

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені
Михайла Туган-Барановського

Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т., Янковський В.А.

Фінансовий облік

Навчальний посібник



Кривий Ріг
ДонНУЕТ
2020

Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т., Янковський В.А.

Фінансовий облік

Навчальний посібник

Кривий Ріг
ДонНУЕТ
2020

УДК 657.15 (075)

Ш 37

Рекомендовано до видання Вченою радою Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського (протокол № 5 від 17.12.2020 р.).

Рецензенти:

О.М. Брадул – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування ДВНЗ «Криворізький національний університет» (Кривий Ріг).

Я.В. Олійник – доктор економічних наук, доцент, директор Інституту післядипломної освіти ДННУ «Академія фінансового управління» (Київ).

Н.С. Іванова – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри маркетингу, менеджменту та публічного адміністрування Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського (м. Кривий Ріг).

Шевченко Л.Я., Шендригоренко М.Т., Янковський В.А.

Ш 37 Фінансовий облік [Текст]: навч. посібник. Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2020. 211 с.

У навчальному посібнику розкрито основні положення сучасної теорії і практики ведення обліку на основі діючої законодавчо – нормативної бази.

Посібник характеризується логічною структурою подання навчального матеріалу: від теоретичних основ фінансового обліку до змістовного викладу з практичними прикладами основних тем.

Чітка побудова фінансового обліку підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику господарської діяльності.

При розробці навчального посібника було використано матеріали з навчальної та наукової літератури, перелік якої наведено у списку використаних джерел, а також накопичений досвід викладання профільюючих дисциплін на кафедрі фінансів, обліку та оподаткування Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського.

Посібник призначено для здобувачів вищої освіти. Може бути корисним учням коледжів, бухгалтерам, фінансистам, економістам, аудиторам, викладачам, а також усім, хто цікавиться технікою ведення фінансового обліку.

УДК 657.15 (075)

© Л.Я. Шевченко, М.Т. Шендригоренко,
В.А. Янковський, 2020

ПЕРЕДМОВА

Облік – це філософія усього бізнесу, його мова. Для оптимального вирішення економічних і фінансових проблем суб'єктів господарювання потрібна своєчасна та об'єктивна інформація про перебіг і результати їхньої господарської діяльності. Основним джерелом такої інформації є фінансовий (бухгалтерський) облік.

Ведення фінансового (бухгалтерського обліку) на кожному підприємстві є обов'язковим.

Вивчивши фінансовий облік, Ви відкриєте для себе таємниці формування економічної інформації, яка використовується для управління підприємством. Це надасть Вам унікальну можливість отримати сучасну освіту, що поєднує багатогранні знання бухгалтера і фінансиста, аналітика і ревізора, менеджера і наукового працівника. Такі знання необхідні кожному керівнику і приватному підприємцю, будь-якій освіченій людині.

Навчальний посібник містить матеріал щодо ведення фінансового обліку, викладений у системній та у логічній послідовності й складається з восьми розділів.

У першому розділі «Основи фінансового обліку» розкрита мета та сутність фінансового обліку та форми його ведення.

У другому розділі «Облік основних засобів та нематеріальних активів» охарактеризовано сутність, класифікацію, оцінку та методику ведення обліку основних засобів та нематеріальних активів.

У третьому розділі «Облік запасів» обґрунтовано ведення обліку запасів підприємства. Описано послідовність оформлення господарських операцій з руху запасів за допомогою первинних документів.

У четвертому розділі «Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості» досліджено синтетичний та аналітичний облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.

П'ятий розділ «Облік зобов'язань» характеризується відображенням в обліку довгострокових та короткострокових зобов'язань підприємства.

У шостому розділі «Облік витрат» розглядається сутність витрат, їх класифікація та формування собівартості.

У сьомому розділі «Облік доходів та фінансових результатів» надається визначення доходів, їх класифікація та відображення в обліку відповідно П(с)БО 15 «Доходи». Облік фінансових результатів розглядається за видами діяльності.

У восьмому розділі «Порядок складання та подання фінансової звітності підприємства» розглядається склад, призначення, строки подання та вимоги до складання фінансової звітності

Кожен розділ навчального посібника супроводжується питаннями для самоконтролю, тестовими та практичними завданнями для здобувачів вищої освіти, списками рекомендованої літератури.

В кінці посібника подано повний список літературних джерел.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1 ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ.....	7
1.1 Мета та сутність бухгалтерського (фінансового) обліку.....	7
1.2 Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві.....	9
1.3 Формування облікової політики підприємства.....	10
1.4 Побудова та характеристика Плану рахунків.....	12
1.5 Форми ведення бухгалтерського обліку.....	13
Контрольні питання й завдання.....	16
Тестові завдання для контролю знань.....	16
Література до розділу 1.....	20
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	21
2.1 Визнання, оцінка, класифікація основних засобів та їх інвентарний облік.....	21
2.2 Облік надходження основних засобів.....	25
2.3 Облік амортизації і зносу основних засобів.....	32
2.4 Облік вибуття основних засобів та їх переміщення на підприємстві...	37
2.5 Облік нематеріальних активів.....	41
Контрольні питання й завдання.....	45
Тестові завдання для контролю знань.....	46
Література до розділу 2.....	49
РОЗДІЛ 3 ОБЛІК ЗАПАСІВ.....	51
3.1 Сутність, класифікація та оцінка запасів.....	51
3.2 Документальне оформлення руху запасів.....	60
3.3 Синтетичний і аналітичний облік запасів.....	65
Контрольні питання й завдання.....	69
Тестові завдання для контролю знань.....	69
Література до розділу 3.....	73
РОЗДІЛ 4 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ.....	75
4.1 Сутність і значення грошових коштів та характеристика форм розрахунків.....	75
4.2 Дебіторська заборгованість: визначення, класифікація і оцінка.....	79
4.3 Документальне оформлення руху грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	86
4.4 Синтетичний і аналітичний облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	96
Контрольні питання й завдання.....	108
Тестові завдання для контролю знань.....	109
Література до розділу 4.....	112
РОЗДІЛ 5 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	115
5.1 Поняття зобов'язань.....	115

5.2 Класифікація зобов'язань.....	115
5.3 Визнання та оцінка зобов'язання.....	117
5.4 Облік довгострокових зобов'язань.....	119
5.5 Облік короткострокових кредитів.....	122
5.6 Облік операцій з короткостроковими векселями виданими.....	123
5.7 Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.....	124
5.8 Облік розрахунків з бюджетом.....	128
5.9 Облік розрахунків зі страхування.....	131
5.10 Облік праці та її оплата.....	132
5.11 Облік розрахунків з учасниками.....	135
5.12 Облік розрахунків по авансам одержаним, внутрішнім розрахункам та з іншими кредиторами.....	136
Контрольні питання й завдання.....	138
Тестові завдання для контролю знань.....	139
Література до розділу 5.....	143
РОЗДІЛ 6 ОБЛІК ВИТРАТ.....	144
6.1 Сутність, класифікація та склад витрат.....	144
6.2 Документальне оформлення господарських операцій щодо витрат підприємства.....	150
6.3 Синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат та послідовність формування собівартості продукції.....	153
6.4 Бухгалтерський облік невиробничих витрат	159
Контрольні питання й завдання.....	167
Тестові завдання для контролю знань.....	167
Література до розділу 6.....	170
РОЗДІЛ 7 ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ...	172
7.1 Умови визначення доходів та їх класифікація.....	172
7.2 Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).....	177
7.3 Облік інших операційних доходів.....	179
7.4 Облік доходів від фінансової діяльності.....	181
7.5 Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності.....	183
7.6 Облік фінансових результатів.....	184
Контрольні питання й завдання.....	189
Тестові завдання для контролю знань.....	189
Література до розділу 7.....	193
РОЗДІЛ 8 ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	194
8.1 Склад і призначення фінансової звітності.....	194
8.2 Порядок складання фінансової звітності.....	196
8.3 Звітний період і строки подання.....	197
8.4 Склад річної фінансової звітності.....	198
8.5 Вимоги до складання фінансової звітності.....	202
Контрольні питання й завдання.....	202
Тестові завдання для контролю знань.....	202
Література до розділу 8.....	206

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	207
--	------------

РОЗДІЛ 1

ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1.1 Мета та сутність бухгалтерського (фінансового) обліку

У більшості країн з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік прийнято поділяти на фінансовий та управлінський (внутрішньогосподарський).

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Ведення бухгалтерського обліку є обов'язковим для підприємства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства в процесі управління підприємством.

Таким чином, поділ обліку на фінансовий і управлінський об'єктивно зумовлений відмінностями в цілях і завданнях надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам.

Господарська діяльність — діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ. Якщо вона спрямована на одержання прибутку, то це підприємницька діяльність.

Суб'єктами останньої можуть бути юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їхніх організаційно-правових форм і форм власності, та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності. Усі вони зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно з чинним законодавством. Так, суб'єктам малого підприємництва дозволено вести спрощену систему та подавати спрощену фінансову звітність.

Інформація про господарську діяльність підприємства цікавить не тільки власників, керівників, а й інших користувачів, які мають відносини з цим підприємством. До таких користувачів належать потенційні інвестори, працівники, банківські установи, кредитори, покупці (замовники), контролюючі органи тощо.

Дані обліку є базою для складання фінансової, статистичної, податкової та інших видів звітності, що використовують грошовий вимірник.

Тому метою ведення бухгалтерського (фінансового) обліку є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства.

У бухгалтерському обліку відображається інформація про окремі господарські операції, з яких складається господарська діяльність підприємства.

Під господарською операцією розуміють дію або подію, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язань і власному капіталі підприємства. Це й впливає на фінансовий стан підприємства.

Інформація про господарські операції формується за допомогою спостереження, реєстрації. Таке спостереження виконується працівниками підприємства безпосередньо або з використанням технічних засобів, що фіксується в первинних документах (ручних або машинних).

Результати обробки та групування даних за певними ознаками відображаються в облікових регістрах, на підставі яких складається фінансова звітність.

Відповідно до Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Згідно з НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність забезпечує інформацією потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов’язання;
- забезпеченості зобов’язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Фінансова звітність включає:

- баланс (звіт про фінансовий стан);
- звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- примітки до звітів.

Дані, які містить фінансова звітність, повинні задовольнити загальні потреби користувачів в інформації щодо фінансового становища підприємства. У разі потреби для окремих груп користувачів (наприклад, для контролюючих і статистичних органів) можуть бути встановлені інші або додаткові вимоги до інформації.

Отже, головна мета бухгалтерського (фінансового) обліку — це задоволення користувачів (зовнішніх і внутрішніх) інформацією про господарську діяльність підприємства і, у першу чергу, про його фінансове становище.

Основна функція бухгалтерського обліку полягає у виконанні триєдиного завдання:

- 1) забезпеченні збереження майна власника.
- 2) наданні інформації для управління господарською діяльністю;
- 3) забезпеченні можливості об’єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі, необхідному власнику (керівнику), - в цілому по підприємству та у розрізі структурних підрозділів чи за кожним контрактом окремо.

1.2 Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил фінансової звітності, які є, як зазначалося раніше, обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів, а також з метою вдосконалення обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології обліку та складання фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує відповідні національні положення, нормативно-правові акти, стандарти бухгалтерського обліку.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції, відповідно до специфіки, розробляють галузеві на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації щодо їх застосування. При Міністерстві фінансів діє методологічна рада з бухгалтерського обліку, завданням якої є: розроблення та вдосконалення положень (стандартів) обліку, поліпшення організації, форм і методів обліку, методологічного забезпечення сучасних технологій обробки облікової інформації, а також вирішення питань підготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів-бухгалтерів.

Протягом цих років були розроблені 34 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які регулюють методологічні засади ведення обліку окремих об'єктів — активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Ці положення (стандарти) є основними нормативними актами, які регулюють методологічні основи обліку.

Кожний зі стандартів включає загальні положення, в яких зазначається сфера застосування та наводяться основні терміни, що використовуються в стандарті, подаються визначення та оцінка об'єкта обліку, перелік інформації, яка має бути розкрита в примітках до фінансової звітності відносно такого об'єкта, коротко викладена методологія обліку.

Безумовно, що П(С)БО — не інструкція з обліку. У П(С)БО не наводяться первинні документи, в яких фіксується господарські операції, бухгалтерські проведення на рахунках, реєстри обліку. Вони регламентуються іншими нормативними документами Міністерства фінансів України, галузевих органів управління. Ці нормативні документи будуть докладніше розглянуті в наступних темах посібника.

