графи 3-9		Дт рахунків класу 1-6 К-т 44 Д-т 44 Кт рахунків класу 1-6
Інші зміни	4090 графи 3-9		Д-т 41, 42, 43, 44, 45 К-т 41, 42, 43, 44, 45
Скоригований залишок на початок року	4095 графи 3-9	Фіксують результат, що утворився після відповідних коригувань залишку власного капіталу на початок звітнього року на зміни, наведені в рядках 4005,4010,4090. Розрахунок відбувається за формулою: ст. (4000 +/- 4005 +/- 4010 +/- 4090). Значення в ст. 4095 має відповідати граfi 3 рядків 1400-1495 форми № 1 на 31 грудня звітнього року (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки)	

1	2	3	4
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100 графа 7	Цей показник відображає збільшення/зменшення власного капіталу за рахунок отриманого чистого прибутку (збитку) протягом року. Його сума має збігатися з показниками графи 3 рядків 2350 або 2355 форми № 2 звітного року	Д-т 79 К-т 441 Д-т 442 К-т 79
Інший сукупний дохід за звітний період	4110 графи 4, 5	Даний показник формується на основі статей розділу II «Сукупний дохід» форми № 2, а саме: - дооцінка (уцінка) необоротних активів та фінансових інструментів; - накопичені курсові різниці; - частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств; - інший сукупний дохід. Показник у графі 4 та/або 5 цього рядка має відповідати значенню графи 3 рядка 2460 форми № 2. Показники іншого сукупного доходу можна розгорнути (доповнити окремими рядками), у разі якщо розміщена в них інформація відповідає критерію суттєвості	Обороти за рахунками 41 та 42
Розподіл прибутку			
Виплати власникам (дивіденди)	4200 графа 7	Вказуються суми виплат дивідендів власникам та учасникам суб'єктів господарювання	Д-т 43 К-т 671 Д-т 443 К-т 671 Д-т 441 К-т 443
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205 графи 3 і 7	Фіксують збільшення зареєстрованого капіталу внаслідок зменшення сум нерозподіленого прибутку. У цьому рядку додатне значення графи 3 має дорівнювати	Д-т 443 К-т 40 Д-т 441 К-т 443

Продовження додатка Л

1	2	3	4
Відрахування до резервного капіталу	4210 графи 6, 7	Відображають формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку за вимогами установчих документів та законодавства. Додатне значення графи 6 має збігатися з від'ємним значенням графи 7	Д-т 443 К-т 43 Д-т 441 К-т 443
Внески учасників			
Внески до капіталу	4240 графи 3-5,8	Включають дані про збільшення зареєстрованого капіталу (зазначеного в установчих документах, пайового капіталу та іншого зареєстрованого капіталу)	Д-т 46 К-т40 Д-т 46 К-т 421
Погашення заборгованості з капіталу	4245 графа 8	Висвітлюють зміни, які відбулися внаслідок погашення заборгованості з капіталу (у результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства)	Дт рахунків обліку активів К-т 46, 421, 422
Вилучення капіталу			
Викуп акцій (часток)	4260 графа 9	Відображають дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток), перепродажу чи анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій	Д-т 45 К-т 672, 30, 31
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265 графи 5, 7,9		Дт рахунків обліку активів К-т 421 Д-т 421, 422 К-т 45 Д-т 443 К-т 45 (за відсутності прибутку) Д-т 442 К-т 45 Д-т 30, 31 К-т 45
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270 графи 3, 5, 7, 9		Д-т 421 К-т 45 Д-т 45 К-т 421 Д-т 40 К-т 45 Д-т44 К-т45

Продовження додатка Л

1	2	3	4
Вилучення частки в капіталі	4275 графи 3,4,7		Д-т 45, 40, 41, 441 К-т 672 Д-т 40 К-т 46
Інші зміни в капіталі	4290 графи 5-7	Відображають ті показники, які не знайшли свого відображення в попередніх статтях	Д-т 40, 41, 421, 422, 423, 424, 425, 43, 45 К-т 442 Д-т 10-12, 14, 15, 16, 18 К-т424 Д-т 521 К-т 46
Разом змін у капіталі	4295 графи 3-9	Тут підсумовують усі зміни, що відбулися у власному капіталі протягом року. Показник визначається за формулою: ст. (4100 +/- 4110 +/- 4200 +/- 4205 +/- 4210 +/- 4240 +/- 4245 +/- 4260 +/- +/- 4265 +/- 4270 +/- 4275 +/- 4290)	
Залишок на кінець року	4300 графи 3-9	У результаті всіх вищенаведених дій повинен вийти показники власного капіталу на кінець року. Розрахунок відбувається за формулою: ст. (4095 +/- 4295). Значення в графах 3-9 рядка 4300 мають співпадати зі значеннями рядків 1400-1495 у графі 4 форми № 1 на 31 грудня звітного року	сальдо за К-т 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46
Всього	4000-4300 графа 10	У графі 10 рядків 4000-4300 вказується загальний підсумок за графами 3-9 відповідних рядків	

Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01

ПРИМІТКИ
до річної фінансової звітності
за 20__ р.