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.

Цим же наказом затверджена Інструкція про застосування зазначеного 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 (Звіту про фінансовий стан), або ж Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а рахунки класу 0 — із примітками до фінансової звітності.

Так, сальдо рахунків класів 1—3 використовується для заповнення розділів Активу Балансу, а сальдо рахунків класів 4—6 (крім дебетових сальдо) — для заповнення розділів Пасиву Балансу. Дані рахунків класів 7—9 використовуються для складання звіту про фінансові результати (План рахунків додається).

Підприємство може самостійно вводити до Плану рахунків субрахунки, не передбачені в Плані рахунків, а також субрахунки другого й інших порядків, виходячи з власних потреб.

1.3 Формування облікової політики підприємства

Одним з основних принципів здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є послідовність, тобто постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV облікова політика підприємства — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика може змінюватися тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій;
- подій або операцій, що не відбувалися раніше.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності способом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то такі зміни в бухгалтерському обліку і при складанні

фінансової звітності розглядаються та відображаються як зміна облікових оцінок.

Формування облікової політики — важливий етап у діяльності підприємства, адже від прийнятих облікових оцінок залежить фінансовий результат підприємства. На жаль, на даному етапі розвитку економіки України власники (керівники) не приділяють достатньої уваги формуванню облікової політики.

Відповідно до ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції власників або вповноваженої посадової особи (керівника).

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або посадова особа, яка керує підприємством.

Для забезпечення здійснення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

— користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

— ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

— самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, установлених Законом про бухгалтерський облік, і з урахуванням особливостей діяльності підприємства й технології обробки облікових даних;

- розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може переводити на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести

бухгалтерський облік, з подальшим включенням їхніх показників до фінансової звітності підприємства.

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.

В обліковій політиці підприємства мають бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування необхідно підходити дуже відповідально й продумано, адже від вибору облікових оцінок підприємства залежить фінансовий результат та об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності.

Облікова політика підприємства формується на основі введених у дію Положень бухгалтерського обліку.

1.4 Побудова та характеристика Плану рахунків

План рахунків є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів господарського життя у бухгалтерському обліку і є обов'язковим для всіх підприємств. У ньому передбачено всі необхідні рахунки для обліку операційної, фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності підприємств. План рахунків має наступні основні характеристики

Характеристика Плану рахунків

Показники	Діючий План рахунків
Групування рахунків	3 розділи, 10 класів, 0-й клас - позабалансові рахунки
Нумерація синтетичних рахунків	Балансові та позабалансові рахунки - 2 цифри
Субрахунки	Більшість субрахунків до кожного рахунку законодавчо затверджені
Нумерація синтетичних субрахунків	Затверджені номери з 3-х цифр
Аналітичні рахунки	Відкриваються підприємством самостійно. Номери повинні починатися з номеру відповідного рахунку/субрахунку

В єдиному Плані рахунків України передбачено близько 90 синтетичних рахунків (рахунків першого порядку). Виробничі підприємства використовують близько 60 з них, а якщо вони крім основної діяльності здійснюють ще й капітальне будівництво або торговельну діяльність, то 63-66 рахунки. Передбачені в Плані рахунків субрахунки (рахунки другого порядку) застосовуються підприємствами залежно від потреб - для аналізу, контролю і складання звітності.

Рахунки, на яких обліковуються однорідні види активів або зобов'язань, об'єднані у відповідні класи. Таких класів 10, кожен з яких має своє кодове

значення: від 0 до 9. Коди (номери) й найменування синтетичних рахунків і субрахунків у Плані рахунків бухгалтерського обліку наведені за десятковою системою. Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою - номер синтетичного рахунку, третьою - номер субрахунку. При цьому код класу та код синтетичного рахунку, тобто дві перші цифри, - це той мінімум, який повинен застосовуватися для відображення в обліку господарських операцій. Коди наведені в Плані рахунків і не можуть змінюватися підприємствами самостійно. У Плані рахунків наведені також коди і найменування деяких субрахунків.

Інструкція про застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках та їх субрахунках. В Інструкції наведено коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, а також типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку).

Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведені в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм Інструкції, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, а також управлінських потреб.

Ведення аналітичного обліку спрямоване на забезпечення кількісно-сумовими та якісними (марка, сорт, розмір) даними в натуральному та вартісному вимірниках про наявність і рух об'єктів обліку, а також про місця зберігання й матеріально відповідальних осіб.

Аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів надає можливість здійснювати калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), контроль за витратами та визначення результатів діяльності за центрами відповідальності.

Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для всіх підприємств.

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться підприємствами всіх форм власності, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших підприємств, діяльність яких не спрямована на здійснення комерційних операцій, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами".

Суб'єкти малого підприємництва та інші підприємства, функціонування яких не спрямоване на здійснення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням лише рахунків класу 8 "Витрати за елементами" або в порядку, який наведено вище.

Рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки" надають інформацію, розкривати яку слід в Примітках до фінансової звітності.

1.5 Форми ведення бухгалтерського обліку

Господарська операція на підставі первинного документу реєструється в облікових регістрах. Облікові регістри - це сукупність технічних засобів, призначених для фіксації інформації. Вони виступають носіями даних і

побудовані відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал і зобов'язання підприємства. Таким чином, реєстри є засобом бухгалтерського спостереження та носієм інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку.

Склад облікових реєстрів, які ведуться на конкретному підприємстві, залежить від прийнятої на підприємстві форми ведення бухгалтерського обліку. Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють сукупність облікових реєстрів, які використовуються у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням подвійного запису.

Певне поєднання хронологічного та систематичного обліку, відповідні форми зв'язку між обліковими реєстрами, спосіб і техніка облікових записів - це все визначає форму ведення бухгалтерського обліку.

Згідно з чинним законодавством підприємство самостійно визначає форму ведення обліку, тобто форма ведення обліку є об'єктом облікової політики й повинна зазначатися в Наказі про облікову політику.

В умовах комп'ютеризації облікового процесу зміст форми ведення бухгалтерського обліку розширюється і поглиблюється. Вона визначає не тільки методи, але й технологічні та інформаційні аспекти організації бухгалтерського обліку й обробки облікових даних.

Форми ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної облікової праці класифікуються за:

- ♦ кількістю облікових реєстрів, які застосовуються, їх призначенням, змістом, формою і зовнішнім виглядом;
- ♦ послідовністю та способами записів в облікових реєстрах;
- ♦ зв'язком реєстрів хронологічного та систематичного, синтетичного й аналітичного обліку.

На сьогодні на підприємствах, в установах і організаціях України найбільш поширеними є такі паперові форми ведення обліку: меморіально-ордерна, "Журнал-Головна", журнальна, спрощена.

Меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку одержала назву від меморіального ордеру, складанням якого завершується обробка документів. Передбачає складання проводок на кожен документ окремою довідкою у меморіальних ордерах.

Сьогодні меморіально-ордерна форма ведення обліку використовується переважно в бюджетних установах.

Журнал-Головна. На підприємствах, які мають незначну кількість синтетичних рахунків, може застосовуватися один із спрощених варіантів меморіально-ордерної форми ведення обліку, який прийнято називати формою "Журнал-Головна". За цим варіантом хронологічна реєстрація меморіальних ордерів поєднується із записами за синтетичними рахунками в одній книзі, яка має назву "Журнал-Головна".

Журнальна форма ведення бухгалтерського обліку. Процес вдосконалення меморіально-ордерної форми ведення обліку зумовив відмову від складання меморіальних ордерів і реєстраційних журналів та появу більш прогресивної форми ведення обліку - журнальної.

Ця форма ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні журналів, де збираються і систематизуються дані первинних документів, необхідні для синтетичного та аналітичного обліку.

У журналах зазначаються коди (шифри) й найменування кореспондуючих рахунків за операціями, що обліковуються в даному журналі.

Журнали відкриваються на місяць на окремий синтетичний рахунок або групу синтетичних рахунків.

Вони є основними регістрами синтетичного, а в окремих випадках, за невеликого обсягу облікової інформації, і регістрами аналітичного обліку та розраховані на відображення документообігу невеликих і середніх підприємств.

Записи до журналів здійснюються з кредиту одного (або декількох) синтетичних рахунків до дебету багатьох рахунків синтетичного обліку, а в деяких журналах навіть до дебету субрахунків бухгалтерського обліку та інших складових аналітичного обліку (статті, елементи).

Крім журналів, ця форма ведення бухгалтерського обліку передбачає складання відомостей, Головної книги, таблиць аналітичних даних, аркушів-розшифровок, реєстру депонованої заробітної плати, бухгалтерських довідок (у випадку здійснення відповідних операцій).

Відомості, аркуші-розшифровки призначені для аналітичного обліку об'єктів, попереднього накопичення, групування та узагальнення облікових даних, що містяться у прийнятих до обліку документах. Бухгалтерські довідки використовуються для виправлення помилок, допущених у минулих звітних періодах.

Головна книга використовується для узагальнення облікових записів у журналах, взаємної перевірки облікових записів за рахунками бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Вона передбачає щомісячне перенесення підсумків облікових записів з журналів до окремого аркушу, який виділяється на один синтетичний рахунок.

Порядок ведення облікових регістрів, виправлення в них помилок, узгодженість даних синтетичного й аналітичного обліку затверджено законодавством. Формати (розміри) регістрів бухгалтерського обліку для виготовлення (друкування) є орієнтовними та можуть удосконалюватися підприємством з урахуванням специфіки його діяльності.

Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку. Невеликі підприємства використовують спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка ведеться:

а) за простою формою бухгалтерського обліку без використання регістрів обліку майна малого підприємства;

б) за формою обліку з використанням регістрів обліку майна малого підприємства.

При використанні спрощеної форми ведення бухгалтерського обліку використовуються книги обліку господарських операцій, в яких відображають залишки на бухгалтерських рахунках і реєструють у хронологічній послідовності всі господарські операції, здійснені на підприємстві

Суб'єкти малого підприємництва мають право використовувати будь-яку іншу форму ведення обліку (журнальну, комп'ютерну тощо).

Комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку. Використання комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку, причому з допоміжного засобу обчислювальна техніка перетворюється на визначальний фактор організації обліку.

Застосування комп'ютерів дозволило автоматизувати робоче місце бухгалтера й підняти на якісно новий рівень процес реєстрації господарських операцій. Бухгалтер працює на комп'ютері в діалоговому (інтерактивному) режимі, використовує зворотній зв'язок у процесі обробки даних і отримання

Комп'ютерна система обліку оперативно відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. У цій обліковій системі інформація проходить єдиним каналом і використовується для будь-яких потреб управління. Таким чином, комп'ютерна система обліку - це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, які дозволяють отримати необхідну для управління і оперативного контролю інформацію.

Використання комп'ютерних програм - це єдиний шлях для ведення обліку в умовах комп'ютерних технологій. Недоліком комп'ютерної форми ведення обліку може бути висока вартість програмного та технічного забезпечення.

Контрольні питання:

1. Мета та сутність бухгалтерського (фінансового) обліку
2. Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві
3. Формування облікової політики підприємства
4. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку
5. Форми бухгалтерського обліку
6. Характеристика меморіально-ордерної форми ведення обліку
7. Характеристика журнально-ордерної форми ведення обліку
8. Характеристика спрощеної форми ведення обліку
9. Характеристика автоматизованої форми ведення обліку

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється**
 - А. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
 - В. Податковим кодексом
 - С. Законом України «Про господарські товариства»
 - Д. НП(С)БО
- 2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить**

А. до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів

В. до компетенції Податкової адміністрації за місцем реєстрації підприємства

С. до компетенції Міністерства фінансів України

Д. до компетенції підприємства

3. Підприємство самостійно

А. визначає облікову політику підприємства

В. обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом про бухгалтерський облік і звітність

С. розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій

Д. відображає господарські операції в обліку

4. Керівник підприємства зобов'язаний:

А. забезпечити дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку

В. організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій

С. створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів

Д. забезпечити на підприємстві контроль за використанням матеріальних цінностей

5. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності покладено на

А. головного бухгалтера підприємства

В. ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства

С. керівника підприємства

Д. Міністерство фінансів України

6. Обліковий реєстр являє собою

А. спосіб групування інформації із первинних документів, що відображає зміни в структурі об'єктів бухгалтерського обліку за певний проміжок часу

В. спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку

С. таблицю, яка складається за даними оборотів щодо рахунків бухгалтерського обліку

Д. таблицю, яка складається за даними оборотів та сальдо щодо рахунків бухгалтерського обліку

7. Принцип обачливості передбачає, що

А. оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі

В. оцінка, що застосовується в бухгалтерському обліку, повинна запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства

С. вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності проводиться в єдиній грошовій одиниці

Д. вимірювання та узагальнення всіх операцій в регістрах

8. Документація –це

А. відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству

В. засіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, вимірювання.