Форма № 5

код за ДКУД

1801006

1. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Найшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			первісної (переоціненої) вартості	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Права користування природними ресурсами	010	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Права користування майном	020	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Фінансовий облік

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Права на знаки для товарів і послуг	030	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Права на об'єкти промислової власності	040	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Авторські та суміжні з ними права	050	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	060	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші нематеріальні активи	070	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	080	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

- Із рядка 080 графа 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (081) _ ____
 вартість оформлених у заставу нематеріальних активів (082) _ ____
 вартість створених підприємством нематеріальних активів (083) _ ____
- Із рядка 080 графа 5 вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань (084) _ ____
- Із рядка 080 графа 15 Накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (085) _ ____

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка + уцінка –)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		у тому числі			
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос			первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос	одержані за фінансовою орендою		Передані в оперативну оренду	
															первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісна (переоцінена) вартість	знос												
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Земельні ділянки	100																	
Інвестиційна нерухомість	105																	
Капітальні витрати на поліпшення земель	110																	
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120																	
Машини та обладнання	130																	

Фінансовий облік

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Транспортні засоби	140																	
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150																	
Робоча і продуктивна худоба	160																	
Багаторічні насадження	170																	
Інші основні засоби	180																	
Бібліотечні фонди	190																	
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200																	
Тимчасові (нетитульні) споруди	210																	
Природні ресурси	220																	
Інвентарна тара	230																	
Предмети прокату	240																	
Інші необоротні матеріальні активи	250																	
Разом	260																	

II. Основні засоби

Із рядка 260 графа 14	вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності	(261) - ____
	вартість оформлених у заставу основних засобів	(262) - ____
	залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)	(263) - ____
	первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів	(264) - ____
	основні засоби орендованих цілісних майнових комплексів	(2641) - ____
Із рядка 260 графа 8	вартість основних засобів призначених для продажу	(265) - ____
	залишкова вартість основних засобів, утрачених внаслідок надзвичайних подій	(2651) - ____
Із рядка 260 графа 5	вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування	(266) - ____
	вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду	(267) - ____
Із рядка 260 графа 15	знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності	(268) - ____
Із рядка 105 графа 14	вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю	(269) - ____

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280	1004	-
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	8451	1739
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	5	-
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	10	-
Формування основного стада	320	-	-
Інші	330	3000	-
Разом	340	12470	1739

Із рядка 340 графа 3 капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість (341) - ____
 фінансові витрати, включені до капітальних інвестицій (342) - ____

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в:				
асоційовані підприємства	350	-	-	-
дочірні підприємства	360	-	-	-
спільну діяльність	370	-	-	-
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
Частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380	-	-	-
акції	390	-	-	-
облігації	400	-	-	-
інші	410	-	-	-
Разом (розд. А + розд. Б)	420	-	-	-

Із рядка 045 гр. 4	Інші довгострокові фінансові інвестиції	
Балансу	відображені:	
	за собівартістю	(421) - _____
	за справедливою вартістю	(422) - _____
	за амортизованою собівартістю	(423) - _____
Із рядка 220 гр. 4	Поточні фінансові інвестиції відображені:	
Балансу	за собівартістю	(424) - _____
	за справедливою вартістю	(425) - _____
	за амортизованою собівартістю	(426) - _____

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440	-	-
Операційна курсова різниця	450	-	-
Реалізація інших оборотних активів	460	-	-
Штрафи, пені, неустойки	470	-	-
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480	-	-
Інші операційні доходи і витрати	490	-	-
у тому числі:			
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	×	-
непродуктивні витрати і втрати	492	×	-
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:			
асоційовані підприємства	500	-	-
дочірні підприємства	510	-	-
спільну діяльність	520	-	-
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530	-	×
Проценти	540	×	-
Фінансова оренда активів	550	-	-
Інші фінансові доходи і витрати	560	-	-
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570	-	-
Реалізація необоротних активів	580	-	-

Фінансовий облік

1	2	3	4
Реалізація майнових комплексів	590	-	-
Неопераційна курсова різниця	600	-	-
Безоплатно одержані активи	610	-	×
Списання необоротних активів	620	×	-
Інші доходи і витрати	630	-	-