С. відображення господарських операцій на бланках документів або технічних носіях (магнітних стрічках, дисках)

Д. узагальнення господарських операцій в обліку

9. Самостійна ініціативна діяльність з виготовлення продукції, надання послуг, реалізації товарів з метою одержання прибутку називається

А. статутом підприємства

В. підприємством

С. підприємництвом

Д. наказом

10. Фізична особа відрізняється від юридичної тим, що

А. фізична особа не може мати печатки

В. юридична особа має статут

С. фізична особа платить менше податків

Д. юридична особа не платить податки

11. Рахунки, призначені для руху грошових коштів є

А. пасивними

В. активними

С. позабалансовими

Д. контрактивними

12. Рахунки, призначені для обліку доходів, прибутку є

А. активними

В. пасивними

С. позабалансовими

Д. контрактивними

13. Кредитовий оборот по пасивному рахунку показує

А. збільшення майна

В. збільшення капіталу або зобов'язань

С. зменшення капіталу

Д. зменшення майна

14. Квартальна звітність підприємства складається з

А. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів

В. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід

С. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал

Д. Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток до річної звітності

15. Метою складання звітності є надання інформації про стан підприємства

А. інвесторам та кредиторам

В. менеджерам та управлінському персоналу

С. робітникам підприємства

Д. всі відповіді правильні

16. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом описування

А. принципів оцінки статей звітності

В. методів обліку відносно окремих статей звітності

С. методів та принципів ведення обліку і складання звітності

Д. методів нарахування амортизації

17. Метою складання фінансової звітності є

А. надання користувачам для прийняття рішення повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства

В. надання даних про результати діяльності та рух коштів менеджерам

С. надання даних про результати діяльності інвесторам

Д. надання керівникам підприємства повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень

18. Звітним періодом до складання фінансової звітності є

А. календарний рік

В. місяць

С. квартал

Д. 9 місяців

19. Не є обов'язковим і використовується виключно для внутрішніх потреб управління

А. податковий облік

В. управлінський облік

С. фінансовий облік

Д. статистичний облік

20. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена у

А. Законі України "Про податкову службу"

В. Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"

С. Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Д. Конституції України

Задачі:

№ 1. Які з перелічених статей належать до активу, а які до пасиву?

Статутний капітал, запаси, дебіторська заборгованість, короткострокові кредити банків, поточні фінансові інвестиції, векселі видані, грошові кошти, будівлі, споруди, резервний капітал, цільове фінансування, векселі отримані, доходи майбутніх періодів, позика банку, прибутки, заборгованість покупців.

№ 2. Поділіть наведені документи на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані: розрахунок податку на прибуток, довіреність на отримання матеріальних цінностей, акт приймання матеріалів, наказ про призначення комісії у справі втрачених документів, акт на списання інвентарю, гарантійний лист про оплату, договір купівлі-продажу, наказ про прийняття працівника на роботу, прибутковий касовий ордер, акт приймання-передачі основних засобів, вимога на отримання матеріалів, відомість нарахування зносу основних засобів, платіжне доручення, авансовий звіт, відомість нарахування заробітної плати, розпорядження про оплату виконаних сумісниками робіт.

Література до розділу 1

1. Крупка Я.Д., Задорожній З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.
2. Лисиченко О. О., Атамас П. Й., Атамас О. П.. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2019. 356 с.
3. Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>
4. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: університет «Україна», 2019. 527 с.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291] URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1 Визнання, оцінка, класифікація основних засобів та їх інвентарний облік

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство (установа) утримує з метою використання їх у процесі виробництва (діяльності) або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [6].

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за певними групами:

- 1) основні засоби:
 - земельні ділянки;
 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
 - будівлі, споруди та передавальні пристрої;
 - машини та обладнання;
 - транспортні засоби;
 - інструменти, прилади, інвентар (меблі);
 - тварини;
 - багаторічні насадження;
 - інші основні засоби.
- 2) інші необоротні матеріальні активи:
 - бібліотечні фонди;
 - малоцінні необоротні матеріальні активи;
 - тимчасові (нетитульні) споруди;
 - природні ресурси;
 - інвентарна тара;
 - предмети прокату;
 - інші необоротні матеріальні активи.

Такий розподіл обумовлений особливостями нарахування амортизації та застосування при цьому різних методів розрахунку амортизаційних відрахувань.

Згідно Податкового Кодексу України основні засоби поділяються на групи (таблиця 2.1)

Таблиця 2.1 – Класифікація основних засобів відповідно ПКУ [1]

Групи	Мінімальні строки корисного використання, р
Група 1 - земельні ділянки	-
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
Група 4 - машини та обладнання	5
Група 5 - транспортні засоби	5
Група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 - тварини	6
Група 8 - багаторічні насадження	10
Група 9 - інші основні засоби	12
Група 10 - бібліотечні фонди	-
Група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 - природні ресурси	-
Група 14 - інвентарна тара	6
Група 15 - предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

На рисунку 2.1 наведено групування основних засобів за всіма класифікаційними ознаками.

Відповідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» 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. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, під яким розуміють:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основні засоби, або частина такого активу, що контролюється підприємством [6].

Важливе значення в бухгалтерському обліку має правильне відображення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Розрізняють наступні види їх оцінки:

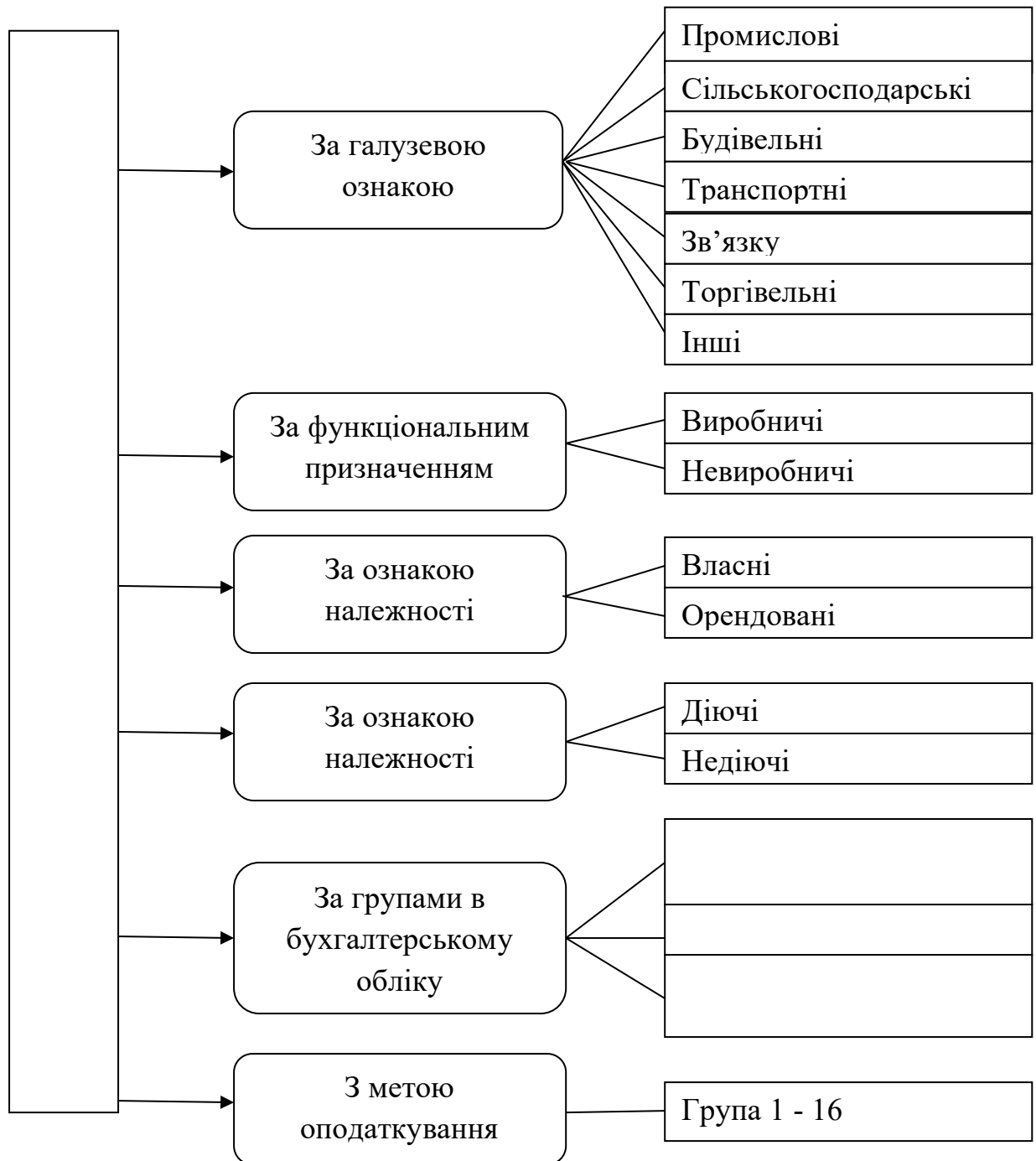


Рисунок 2.1 – Групування основних засобів

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- ліквідаційна вартість.

Згідно ПС(Б)О 7 первісна вартість – це історична (фактична) собівартість основних засобів чи нематеріальних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих),

витрачених для придбання (створення) основних засобів або нематеріальних активів [6].

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

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

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [6].

П(С)БО 7 «Основні засоби» також передбачає, що первісна вартість може збільшуватись на суми витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів: модернізацією, модифікацією та реконструкцією.

Переоцінена (відтворювальна) вартість – це первісна вартість основних засобів з урахуванням їх переоцінки. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт [6].

Залишкова (балансова) вартість – це первісна (переоцінена) вартість за вирахуванням суми зносу (накопиченої амортизації). Бухгалтери називають цю вартість балансовою тому, що саме за цією вартістю враховуються основні засоби при підрахунку валюти балансу [6].

Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. В більшості випадків під справедливою вартістю розуміють ринкову вартість або відновлювальну [6].

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [6].

Вартість, яка амортизується представляє собою первісну або

переоцінену вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [6].

2.2 Облік надходження основних засобів

Надходження основних засобів на підприємство може здійснюватися декількома способами, відображеними на рисунку 2.2.

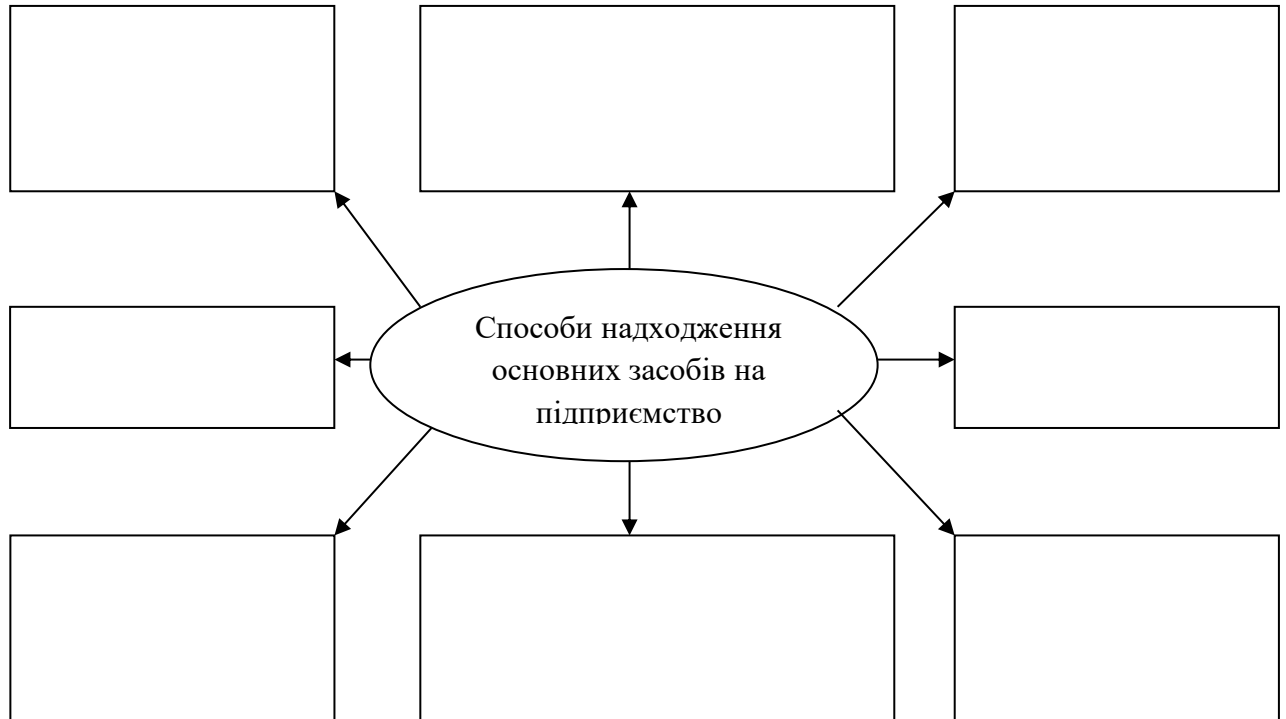


Рисунок 2.2 - Способи надходження основних засобів на підприємство

Створені та куплені основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що являє собою фактичну вартість їх створення чи придбання або справедливую вартість за іншими надходженнями, крім переведення з малоцінних предметів.