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) (631) - _____

Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами (632) - _____%

Із рядків 540-560 графа 4 фінансові витрати, уключені до собівартості продукції основної діяльності (633) - _____

VI. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	-
Поточний рахунок в банку	650	-
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	-
Грошові кошти в дорозі	670	-
Еквіваленти грошових коштів	680	-
Разом	690	-

Із рядка 070 гр. 4 Балансу Грошові кошти, використання яких обмежено (691) - _____

VII. Забезпечення

Види забезпечень і резервів	Код рядка	Залишок на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Сторновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
			нараховано (створено)	додаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710	-	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720	-	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730	-	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на реконструктуризацію	740	-	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750	-	-	-	-	-	-	-
	760	-	-	-	-	-	-	-
	770	-	-	-	-	-	-	-
Резерв сумнівних боргів	775	-	-	-	-	-	-	-
Разом	780	-	-	-	-	-	-	-

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації *	уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали		-	-	-
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби		-	-	-
Паливо		-	-	-
Тара і тарні матеріали		-	-	-

Х. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестач і втрат	960	-
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	-
Сума нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	-

ХІ. Будівельні контракти

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	-
Заборгованість на кінець звітного року:		-
валова замовників	1120	-
валова замовникам	1130	-
з авансів отриманих	1140	-
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	-
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	-

ХІІ. Податок на прибуток

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	-
Відстрочені податкові активи:		
на початок звітного періоду	1220	-
на кінець звітного періоду	1225	-
Відстрочені податкові зобов'язання:		
на початок звітного періоду	1230	-
на кінець звітного періоду	1235	-
Включено до Звіту про фінансові результати – усього	1240	-
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1241	-
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	-
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	-

Фінансовий облік

1	2	3
Відображено у складі власного капіталу – усього	1250	-
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1251	-
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	-
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	-

XIII. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний період	1300	-
Використано за рік – усього	1310	-
в тому числі на:		
будівництво об'єктів	1311	-
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	-
з них машини та обладнання	1313	-
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	-
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	-
	1316	-
	1317	-

XIV. Біологічні активи

Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю										Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок року		надійшло за рік	вибуло за рік		нараховано амортизації за рік	втрати від зменшення корисності	вигоди від відновлення корисності	залишок на кінець року		залишок на початок року	надійшло за рік	зміни вартості за рік	вибуло за рік	залишок на кінець року
		первісна вартість	накопичена амортизація		первісна вартість	накопичена амортизація				первісна вартість	накопичена амортизація					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Довгострокові біологічні активи – усього в тому числі:	1410	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
робоча худоба	1411	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
продуктивна худоба	1412	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
багаторічні насадження	1413	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	1414	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші довгострокові біологічні активи	1415	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Фінансовий облік

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Поточні біологічні активи – усього в тому числі:	1420	-	×	-	-	×	×	-	-	-	×	-	-	-	-	-
тварини на вирощуванні та відгодівлі	1421	-	×	-	-	×	×	-	-	-	×	-	-	-	-	-
Біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	1422	-	×	-	-	×	×	-	-	-	×	-	-	-	-	-
	1423	-	×	-	-	×	×	-	-	-	×	-	-	-	-	-
інші поточні біологічні активи	1424	-	×	-	-	×	×	-	-	-	×	-	-	-	-	-
Разом	1430	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Із рядка 1430 графа 5 і графа 14 вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування (1431) - _____

Із рядка 1430 графа 11 і графа 17 балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності (1432) - _____

XV. Фінансові результати від первісного визнання і реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів

Найменування показника	Код рядка	Вартість при первісному визнанні	Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями	Результат від первісного визнання		Виручка від реалізації	Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	Фінансовий результат від реалізації
				дохід	витрати			
Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва – усього	1500							
у тому числі зернові та зернобобові	1510							
з них: пшениця	1511							
соняшник	1512							
соя	1513							
цукрові буряки (фабричні)	1514							
картопля	1515							
овочі	1516							
плоди (зерняткові, кісточкові)	1517							
інша продукція рослинництва	1518							

Фінансовий облік

1	2	3	4	5	6	7	8	9
додаткові біологічні активи рослинництва	1519							
Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва - усього	1520							
у тому числі приріст живої маси – усього	1530							
з нього: великої рогатої худоби	1531							
свиней	1532							
молоко	1533							
вовна	1534							
яйця курячі	1535							
молодняк тварин (звірів, птиці)	1536							
інша продукція тваринництва	1537							
інші додаткові біологічні активи тваринництва	1538							
продукція рибництва	1539							
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи - усього	1540							
Фінансовий результат від первісного визнання продукції - усього	1550	×	×			×	×	×

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток до приміток до річної фінансової звітності
«Інформація за сегментами»

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01

ДОДАТОК ДО ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
«ІНФОРМАЦІЯ ЗА СЕГМЕНТАМИ»
за 20__ р.

Форма № 6

код за ДКУД

1801007

I. Показники пріоритетних звітних _____ сегментів
(господарський, географічний виробничий, географічний збутовий)

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів														Нерозподілені статті	Усього	
		Звітний рік		Минулий рік		Звітний рік		Минулий рік		Звітний рік		Минулий рік		Звітний рік			Минулий рік	
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік		Звітний рік	Минулий рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
1. Доходи звітних сегментів																		
Доходи від операційної діяльності звітних сегментів з них:	010																	
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):																		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
зовнішнім покупцям	011																
іншим звітним сегментам	012																
Інші операційні доходи	013																
Фінансові доходи звітних сегментів з них:	020																
Доходи від участі в капіталі, які безпосередньо стосуються звітного сегмента	021																
інші фінансові доходи	022																
Інші доходи	030																
Усього доходів звітних сегментів	040																
Нерозподілені доходи з них:	050	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
доходи від операційної діяльності	051	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
фінансові доходи	052	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
надзвичайні доходи	053	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
Вирахування доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) іншими звітними сегментами	060																
Усього доходів підприємства (р.040 + р.050 - р.060)	070																
2. Витрати звітних сегментів: з них:																	
собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):																	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
зовнішнім покупцям	081																
іншим звітним сегментам	082																
Адміністративні витрати	090																
Витрати на збут	100																
Інші операційні витрати	110																
Фінансові витрати звітних сегментів	120																
з них:																	
витрати від участі в капіталі, які безпосередньо можна віднести до звітного сегмента	121																
	122																
Інші витрати	130																
Усього витрат звітних сегментів	140																
Нерозподілені витрати з них:	150	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
адміністративні, збутові та інші витрати операційної діяльності, нерозподілені звітні сегменти	151	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
фінансові витрати	152	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×					
надзвичайні витрати	153	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×					
податок на прибуток	154	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×					
врахування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) іншим звітним сегментам	160																
Усього витрат підприємства (р.140 + р. 150 – р. 60)	170																

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
3. Фінансовий результат діяльності сегмента (р. 040 – р. 140)	180																
4. Фінансовий результат діяльності підприємства (р. 070 – р. 170)	190																
5. Активи звітних сегментів з них:	200																
	201																
	202																
	203																
	204																
	205																
Нерозподілені активи	220	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
	221	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
	222	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
	223	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
	224	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
Усього активів підприємства	230																
6. Зобов'язання звітних сегментів	240																
	241																
	242																
	243																
	244																
Нерозподілені зобов'язання з них:	260	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
	261	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
	262	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
	263	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
	264	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×				
Усього зобов'язань підприємства (р. 240 + р. 260)	270																
7. Капітальні інвестиції	280																
8. Амортизація необоротних активів	290																

II. Показники за допоміжними звітними _____ сегментами
(господарський, географічний виробничий, географічний збутовий)

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів														Нерозподілені статті	Усього	
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік		Звітний рік	Минулий рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям	300																	
Балансова вартість активів звітних сегментів	310																	
Капітальні інвестиції	320																	
	330																	
	340																	

II. Показники за допоміжними звітними географічними сегментами
(виробничий, збутовий)

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів												Нерозподілені статті		Усього		
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям	350																	
Балансова вартість активів звітних сегментів	360																	
Капітальні інвестиції	370																	
	380																	
	390																	