Облік основних засобів здійснюється централізовано в бухгалтерії підприємства. Відповідно по П(С)БО 7 одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт. Це завершений пристрій з усіма пристосуваннями й приладами до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно [6].

Для організації обліку й забезпечення контролю за рухом і збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єкту, незалежно від того, знаходиться він в експлуатації чи в запасі, присвоюється відділом бухгалтерії

підприємства відповідний інвентарний номер. Цей номер зберігається за ним на весь період його знаходження на даному підприємстві.

Інвентарні номери вибулих (реалізованих, ліквідованих за зносом, безоплатно і з інших причин) об'єктів не можуть присвоюватися іншим об'єктам основних засобів.

Аналітичний пооб'єктний облік основних засобів ведеться на інвентарних картках типових форм, затверджених Міністерством статистики України.

Для обліку основних засобів планом рахунків бухгалтерського обліку використовується рахунок бухгалтерського обліку 10 «Основні засоби».

За дебетом синтетичного рахунку рахунку 10 відображається:

- надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю;

- сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;

- сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів [10].

За кредитом рахунку 10 відображається вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» має наступні 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» [10].

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює їхній собівартості, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати» [8, 9].

Витрати на придбання та на створення основних засобів є капітальними інвестиціями та обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на відповідних субрахунках:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» [10].

На синтетичному рахунку 15 та на відповідних субрахунках формується первісна вартість об'єкта основних засобів. У випадках, якщо інші надходження основних засобів (безоплатно, внески в статутний капітал, не

облікованих, переведення з оборотних активів) не вимагають додаткових витрат з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання, вони не є капітальними інвестиціями й одразу зараховуються на рахунок 10 «Основні засоби» на відповідні субрахунки [11].

Придбані за гроші об'єкти основних засобів, що не вимагають монтажу (транспортні засоби, деякі верстати, вимірювальні прилади, виробничий і господарський інвентар тощо) оприбутковуються на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а після введення в експлуатацію - на рахунку 10 «Основні засоби» (відповідному субрахунку) [11].

Обладнання, що вимагає монтажу, та будівельні матеріали обліковуються в складі виробничих запасів. Їх придбання в бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунку 205 «Будівельні матеріали» і за кредитом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Передання будівельних матеріалів та обладнання для його подальшого монтажу відображається за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» та за кредитом субрахунку 205 «Будівельні матеріали» після підтвердження їх використання і монтажу на об'єктах будівництва [11].

За підрядного способу будівельно-монтажні роботи виконуються згідно з підрядним договором (контрактом) з оплатою їхньої кошторисної вартості. Підприємство-замовник здійснює облік витрат на капітальні інвестиції, веде розрахунки з підрядниками за виконані та прийняті роботи на основі таких документів первинного обліку: Акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № 2 КБ-2в) та Довідка про вартість виконаних робіт (ф. № КБ-3).

Замовник відображає в обліку вартість виконаних і прийнятих за актами будівельно-монтажних робіт

Дт субрахунку 151 «Капітальне будівництво» (за сумою оплати)

Кт субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

За господарського способу підприємство-забудовник відображає ведення будівництва й монтажних робіт за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» на відповідних аналітичних рахунках створюваних об'єктів за наступними статтями:

- вартість обладнання, що потребує монтажу;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці з нарахуваннями на соціальні заходи;
- накладні витрати, пов'язані з будівництвом об'єкта;
- інші втрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом об'єкта (отримання дозволу та відведення будівельного майданчика; пошукові роботи на майданчику; проектні роботи; оплата спеціальних послуг (архітекторів, геодезистів тощо)) [10].

Узагальненням даних субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції» обчислюють фактичну собівартість (інвентарну вартість) завершених будівництвом і придбанням об'єктів.

Введення в експлуатацію кожного об'єкта основних засобів оформлюється Актом приймання-передачі основних засобів (ф. № ОЗ-1), на

основі якого списується вартість капітальних інвестицій на завершені об'єкти, а також здійснюється зарахування останніх на баланс до складу основних засобів.

Приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання об'єктів за гроші підрядним і господарським способом наведено у таблицях 2.2 - 2.5.

Зарахування об'єктів основних засобів на баланс підприємства-одержувача згідно з п. 10 П(С)БО 7 та п. 6 П(С)БО 7 здійснюється за справедливою вартістю, визнаною та погодженою засновниками (учасниками), що також визначають період їх корисного використання, ліквідаційну вартість і метод нарахування амортизації.

Таблиця 2.2 – Облік придбання об'єктів основних засобів за грошові кошти

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Одержано компресор від постачальника	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	30000
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6000
3. Сплачено постачальнику за отримані основні засоби	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36000
4. Сплачено витрати зі страхування ризиків з доставки об'єкта	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	540
5. Віднесено на витрати страхування об'єкта	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	540
6. Сплачено послуги транспортної організації за доставку компресора	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2000
6. Належить підприємству ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	400
8. Відображено вартість транспортних послуг, пов'язаних із придбанням компресора	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	2000

Таблиця 2.3 - Облік будівництва об'єкту підрядним способом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Відображено витрати на проектно-кошторисну документацію	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	120000
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	24 000
3. Сплачено вартість проектних робіт	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	144000
4. Вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних підрядником згідно з актами	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	500000
5. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	100000
6. Сплачено вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних підрядником	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	600000
7. Вартість придбаного обладнання, що потребує монтажу	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	300000
8. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ із придбаного обладнання	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	60000
9. Сплачено постачальнику за обладнання	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	360000
10. Встановлено підрядником обладнання, що потребує монтажу	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	300000
11. Зараховано будівлю до складу основних засобів (120000 + 500000 + 300000)	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	920000

Таблиця 2.4 - Облік операцій із будівництва об'єкту виробничого призначення господарським способом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Отримана проектно-кошторисна документація	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	50000
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10000

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
3. Сплачено постачальнику за виконані проєктні роботи	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	60000
4. Придбано будівельних матеріалів	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200000
5. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	40000
6. Сплачено постачальнику за будівельні матеріали	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	240000
7. Списано на об'єкти будівельні матеріали	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	200000
8. Придбано обладнання, що потребує монтажу	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	150000
9. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	30000
10. Сплачено постачальнику за обладнання	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	180000
11. Передано обладнання, що вимагає монтажу, на спорудження	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	150000
12. Нарахована оплата праці будівельникам	151 «Капітальне будівництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	130000
13. Здійснено відрахування на соціальні заходи	151 «Капітальне будівництво»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»	47450
14. Нараховано амортизацію машин і механізмів, зайнятих на будівельно-монтажних роботах	151 «Капітальне будівництво»	131 «Знос основних засобів»	8400
15. Одержано послуги сторонніх підприємств і організацій	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	32000
16. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6400
17. Сплачено послуги сторонніх підприємств і організацій	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	38400

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
18. Інші витрати	151 «Капітальне будівництво»	Різні рахунки за видами витрат	22000
19. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів (50000 + 200000 + 150000 + 130000 + 47450 + 8400 + 32000 + 22000)	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	639850

Таблиця 2.5 – Облік операцій з внесення об'єкту резидентом до статутного капіталу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Формування зареєстрованого статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»	250000
2. Прийнято металообробний верстат, що не потребує монтажу	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	46 «Неоплачений капітал»	250000
3. Верстат введено в експлуатацію	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	250000

У бухгалтерському обліку внесені нерезидентом основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, якою згідно з п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби» є погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість. Інші витрати підприємства, пов'язані з одержанням таких основних засобів (митні збори, доставка), не включаються в бухгалтерському обліку в їх первісну вартість і є витратами на здійснення фінансової діяльності, бо підприємство емітує корпоративні права та одержує основні засоби [6].

Безоплатне надходження основних засобів може бути як від сторонніх підприємств і організацій, так і за рахунок раніше не облікованих і виявлених (вибірковими перевітками чи інвентаризацією) на своєму підприємстві. Документами на їх оприбуткування є накладні та акти приймання-передачі основних засобів. Згідно з пунктом 10 П(С)БО 7 при безоплатному отриманні основних засобів первісною вартістю є їхня справедлива вартість на дату отримання, і це відображається бухгалтерським записом:

Дт 10 «Основні засоби»

Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Якщо в актах приймання-передачі вказується встановлена комісією сума зносу, то це відображається бухгалтерським записом:

Дт 131 «Знос основних засобів»

Кт 10 «Основні засоби»

Здійснені при цьому додаткові витрати на транспортування та підготовку об'єкта до експлуатації також включаються до його первісної вартості через рахунок 15 «Капітальні інвестиції» [11].

Основні засоби на підприємство можуть надходити і способом обміну (бартеру) як на основні засоби, так і на інші активи (запаси, цінні папери тощо). Обмін може здійснюватися на подібні їм основні засоби або запаси, цінні папери, які є неподібними активами.

Первісна вартість об'єкта основних засобів визначається згідно з П(С)БО № 7 «Основні засоби» залежно від того, якими саме активами - подібними чи неподібними об'єктами - здійснюється обмін.

Таблиця 2.6 – Облік отримання основних засобів в обмін на неподібні об'єкти

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Одержані основні засоби в обмін на готову продукцію	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	50000
2. Передані за актом в експлуатацію одержані основні засоби	10 «Основні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	50000
3. Відвантажена готова продукція	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	50000

2.3 Облік амортизації і зносу основних засобів

У процесі експлуатації основні засоби підприємства зношуються і поступово переносять свою вартість на вартість готової продукції у вигляді амортизаційних відрахувань.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», *амортизація* – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [6].

Строк корисного використання (експлуатації) - це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Норма амортизації – частина вартості, виражена у відсотках до амортизаційної вартості, яку переносять на вартість готової продукції у звітному році.

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

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

добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації здійснюється щомісячно за кожним об'єктом окремо протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого самостійно підприємством у разі визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс) і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації [2].