Керівник

Головний бухгалтер

Регістри бухгалтерського обліку

№ рах.	Рекомендовані Мінфіном реєстри	№ рах.	Рекомендовані Мінфіном реєстри
1	2	3	4
10	Ж-4	51	Ж-3; В-3.4
11	Ж-4	52	Ж-3
12	Ж-4; В-4.4	53	Ж-3
13	Ж-4	54	Ж-3
14	Ж-4; В-4.2	55	Ж-3
15	Ж-4; В-4.1	60	Ж-2
16	Ж-4	61	Ж-3
17	Ж-3	62	Ж-3; В-3.4
18	Ж-3; Ж-4	63	Ж-3; В-3.3
19	Ж-4	64	Ж-3; В-3.6
20	Ж-5(5А); В-5.1	65	Ж-5(5А)
21	Ж-5(5А)	66	Ж-5(5А)
22	Ж-5(5А); В-5.1	67	Ж-3
23	Ж-5(5А)	68	Ж-3; В-3.5
24	Ж-5(5А)	69	Ж-3
25	Ж-5(5А); В-5.1	70	Ж-6
26	Ж-5(5А); В-5.1	71	Ж-6
27	Ж-5(5А)	72	Ж-6
28	Ж-5(5А); В-5.1	73	Ж-6
30	Ж-1; В-1.1	74	Ж-6
31	Ж-1; В-1.2	75	Ж-6
33	Ж-1; В-1.3	76	Ж-6
34	Ж-3; В-3.4	79	Ж-6
35	Ж-4; В-4.2	80	Ж-5А
36	Ж-3; В-3.1	81	Ж-5А
37	Ж-3; В-3.2	82	Ж-5А
38	Ж-3	83	Ж-5А
39	Ж-5(5А)	84	Ж-5А
40	Ж-7	85	Ж-5А
41	Ж-7; В-7.1	90	Ж-5(5А)
42	Ж-7	91	Ж-5(5А)
43	Ж-7	92	Ж-5(5А)

Продовження додатка О

1	2	3	4
44	Ж-7; В-7.2	93	Ж-5(5А)
45	Ж-7	94	Ж-5(5А)
46	Ж-7	95	Ж-5(5А)
47	Ж-7; В-7.3	96	Ж-5(5А)
48	Ж-7	97	Ж-5(5А)
49	Ж-7	98	Ж-5(5А)
50	Ж-2	99	Ж-5(5А)

Відповіді на тестові завдання

Теми	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	№ 5	№ 6	№ 7	№ 8	№ 9	№ 10
Тема 1	в	б	а	б	а	б	а	б	г	в
Тема 2	г	а	в	б	в	б	б	а	б	г
Тема 3	а	б	б	а	б	а	а	в	а	а
Тема 4	б	а	а	а	а	г	б	г	в	а
Тема 5	в	б	в	г	б	а	б	в	б	б
Тема 6	г	а	а	в	в	б	в	а	б	а
Тема 7	б	б	в	в	в	в	а	а	б	а
Тема 8	б, г	б	б	б	б, г	г	в	б	в	б
Тема 9	б	а	в	в	в	в	б	б	б	в
Тема 10	а	г	г	а	б	в	б	а	б	б
Тема 11	б	а	г	г	а	б	б	в	б	в
Тема 12	в	г	б	б	г	в	а	б	в	б
Тема 13	в	в	б	в	б	г	б	в	б	а
Тема 14	б	а	г	а	б	в	а	а	б	б
Тема 15	а	в	в	а	б	б	г	б	-	-
Тема 16	б	в	а	в	б	б	в	а	б	г
Тема 17	б	г	в	а	б	а	в	в	в	б

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Фінансовий облік

Навчальний посібник

Авторський колектив:

Андрейчук Л. М., Баланюк І. Ф., Багровецька І. В., Банашкевич Т. П., Барщевська А. І., Басараб В. Я., Василюк М. М., Гаврик О. Ю., Гаєвська О. М., Галушак І. Є., Гарасимків Ю. Л., Гнатюк Т. М., Григорів О. О., Грицак Л. М., Двоєк Н. Д., Димид Л. В., Донецька О. Я., Дребот С. Д., Жидовська Н. М., Жук О. І., Ібатуллин М. І., Іванюк Т. Л., Линяк І. І., Каліка Н. І., Китчак І. І., Коновальчук Л. П., Коржев І. В., Короленко Л. П., Костюк Б. А., Кулик Л. Ю., Латик Т. В., Леськів І. В., Леськів І. Ю., Максимів Ю. В., Матковський П. Є., Мельник Н. Б., Олійничук О. І., Петришин Л. П., Пилипів Н. І., Прядко О. М., Пуцентейло П. Р., Савків У. С., Савчук І. В., Сас Л. С., Свиноус І. В., Смушак М. В., Татчин С. Г., Тимків Н. Р., Циріль Т. В., Ціжма О. А., Ціжма Ю. І., Шеленко Д. І., Шкроміда В. В., Шкроміда Н. Я., Шпинта Г. М., Яворська У. В., Якубів В. М.

За ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюка

Компютерна верстка та редагування – *Ціжма Ю.І.*
Дизайн обкладинки – *Ціжма Ю.І.*

Підписано до друку 1.09.2019.
Формат 60х84/16. Папір офсетний. Гарнітура Таймс.
Ум.друк.арк. 28.9 Ум. друк арк 35.0

Видавець
Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника
76025, м. Івано-Франківськ,
вул. С.Бандери, 1, тел.: 71-56-22
E-mail: vdvcit@pu.if.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2718
від 12.12.2006

ISBN 978-966-640-479-7