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація нараховується за такими методами:

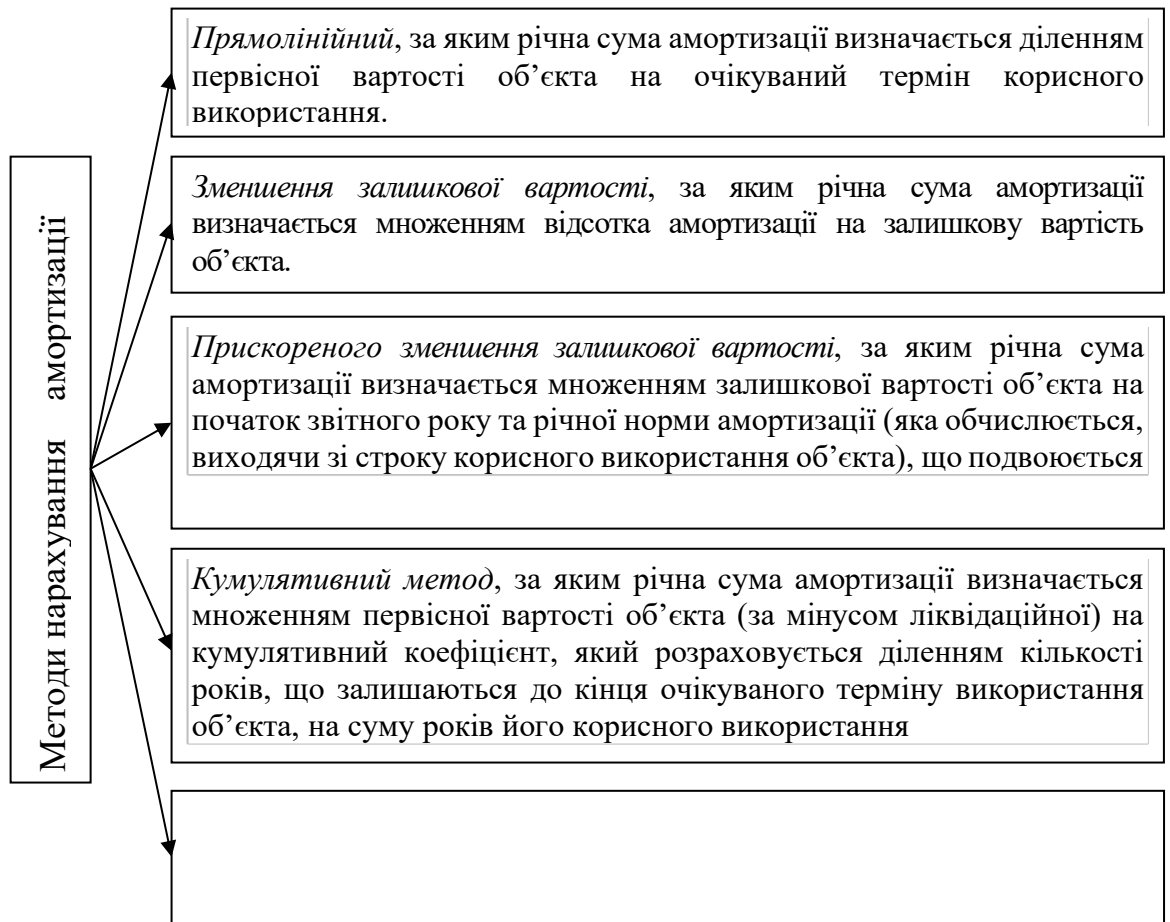


Рисунок 2.3 - Методи нарахування амортизації

1. Прямолінійний метод. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів:

$$, \quad (2.1)$$

де Ав - річна сума амортизації;

Вп – первісна вартість основних засобів;

Вл – ліквідаційна вартість основних засобів;

Т - строк корисного використання.

Приклад. Підприємство придбало об'єкт основних засобів, первинна вартість якого - 30000 грн. Термін корисного використання - 5 років. Очікується, що цей об'єкт матиме ліквідаційну вартість 2000 грн.

Амортизаційна вартість буде дорівнювати:

28000 грн (30000 грн - 2000 грн).

Річна сума амортизаційних відрахувань складе:

28000 грн : 4 = 7000 грн.

Місячна сума амортизаційних розраховується таким чином:

7000 грн : 12 = 583,33 грн.

2. Метод зменшення залишкової вартості. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

$$, \quad (2.2)$$

де $N_{ар}$ – річна норма амортизації;

V_z – залишкова вартість основних засобів.

Річна норма амортизації розраховується за формулою:

$$(2.3)$$

ПРИКЛАД. Річна норма амортизації дорівнює:

$$N_{ар} = 1 - \sqrt[5]{\frac{2000}{30000}} = 1 - 0,5818 = 0,4182$$

За роками експлуатації амортизація буде нараховуватись таким чином:

1 рік $30000 * 0,4182 = 12546$ грн.

2 рік $(30000 - 12546) * 0,4182 = 7299,3$ грн.

3 рік $(17454 - 7299,3) * 0,4182 = 4246,7$ грн.

4 рік $(10154,7 - 4246,7) * 0,4182 = 2470,7$ грн.

5 рік $(5908 - 2470,7) * 0,4182 = 1437,3$ грн.

Разом: амортизаційних відрахувань: 28000 грн;

ліквідаційна вартість: 2000 грн.

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості. Річна сума амортизації визначається виходячи із залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації по введених протягом року об'єктах і подвоєної річної норми амортизації, обчисленої виходячи з терміну корисного використання об'єкта.

(2.4)

Норма амортизації для цього методу розраховується за формулою:

(2.5)

За нашим прикладом норма амортизації буде дорівнюватись 20%

1 рік $30000 * 0,2 * 2 = 12000$ грн.
 2 рік $(30000 - 12000) * 0,2 * 2 = 7200$ грн.
 3 рік $(18000 - 7200) * 0,2 * 2 = 4320$ грн.
 4 рік $(10800 - 4320) * 0,2 * 2 = 2592$ грн.
 5 рік $(30000 - 2000 - 26112) = 1888$ грн.
 Разом: амортизаційних відрахувань: 28000 грн;
 ліквідаційна вартість: 2000 грн..

4. Кумулятивний метод. Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта.

(2.6)

де K_k – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкту основних засобів, на суму чисел років його корисного використання.

Сума чисел років - це результат підсумовування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

Так, згідно нашого прикладу термін служби об'єкта рівний 5 рокам, сума чисел років складає:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.$$

Кумулятивний коефіцієнт за роками буде становити:

1 рік $5/15$
 2 рік $4/15$
 3 рік $3/15$
 4 рік $2/15$
 5 рік $1/15$

Річна сума амортизаційних відрахувань становитиме:

1 рік $28000 * 5/15 = 9333,3$ грн.
 2 рік $28000 * 4/15 = 7466,7$ грн.

3 рік $28000 * 3/15 = 5600$ грн.
 4 рік $28000 * 2/15 = 3733,3$ грн.
 5 рік $28000 * 1/15 = 1866,7$ грн.

Разом: амортизаційних відрахувань: 28000 грн;
 ліквідаційна вартість: 2000 грн..

5. Виробничий метод. Місячна сума амортизації визначається виходячи з фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки (норми) амортизації. Виробнича норма амортизації обчислюється співвідношенням вартості об'єкта основних засобів і передбачуваного (очікуваного) підприємством обсягу продукції (робіт, послуг) за весь термін корисного використання такого об'єкта основних засобів. Місячна сума амортизації визначається множенням норми амортизації на фактичний обсяг діяльності (виробництва) за звітний місяць.

Метод амортизації згідно П(С)БО 7 обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його користування. Метод переглядається в разі змін означеного способу. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації [6].

Амортизаційні відрахування відносять на витрати підприємства як частину вартості основних засобів, що відповідає їх зносу [9].

Для обліку зносу призначений синтетичний рахунок 13 "Знос необоротних активів", що має субрахунки:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Знос нематеріальних активів».

На субрахунку 131 обліковується знос приміщень і споруд, передаточних пристроїв, машин і обладнання, робочих тварин, транспортних засобів, виробничого та господарського інвентарю, багаторічних насаджень, що досягли експлуатаційного віку.

На субрахунку 132 обліковується знос по інших матеріальних необоротних активах, тобто, тих, що обліковуються на рахунку 11 [11].

За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Основна кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів наведена у таблиці 2.7

Таблиця 2.7 - Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підстава
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з капітальним будівництвом	151 «Капітальне будівництво»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
2. Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з придбанням або виготовленням основних засобів	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
3. Нарахована амортизація основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
4. Нарахована амортизація основних засобів загальноновиробничого призначення	91 «Загальноновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
5. Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
6. Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції (робіт, послуг)	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	Розрахунок амортизації
7. Списується амортизація (знос) за основними засобами, які вибули з підприємства	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	Акт ОЗ 1, ОЗ 3

2.4. Облік вибуття основних засобів та їх переміщення на підприємстві

Об'єкт основних засобів відповідно до п. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок

- продажу,
- безоплатної передачі іншим підприємствам;
- ліквідації через невідповідність критеріям визнання активом;
- списання у випадку виявлення нестачі [6].

Вибуття основних засобів оформляється Актом на списання основних засобів (Ф 03-3), в якому відображаються первинна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, причина вибуття об'єкта (реалізація, ліквідація, безоплатна передача тощо), витрати, пов'язані з вибуттям, а також результат від списання об'єкта. На основі акту здійснюються відповідні

записи в інвентарних картках та інвентарному списку. Регістри аналітичного обліку (інвентарні картки) реалізованих основних засобів додаються до документів, якими оформлені факти вибуття таких активів [6].

Списання з балансів підприємств (організацій) об'єктів основних засобів, що ліквідуються, здійснюється згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291, та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [6, 11].

Ліквідація об'єкта основних засобів оформлюється актами на списання типової форми (Ф 03-3 «Акт на списання основних засобів» і Ф 03-4 «Акт на списання автотранспортних засобів», затверджених Міністерством статистики України від 29.12.95 р. № 352), які складаються комісією та затверджуються керівником підприємства.

Оформлений акт на ліквідацію основних засобів передається в бухгалтерію підприємства (організації), яка здійснює відмітку про вибуття об'єкта в інвентарній картці, а також в опису інвентарних карток. Відповідні записи здійснюються в інвентарному списку основних засобів за місцем їх знаходження. Фінансовий результат від ліквідації об'єктів основних засобів внаслідок фізичного або морального зносу визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків) та залишковою вартістю об'єкта й витратами, пов'язаними з його ліквідацією.

Якщо об'єкт основних засобів ліквідується внаслідок надзвичайних подій (пожежі, повені, землетрусу тощо), то фінансовий результат визначається як різниця між величиною втрат (залишкова вартість об'єкта плюс витрати на остаточну ліквідацію) і величиною доходу у вигляді оприбуткованих матеріалів і страхового відшкодування.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу основних засобів показано у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Облік операцій по продажу об'єкту основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1	2	3	4
1. Відображено дохід від реалізації об'єкта основних засобів	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	71 «Інший операційний дохід»	240000
2. Відображена сума ПДВ	71 «Інший операційний дохід»	641 «Розрахунки за податками»	40000
3. Списується знос реалізованого об'єкта основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	320000

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4
4.Залишкова вартість об'єкта основних засобів переводиться до складу товарів для продажу	28 «Товари»	10 «Основні засоби»	145200
5. Списується собівартість реалізованого об'єкта на інші операційні витрати	94 «Інші витрати операційної діяльності»	28 «Товари»	145200
6.Віднесення доходів на фінансові результати	791 «Результати операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	145200
7. Віднесення витрат на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результати операційної діяльності»	200000
8.Відображено фінансовий результат від реалізації об'єкта основних засобів	791 «Результати операційної діяльності»	44 «Нерозподілені прибутки, непокриті збитки»	54800

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з безкоштовної передачі основних засобів показано у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Облік безкоштовної передачі об'єкту основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Списується знос безкоштовно переданого об'єкта основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	250000
2. Списується залишкова вартість безкоштовно переданого об'єкта основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»	98500
3. Нарахована сума ПДВ на залишкову вартість об'єкта основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	19700
4. Віднесення витрат на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	976 «Списання необоротних активів»	118200

Відображення в бухгалтерському обліку операцій зі списання об'єкта основних засобів показано у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Облік відображення ліквідації об'єкту основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Списується сума зносу об'єкта основних засобів, що ліквідується	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини і обладнання»	20000
2. Списується залишкова вартість обладнання, що ліквідується	976 «Списання необоротних активів»	104 «Машини і обладнання»	36000
3. Нараховуються податкові зобов'язання на залишкову вартість	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	7200
4. Списуються витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта	976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки з оплати праці» 65 «Розрахунки за страхуванням»	1200
5. Оприбутковуються запчастини, отримані у результаті ліквідації устаткування	207 «Запасні частини»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	820
6. Оприбутковується металобрухт, отриманий у результаті ліквідації устаткування	209 «Інші матеріали»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	500
7. Списуються на фінансові результати витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»	44400
8. Списуються на фінансові результати доходи, отримані від ліквідації об'єкта	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	1320
9. Відображено фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів	44 «Нерозподілені прибутки, непокриті збитки»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	43080

Відображення в бухгалтерському обліку списання у випадку виявлення нестачі основних засобів відображено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Облік відображення списання у випадку виявлення нестачі об'єкту основних засобів [5]

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
1. Списується вартість нестачі основних засобів в частині зносу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	15250
2. Списується залишкова вартість зазначеного об'єкта основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»	8620
3. Визнано дохід у вигляді суми, що підлягає відшкодуванню винними особами	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	8620
4. Одержані суми відшкодування від винних осіб за втрату об'єкта основних засобів	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	8620

Синтетичний облік всіх операцій з основними засобами підприємства здійснюється у журналі-ордері № 13 (журнально - ордерна форма бухгалтерського обліку).

Переміщення основних засобів всередині підприємства: з цеху в цех, із відділу в цех і навпаки - оформляється виписуванням накладної типової форми на внутрішнє переміщення основних засобів. Екземпляр накладної з розписками одержувача й того, хто здав, передається в бухгалтерію підприємства [2].

У разі внутрішнього переміщення частини основних засобів, що обліковуються на одній інвентарній картці, бухгалтерія підприємства (організації) здійснює про це відповідну відмітку в екземплярі картки, а також в описі інвентарних карток і одночасно виписує на передані об'єкти додаткові екземпляри інвентарних карток, які розміщуються в картотеці за новим місцезнаходженням переданих основних засобів. Відповідні записи здійснюються в інвентарних картках об'єктів за місцем їх знаходження.

2.5 Облік нематеріальних активів

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

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

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

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

- права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

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

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

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [7].

Нематеріальні активи відображаються в балансі підприємства, якщо існує ймовірність отримання майбутньої економічної вигоди та їх вартість можна достовірно визначити.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи». За дебетом рахунку 12 відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом рахунку 12 відображають вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів [11].

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має субрахунки:

121 «Права користування природними ресурсами»;

122 «Права користування майном»;

123 «Права на комерційні позначення»;

124 «Права на об'єкти промислової власності»;

125 «Авторське право та суміжні з ним права»;

127 «Інші нематеріальні активи» [11].

Таблиця 2.12 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з відображення придбання нематеріальних активів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підстава
	Д-т	К-т	
1.Отримані на підприємство нематеріальні активи	154 «Придбання нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Акт приймання передачі
2.Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Податкова накладна
3.Інші витрати пов'язані з доведенням нематеріальних активів до придатного стану	154 «Придбання нематеріальних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Акт про виконані роботи
4.Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Податкова накладна
5.Введено в дію нематеріальні активи	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання нематеріальних активів»	Акт

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством у розпорядчому акті при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До них відносяться ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів або їх еквівалентів від використання таких нематеріальних активів [2].

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

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства [7].

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13 - Класифікація груп нематеріальних активів та мінімально допустимих строків їх амортизації

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

Підприємства самостійно обирають метод нарахування амортизації нематеріальних активів з п'яти методів, наведених у П(С)БО № 7 «Основні засоби», виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод [6]. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу (таблиця 2.14) [7].

Для синтетичного обліку нематеріальних активів бухгалтер використовує субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». За кредитом субрахунку 133 здійснюється нарахування амортизації нематеріальних активів, а за дебетом її списання при вибутті або уцінці нематеріальних активів.

Таблиця 2.14 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з відображення нарахування амортизації та списання нематеріальних активів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Підстава
	Д-т	К-т	
1. Нарахована амортизація на нематеріальні активи пов'язані з загальновиробничими витратами	91 «Загальновиробничі витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації

Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4
2. Нарахована амортизація на нематеріальні активи пов'язані з адміністративними витратами	92 «Адміністративні витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації
3. Нарахована амортизація на нематеріальні активи пов'язані з витратами на збут	93 «Витрати на збут»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації
4. Нарахована амортизація на нематеріальні активи пов'язані з іншими операційними витратами	94 «Інші операційні витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Розрахунок амортизації
5. Списана амортизації нематеріальних активів при їх вибутті (ліквідації)	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»	Бухгалтерська довідка
3. Списання залишкової вартості при достроковому вибутті нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»	Акт вибуття

Для синтетичного обліку нематеріальних активів бухгалтери використовують журнал-ордер № 13 (журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку).

Контрольні питання:

1. Чим відрізняються основні засоби і нематеріальні активи?
2. Як класифікують основні засоби для цілей бухгалтерського обліку?
3. Як класифікують основні засоби згідно Податкового кодексу України?
4. Які П(С)БО застосовують щодо обліку основних засобів і нематеріальних активів?
5. Які рахунки бухгалтерського обліку застосовують щодо обліку основних засобів і нематеріальних активів?
6. Чи залежить порядок обліку від напрямів надходження основних засобів і нематеріальних активів?
7. Які існують напрями надходження основних засобів та нематеріальних активів на підприємство?
8. Які первинні документи складаються при надходженні, руху основних засобів?
9. Які основні проведення складаються в обліку нематеріальних активів?
10. Які методи нарахування амортизації основних засобів може використовувати підприємство?

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Склад, класифікація основних засобів, їх оцінка та порядок відображення у фінансовій звітності визначено у**
 - A. НП(С)БО 1
 - B. П(С)БО 7
 - C. П(С)БО 10
 - D. П(С)БО 9.
- 2. Залежно від характеру участі основних засобів у процесі діяльності вони поділяються на**
 - A. виробничі й невиробничі
 - B. довгострокові та короткострокові
 - C. основні та допоміжні
 - D. оборотні та необоротні
- 3. Витрати на придбання та на створення основних засобів є капітальними інвестиціями та обліковуються на рахунку**
 - A. 20
 - B. 31
 - C. 12
 - D. 15
- 4. Об'єктами для нарахування амортизації є**
 - A. сировина і матеріали
 - B. основні засоби підприємства
 - C. оборотні активи
 - D. готова продукція
- 5. Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку**
 - A. 25
 - B. 11
 - C. 13
 - D. 12
- 6. Операція з оприбуткування основних засобів, отриманих від постачальника відображається кореспонденцією рахунків:**
 - A. Дт 15 Кт 631
 - B. Дт 10 Кт 631
 - C. Дт 15 Кт 661
 - D. Дт 12 Кт 631
- 7. Операція з відображення податкового кредиту при оприбуткуванні основних засобів, отриманих від постачальника відображається кореспонденцією рахунків:**
 - A. Дт 15 Кт 631
 - B. Дт 641 Кт 631
 - C. Дт 15 Кт 641
 - D. Дт 641 Кт 661
- 8. Операція з врахування вартості будівельно-монтажних робіт, виконаних підрядником згідно з актами відображається кореспонденцією**

рахунків

- A. Дт 151 Кт 631;
- B. Дт 641 Кт 631;
- C. Дт 151 Кт 661;
- D. Дт 121 Кт 631.

9. Операція з врахування встановленого підрядником обладнання, що потребує монтажу відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 151 Кт 205
- B. Дт 641 Кт 631
- C. Дт 151 Кт 631
- D. Дт 121 Кт 205

10. Операція по нарахуванню амортизації основних засобів основного виробництва відображається кореспонденцією рахунків:

- A. Дт 20 Кт 13
- B. Дт 23 Кт 13
- C. Дт 13 Кт 10
- D. Дт 92 Кт 13

11. Операція по списанню амортизації вибулих основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 10 Кт 13
- B. Дт 23 Кт 13
- C. Дт 13 Кт 10
- D. Дт 92 Кт 13

12. Операція по отриманню будівельних матеріалів від ліквідації об'єкту основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 205 Кт 74
- B. Дт 205 Кт 13
- C. Дт 205 Кт 10
- D. Дт 92 Кт 205

13. Операція по нарахуванню амортизації адміністративного комбінату відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 20 Кт 13
- B. Дт 23 Кт 13
- C. Дт 13 Кт 10
- D. Дт 92 Кт 13

14. Операція по використанню будівельних матеріалів при створенні об'єкта основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 205 Кт 10
- B. Дт 10 Кт 205
- C. Дт 15 Кт 205
- D. Дт 23 Кт 205

15. Операція по оплаті рахунку підрядної організації за монтажні роботи по установці об'єкта основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 631 Кт 311

- B. Дт 31 Кт 631
- C. Дт 15 Кт 631
- D. Дт 361 Кт 311

16. Операція по списанню витрат на створення об'єкта основних засобів власними силами відображається кореспонденцію рахунків

- A. Дт 20 Кт 15
- B. Дт 10 Кт 15
- C. Дт 15 Кт 631
- D. Дт 15 Кт 10

17. Операція по переведенню об'єкта основних засобів до складу товарів для їх продажу відображається кореспонденцію рахунків

- A. Дт 28 Кт 10
- B. Дт 10 Кт 28
- C. Дт 28 Кт 15
- D. Дт 15 Кт 28

18. Операція по одержанню основних засобів в обмін на готову продукцію відображається кореспонденцію рахунків

- A. Дт 15 Кт 26
- B. Дт 10 Кт 701
- C. Дт 15 Кт 701
- D. Дт 10 Кт 26

19. Операція по списанню витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єкта основних засобів відображається кореспонденцію рахунків

- A. Дт 976 Кт 20
- B. Дт 976 Кт 661
- C. Дт 976 Кт 651
- D. Всі відповіді є правильними

20. Операція по віднесенню витрат на фінансові результати при реалізації основних засобів відображається кореспонденцію рахунків

- A. Дт 79 Кт 97
- B. Дт 97 Кт 79
- C. Дт 79 Кт 44
- D. Дт 44 Кт 79

Задачі:

№ 1. Підприємство ТОВ «СМІТ» (платник ПДВ) купило обладнання за 120000 грн. Підприємство з постачальником розрахувалось, обладнання було введено в експлуатацію, а через півроку обладнання зламалося з причини заводського браку. Техніку повернули постачальнику, а він, в свою чергу, повернув повністю сплачені кошти. За період експлуатації знос було нараховано в сумі 1200 грн. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями з вказанням підстави.

№ 2. ТОВ «Факел» придбало офіс за 250000 грн., в т. ч. ПДВ, і відремонтувало його. Згідно акту виконаних робіт від підрядника вартість

ремонту становила 24000 грн., у т. ч. ПДВ. Офіс було введено в експлуатацію. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями з вказанням підстави.

№ 3. В ході інвентаризації у відділі кадрів ПРАТ «Зоря» виявлено нестачу комп'ютера IBM 505, залишкова вартість якого за даними бухгалтерського обліку становить 5800 грн (первісна вартість — 7000 грн, сума зносу — 1200 грн). Інвентаризаційна комісія вивчила всі обставини виникнення нестачі й отримала пояснення від матеріально відповідальної особи. Винна в нестачі особа встановлена (Іванова В.П.) й погодилася відшкодувати нестачу. За підсумками експертної оцінки нараховано суму відшкодування в розмірі 3000 грн. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями з вказанням підстави.

№ 4. Підприємство ТОВ «Зірка» прийняло рішення про початок будівництва складських приміщень для господарських потреб із залученням підрядної організації але з використанням матеріалів замовника. Для цього ТОВ «Зірка» придбало матеріали на загальну суму 1500000 грн, у т.ч. ПДВ - 250000 грн. Усі вони були передані замовнику. Вартість будівельних робіт (до сплати), наданих підрядником за Актом приймання-передачі виконаних робіт, становила 300000 грн, у т.ч. ПДВ - 50000 грн. Відповідно до Звіту підрядника у будівництві було використано матеріали на загальну суму 1080000 грн. Решту матеріалів повернено замовнику. З підрядником проведено оплату будівельних робіт. Необхідно зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями з вказанням підстави.

Література до розділу 2

1. Податковий кодекс України України: URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2.09.1014 р. №879 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Все про бухгалтерський облік. 2009. №10. С. 34–39.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.09.1999

- №242. Все про бухгалтерський облік. 2009. №10. С. 29–34.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >
 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р.. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
 9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
 10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291 URL: [http:// www. liga. net](http://www.liga.net)

РОЗДІЛ 3 ОБЛІК ЗАПАСІВ

3.1 Сутність, класифікація та оцінка запасів

Термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [7]. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме: «товарно-матеріальні цінності», «предмети праці», «засоби праці», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси» тощо.

У відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» запаси - це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [7].

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

Є ще дві обов'язкові умови визнання запасів активами, які зазначено у Методичних рекомендаціях з обліку запасів [3]:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського володіння (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління та контроль за запасами.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «активи - це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких як очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу» [2].

Згідно з міжнародним стандартом МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», «запаси - це активи, як передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання» [10].

Запаси, визнані активом у результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді активами не визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної

діяльності.

На різних підприємствах запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Тому важливо правильно згрупувати (класифікувати) запаси на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва.

Згідно П(С)БО 9 запаси включають [7]:

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

Норми П(С)БО 9 не поширюються на [7]:

- незавершені роботи з будівельних контрактів, включаючи контракти по наданню послуг, безпосередньо пов'язані з ними;
- фінансові активи;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінені за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

За призначенням і причинами утворення запаси поділяються на:

- постійні – частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими постачаннями;
- сезонні – запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні.

В залежності від того, яку роль відіграють різноманітні виробничі запаси в процесі виробництва продукції, робіт і послуг, вони поділяються на такі групи:

- сировина і матеріали – це предмети праці, з яких виготовляють продукцію; вони утворюють матеріальну (речовинну) основу продукції;
- основні і допоміжні матеріали – до них належать матеріали, які приєднуються до основних, щоб надати їм визначеної якості, або знаряддя

виробництва, що витрачаються в процесі роботи, або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва;

- купівельні напівфабрикати – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією;
- незавершене виробництво виступає у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше одного року.

Розглядаючи класифікацію за походженням виділяють наступні групи:

- первинні – запаси, що надійшли на підприємство ззовні, від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві;
- вторинні – матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва і споживання продукції).

В залежності від складу і структури запаси бувають:

- запаси виробничі – це запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари, МШП;
- запаси незавершеного виробництва – це частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю;
- запаси готової продукції – це продукція, довершена виробництвом, що прийнята відділом технічного контролю і знаходиться на складі;
- запаси товарні – це товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

За місцем знаходження їх класифікують:

- запаси складські – ті, що знаходяться на складах підприємства;
- запаси у виробництві – це запаси, що знаходяться в процесі обробки;
- запаси в дорозі – це продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі.

Для контролю за станом залишків запасів на складах підприємства у межах потреб, а також за вірним їх використанням у виробництві, виділяють таку класифікацію:

- нормативні – запаси, що відповідають за плановим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперервної роботи підприємства;
- понаднормові – запаси, що перевищують їх нормативну кількість.

За ступенем ліквідності запаси групують на:

- ліквідні – виробничі і товарні запаси, що легко перетворюються в кошти в короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів;
- неліквідні – виробничі і товарні запаси, що неможливо легко перетворити в готівку в короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.

В спеціальній та науковій літературі можна також зустріти і інші класифікації виробничих запасів. Класифікацію запасів наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Характеристика основних видів запасів за визначеними класифікаційними ознаками [7, 10]

Класифікація групи за призначенням	Вид запасів	Характеристика виду запасів
За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих запасів і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
	Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи сезонному транспортуванні
За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
	У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
	В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
	Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
	Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
По відношенню до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
	Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться на ньому через визначені обставини
За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін без значних витрат первісної вартості таких запасів
	Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних витрат первісної вартості таких запасів
За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
	У сфері обігу	Запаси, що знаходяться в сфері обігу (готова продукція, товари)
	У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві

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

В обліку виробничі запаси відображаються за первісною вартістю. Відповідно до П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається із таких фактичних витрат [7]:

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів).

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів [7].

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до П(С)БО 9 [7];

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

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

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [9].

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 П(С)БО 9 [7].

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 П(С)БО 9 [7].

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) [7]:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [7].

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням (стандартом).

Згідно з П(С)БО 9 при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним із наступних методів [7]:

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

Зокрема, запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю. Даний метод передбачає визначення витрат за кожною конкретною одиницею використаних виробничих запасів.

Переваги: найточніший метод; його зручно використовувати на підприємствах, де є невелика кількість запасів або вартість запасів є дуже великою.

Недоліки: трудомісткість методу; у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Переваги: при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному.

Недоліки: не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони доречніші в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; використання даного методу інколи може дати досить великі відхилення, що призведе до помилкового відображення витрат у фінансовій звітності.

Оцінка запасів за методом ФІФО («first in - first out» - «першим надійшов - першим вибув») базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Метод ФІФО логічно застосувати до таких запасів, як фрукти, овочі, інші продукти харчування, коли перші продукти, що надійшли, повинні використовуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від псування.

При застосуванні методу ФІФО запаси, які знаходяться у залишку на кінець звітного періоду формуються із запасів, що надійшли останніми.

Отже, оцінка запасів на кінець звітного періоду буде наближена до їх реальної вартості, що справедливо в умовах інфляції (а в Україні спостерігається постійне зростання вартості придбання сировини, товарів та інших запасів).

Наведемо практичний аспект використання методу ФІФО:

Умова: станом на 1 вересня 2018 року залишок запасів певного виду складав 10 одиниць за ціною 10,00 грн.

Протягом місяця на підприємство надійшло 260 одиниць запасів даного виду: перша партія - 20 од. за ціною 15,00 грн.; друга партія - 40 од. за ціною 12,00 грн.; третя партія - 200 од. за ціною 20,00 грн.

Вибуло за місяць 170 од.

Визначимо собівартість вибулих запасів і залишку по методу ФІФО (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 - Дані для оцінки вибуття запасів за методом ФІФО

Партія	Залишок на 01.09.2019 р.			Надійшло			Вибуло			Залишок на 01.10.2019 р.		
	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума
-	10	10,00	100,00	-	-	-	10	10,00	100,00	-	-	-
1	-	-	-	20	15,00	300,00	20	15,00	300,00	-	-	-
2	-	-	-	40	12,00	480,00	40	12,00	480,00	-	-	-
3	-	-	-	200	20,00	4000,00	100	20,00	2000,00	100	20,00	2000,00
Разом	10	-	100,00	260	-	4780,00	170	-	2880,00	100	20,00	2000,00

За даними таблиці 3.2 простежується послідовність списання запасів по методу ФІФО. У першу чергу списується залишок на початок місяця, потім - надходження в звітному місяці: спочатку перша партія, потім друга тощо, поки не набереться загальна кількість запасів, що підлягає списанню в цьому місяці (у прикладі - 170 од.). З третьої партії надходження (200 од.) їх узято рівно стільки, скільки необхідно для того, щоб у результаті вийшла кількість - 170 од. При цьому не має значення, що фактично всі 170 од. запасів цілком могли бути «узяті тільки з останньої партії - для цілей ФІФО вважається, що першими вибувають саме ті запаси, що надійшли першими.

Переваги: метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності.

Недоліки: метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; завищує фінансові результати; при застосуванні методу ФІФО завищується прибуток, і тому підприємства виплачують зайві кошти у вигляді податку на прибуток.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Переваги: можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм.

Недоліки: постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих

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

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Переваги: даний метод є зручним для застосування саме у роздрібній торгівлі, тому що не потребує детальних розрахунків.

Недоліки: у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів.

Загалом, адміністрація підприємства має право застосовувати одночасно декілька методів оцінки, проте існує наступне обмеження: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується виключно один з наведених методів.

П(С)БО 9 передбачає оцінку запасів на дату балансу [7]. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються 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, належна до відшкодування 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, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою

вартістю реалізації;

- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 П(С)БО 9 [7].

3.2 Документальне оформлення руху запасів

Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [2].

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.

Типові форми первинного обліку запасів затверджуються Державним комітетом статистики України та іншими центральними органами виконавчої влади. Однак, на практиці застосовуються не всі форми, що визначені чинними нормативними документами, а лише ті, які найбільше відповідають вимогам підприємства щодо накопичення інформації про наявність і рух запасів. Крім того, підприємства мають право доповнювати існуючі форми необхідними графами і рядками.

Первинні облікові документи можуть бути складені на паперових або електронних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

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

Перелік затверджених форм первинного обліку запасів наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 - Первинні документи з обліку запасів [3]

№ форми	Назви документів
1	2
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
М-4	Прибутковий ордер

Продовження таблиці 3.3

1	2
М-7	Акт про приймання матеріалів
М-8	Лімітно-забірна картка
М-9	Лімітно-забірна картка
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-12	Картка № складського обліку матеріалів
М-13	Реєстр № приймання-здачі документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
М-15	Акт про приймання устаткування
М-15а	Акт приймання-передачі устаткування до монтажу
М-16	Матеріальний ярлик
М-17	Акт № про виявлені дефекти устаткування
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-21	Інвентаризаційний опис №
М-23	Акт № про витрату давальницьких матеріалів
М-26	Картка обліку устаткування для установлення
М-28	Лімітно-забірна картка №
М-28а	Лімітно-забірна картка №

Запаси, які надходять на підприємство приймаються матеріально - відповідальною особою (кладівником) як за кількістю, так і за якістю. У зв'язку з цим, порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність у повному обсязі.

Надходження запасів на підприємство є, як правило, часто повторюваною операцією. Тому бухгалтеру важливо знати порядок документального оформлення таких операцій з метою своєчасного здійснення заходів контролю для забезпечення достовірності облікової інформації.

Надходження на склад запасів власного виробництва (готової продукції, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів) оформлюються накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11, затверджена наказом Міністерства статистики України від 21.06.96р. № 193). Накладна-вимога складається у двох примірниках та підписується особою, яка передає зазначені запаси, та їх отримувачем.

Отримання запасів як внесок до статутного капіталу оформлюється прибутковим ордером (форма М-4) або актом про приймання матеріалів (форма М-7).

Обмін запасів на інші подібні і неподібні запаси оформлюється прибутковим ордером або актом про приймання матеріалів, або товарно-транспортною накладною тощо.

Запаси, які одержані безоплатно, оформлюються накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або товарно-транспортною

накладною з використанням штампу (позначення) про оприбуткування, або актом про приймання матеріалів, або прибутковим ордером. Прибутковий ордер складається матеріально відповідальною особою у день прийняття запасів.

Приймання та оприбуткування запасів, які надійшли від постачальників або від переробників з переробки на стороні, оформлюється товарно-транспортною накладною з використанням штампу (позначення) про оприбуткування або прибутковим ордером.

Наголосимо, що запаси, що надходять на склад, ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, запаси приймають. При цьому можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника робиться відповідний запис про отримання або шляхом складання прибуткового ордера. У першому разі на одному примірнику документа (постачальника), який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штампи прийому, у другому - оформляють прибутковий ордер (ф. М - 4). Прибуткові ордери використовуються для кількісно-сумового обліку виробничих запасів, що надходять від постачальників або з переробки.

Якщо при оприбуткуванні запасів виявлено невідповідність якості та кількості запасів даним супроводжувальних документів, то складається акт про приймання матеріалів за участю матеріально - відповідальної особи та представника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації. Якщо такі запаси надійшли залізницею, складається комерційний акт.

Якщо запаси надійшли на підприємство без товаросупроводжувальних документів, то складається акт про приймання матеріалів або комерційний акт (у разі, якщо такі запаси надійшли залізницею).

При прийманні запасів на відповідальне зберігання складається акт про приймання матеріалів. Такі запаси на складі зберігаються відокремлено від запасів, які визнано активами підприємства.

Надходження запасів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності, торговельні підприємства та заклади ресторанного господарства оформлюють закупівельним актом. В закупівельному акті фіксуються дата і місце складання; назва підприємства; одиниця виміру господарської операції; зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу підприємства, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Надходження запасів для реалізації на умовах комісії оформлюється квитанцією і товарним ярликом (форми № 1-ВТ, № 3-ВТ, затверджені наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.07.97 р. № 343 (у поточній редакції від 18.02.2018 р.).

Для внутрішнього переміщення запасів, їх відпуску виробничим

підрозділам та іншим структурним підрозділам підприємства, що розташовані на іншій, ніж підрозділ, що їх відпускає, території, використовується накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

Відпуск запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:

- відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;
- відпуск для задоволення адміністративних потреб;
- відпуск для задоволення потреб відділу збуту;
- списання за невідповідності критеріям визнання активом;
- безоплатна передача;
- реалізація на сторону;
- списання через втрати та псування;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- інші напрями.

При відпуску запасів у виробництво дотримуються наступних вимог:

1. Запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва.

2. Відпуск запасів, як правило, здійснюється у межах попередньо встановлених лімітів. Як правило, на підприємстві лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання.

3. З головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право отримувати зі складу запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються.

Для оформлення вибуття запасів, відпуск у виробництво яких здійснюється на основі встановлених лімітів, застосовуються лімітно-забірні картки (форми М-8, М-9).

Відпуск матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів оформлюється актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10) за дозволом керівника підприємства або осіб, на те уповноважених.

Вибуття запасів для реалізації (крім товарів в роздрібній торгівлі) оформлюється товарно-транспортною накладною або накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яку виписує уповноважена особа на основі господарського договору, дозволу керівника або іншої уповноваженої особи.

Вибуття проданих за готівку товарів відображається у товарному звіті матеріально відповідальної особи.

Вибуття готової продукції на підприємствах ресторанного господарства оформлюється актом про реалізацію готових виробів.

Продаж товарів, прийнятих на комісію, оформлюється реєстром реалізованих товарів.

Вибуття запасів безоплатно оформлюється накладною - вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або товарно-транспортною накладною.

Уцінка запасів до чистої вартості реалізації оформлюється актом уцінки.

Документи для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського і оперативного обліку. Документи надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення.

На документи з оприбуткування товарно-матеріальних запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, - реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані: період, за який складається реєстр; назва документа, за яким складено реєстр; номери документів та їх загальна кількість; підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху запасів, яка складається бухгалтером.

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

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

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, якими оформлюються господарські операції за їх участю, за графіком документообороту. Кожному виконавцю видається витяг із графіка, в якому наводяться перелік первинних документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку і внесені до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і передаються до архіву.

Особливості обліку запасів полягають у необхідності організації обліку за місцями зберігання (склади, сховища), у виробництві, у бухгалтерії одночасно, і. як наслідок це визначає порядок документального оформлення:

1. Облік на складі: облік надходження (документи: картка складського обліку, Журнал обліку вантажів, що надійшли, матеріальний звіт), облік вибуття (передача у виробництво – документи: накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно - забірна картка, матеріальний звіт).

2. Облік у бухгалтерії (відображення на рахунку 20, облік ПДВ, звіряння

даних за складами, облік використання у виробництві з розрахунком за обраним методом).

3. Облік у виробництві (оприбуткування отриманих запасів, визначення частки запасів у незавершеному виробництві, звіряння даних зі складом і бухгалтерією).

Загальна схема документообігу, пов'язаного з рухом запасів наведена у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 - Схема документообігу, пов'язаного з рухом запасів

Операції, пов'язані з рухом запасів	Документи, які є підставою для відображення на рахунках бухгалтерського обліку
Надходження запасів від постачальника	Договір, рахунок, податкова накладна, накладна на відвантаження,
Бартер	Договір бартеру, накладна на відвантаження
Виявлення надлишків за результатами інвентаризації	Акт інвентаризації
Продаж товару	Договір, рахунок, податкова накладна, накладна на відвантаження
Псування запасів, нестача	Акт на списання

3.3 Синтетичний і аналітичний облік запасів

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. (у поточній редакції від 09.12.2011 р.) для обліку запасів передбачено рахунки класу 2 «Запаси» [11].

У таблиці 3.5. наведено синтетичні рахунки з обліку запасів.

Таблиця 3.5 - Синтетичні рахунки з обліку запасів [11]

Код	Назва синтетичного рахунку	Сфера застосування
1	2	3
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей економіки, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість

Продовження таблиці 3.5

1	2	3
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та інші галузі економіки
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності

На рисунку 3.1 наведено структуру рахунків з обліку запасів.



Рисунок 3.1 - Структура рахунків з обліку запасів

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків з обліку запасів наведено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 - Кореспонденція рахунків з обліку надходження, руху запасів [12]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Придбано запаси у постачальника	20 «Виробничі запаси»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2. Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20 «Виробничі запаси»	20 «Виробничі запаси»
3. Оприбутковано запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
4. Оприбутковано готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»

Продовження таблиці 3.6

1	2	3
5. Оплачено витрати на транспортування запасів, що надійшли	20 «Виробничі запаси»	31 «Рахунки в банках»
6. Зменшено суму браку на вартість відходів від бракованої продукції, яку переведено до складу виробничих запасів	20 «Виробничі запаси»	24 «Брак у виробництві»
7. Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 «Виробничі запаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
8. Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
9. Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20 «Виробничі запаси»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» 46 «Неоплачений капітал»
10. Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	20 «Виробничі запаси»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
11. Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 «Виробничі запаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності!»
12. Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
13. Відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	20 «Виробничі запаси»
14. Списано запаси для забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
15. Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси»
16. Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»

Для обліку виробничих запасів, що не належать підприємству Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» [11]. Даний позабалансовий рахунок призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче

управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо.

Аналітичний облік запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп. Кожна з груп запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру запасів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру - номенклатури - цінника, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу.

Отже, аналітичними рахунками до синтетичних рахунків з обліку запасів є назва товарно-матеріальних цінностей. Оскільки у господарській діяльності підприємства може використовуватись велика кількість різних видів запасів, то й кількість аналітичних рахунків, які можна відкривати до синтетичних - необмежена.

Аналітичні рахунки відкриваються на місяць, на них записують залишки на початок і протягом місяця в хронологічному порядку на підставі первинних бухгалтерських документів.

В кінці місяця підсумовують обороти та визначають залишок на кінець місяця за правилом активного або пасивного рахунку. Аналітичний облік по аналітичних рахунках ведеться у відомостях аналітичного обліку в розрізі ознак:

- за місцями зберігання цінностей,
- матеріально-відповідальними особами,
- структурними підрозділами тощо.

Наприклад, аналітичний облік за синтетичним рахунком 20 «Виробничі запаси» ведеться на аналітичних рахунках, відкритих окремо до різних субрахунків: 201, 203, 205, 207, тощо. У кожній відомості виробничі запаси обліковуються за назвами конкретної сировини і матеріалів, палива, запасних частин і інших виробничих запасів.

Схему аналітичного рахунку з обліку сировини й матеріалів наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 - Схема аналітичного рахунку обліку сировини й матеріалів
Рахунок № 201 «Сировина й матеріали»
найменування аналітичного рахунку: пісок річковий (75 грн/ т)

№ опер.	Зміст операції	Од. вим.	Надходження		Видатки		Залишок	
			к-сть	сума, грн.	к-сть	сума, грн.	к-сть	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Сальдо на 31.09	т					5	375,00
1.	04.09. Отримано від постачальника ТОВ «Оріон»	т	10	750,0				

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.	9.09. Видано у виробництво				5,5	412,50		
3.	Оборот за вересень		10	750,0	5,5	412,50	х	х
4.	Сальдо на 30.09		х	х	х	х	9,5	712,50

Контрольні питання:

1. Яке визначення активу надано у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»?
2. Які нормативні документи регламентують облік запасів?
3. Що включають запаси згідно П(С)БО 9 «Запаси»?
4. Які класифікаційні ознаки запасів Ви знаєте?
5. З яких фактичних витрат складається первісна вартість запасів?
6. Які переваги і недоліки мають методи оцінки запасів при їх вибутті?
7. Які первинні документи складаються у бухгалтерії при надходженні запасів на підприємство?
8. Для чого використовується лімітно - забірна картка?
9. На яких бухгалтерських рахунках здійснюється облік операцій із запасами на підприємстві?
10. Як здійснюється аналітичний облік запасів на підприємстві?

Тестові завдання для контролю знань:

1. **Склад запасів, їх оцінка та порядок відображення у фінансовій звітності визначено у**
 - A. НП(С)БО № 1
 - B. П(С)БО № 7
 - C. П(С)БО № 8
 - D. П(С)БО № 9
2. **Який метод оцінки вибуття запасів базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів**
 - A. ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів
 - B. середньозваженої собівартості
 - C. нормативних затрат
 - D. собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)
3. **Для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника необхідно**

- А. скласти «Акт про приймання матеріалів» і відправити їх постачальнику
- В. скласти «Акт про приймання матеріалів», додати супровідні документи і передати: один примірник до бухгалтерії для обліку руху матеріальних цінностей, а другий – відділу постачання або юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику
- С. прийняти матеріальні цінності на підставі складеного прибуткового ордеру
- Д. скласти лист - узгодження

4. Для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю призначено рахунок

- А. 02 «Активи на відповідальному зберіганні»
- В. 01 «Орендовані необоротні активи»
- С. 20 «Виробничі запаси»
- Д. 23 «Виробництво»

5. Операція з оприбуткування на склад виробничих запасів, які виготовлені на підприємстві власними силами відображається кореспонденцією рахунків

- А. Дт21 Кт23
- В. Дт20 Кт23
- С. Дт20 Кт372
- Д. Дт20 Кт63

6. Операція з оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів у порядку пайових внесків, що передбачені установчими документами відображається кореспонденцією рахунків

- А. Дт22 Кт41
- В. Дт21 Кт23
- С. Дт20 Кт23
- Д. Дт20 Кт372

7. Операція з оприбуткування виробничих запасів, придбаних підзвітною особою відображається кореспонденцією рахунків

- А. Дт21 Кт23
- В. Дт20 Кт23
- С. Дт20 Кт372
- Д. Дт20 Кт63

8. Операція зі списання МШП на витрати, пов'язані зі збутом продукції відображається кореспонденцією рахунків

- А. Дт25 Кт719
- В. Дт25 Кт715
- С. Дт93 Кт22
- Д. Дт92 Кт20

9. Операція зі списання виробничих запасів на здійснення капітальних інвестицій з метою створення основних засобів відображається кореспонденцією рахунків

- А. Дт15 Кт20
- В. Дт25 Кт719

C. Дт25 Кт715

D. Дт93 Кт20

10. Операція зі списання виробничих запасів на витрати, які пов'язані з виправленням браку відображається кореспонденцією рахунків

A. Дт39 Кт20

B. Дт23 Кт20

C. Дт28 Кт20

D. Дт20 Кт24

11. Операція з надходження товарів від постачальників відображається кореспонденцією рахунків

A. Дт39 Кт20

B. Дт23 Кт20

C. Дт 28 Кт 631

D. Дт20 Кт24

12. Первинний документ, який складається при відпуску запасів у виробництво за визначеним лімітом - це

A. лімітно - забірна картка

B. лімітна відомість

C. картка складського обліку матеріалів

D. накладна

13. Запаси - це

A. активи підприємства

B. пасив підприємства

C. фінансові інвестиції

D. необоротні активи

14. Для обліку виробничих запасів використовується рахунок

A. 30

B. 20

C. 49

D. 70

15. Лімітно - забірні картки передаються до бухгалтерії для списання матеріалів на виробництво

A. щомісячно

B. раз у квартал

C. щорічно

D. щоденно

16. Накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11) використовується для оформлення операцій

A. разового (не систематичного) відпуску матеріалів для господарських цілей, а також для оформлення внутрішнього переміщення запасів зі складу на склад, з цеху на склад

B. разового відпуску основних засобів

C. серійного виготовлення продукції

D. серійного виробництва напівфабрикатів

17. За якою вартістю зараховуються на баланс придбані (отримані) або виготовлені запаси

- A. первісною
- B. залишковою
- C. первинною
- D. вторинною

18. Операція з списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 946 Кт 20, 21, 22, 23, 26, 27, 28
- B. Дт 23 Кт 20
- C. Дт 28 Кт 631
- D. Дт 20 Кт 20

19. Операція з оприбуткування запасів, отриманих від засновника підприємства відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 46 Кт 20, 21, 22
- B. Дт 20, 21, 22, 28 Кт 46
- C. Дт 28 Кт 63
- D. Дт 20 Кт 23

20. Операція з відпуску запасів у переробку стороннім організаціям, відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 206 – Кт 201
- B. Дт 20, 21, 22, 28 Кт 46
- C. Дт 20 Кт 63
- D. Дт 20 Кт 746

Задачі:

№1. Зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями.

Визначити суму ПДВ.

Скласти розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат і списати їх за видами готової продукції за умови, що залишки на початок місяця становлять:

- виробничих запасів - 5000 грн.;
- транспортно-заготівельних витрат - 1500 грн.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Оприбутковано виробничі запаси від вітчизняного постачальника за покупними цінами			10000
2. Відображено податковий кредит з ПДВ			?
3. Відображено вартість транспортних послуг, пов'язаних з придбанням виробничих запасів			3000
Відображено податковий кредит з ПДВ			?
4. Списано виробничі запаси, використані для виробництва готової продукції			12000
5. Описано транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до виробничих запасів, використаних на виробництво готової продукції			?

№ 2. Зробити розрахунок вартості використаних виробничих запасів за методом ФІФО:

1. кількість запасів на початок місяця – 1000 шт. на суму 6000 грн.
2. надійшло виробничих запасів за місяць.
 - 1 партія - 1000 шт. на суму 9000 грн.
 - 2 партія - 2000 шт. на суму 24000 грн.
 - 3 партія - 3000 шт. на суму 30000 грн.
3. використано виробничих запасів - 5000 шт.
4. залишок на кінець місяця - 2000 шт.

Література до розділу 3

1. Податковий кодекс України України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> >
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. № 2. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07002.html
4. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2.09.1014 р. №879 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
5. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

РОЗДІЛ 4

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

4.1 Сутність і значення грошових коштів та характеристика форм розрахунків

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання» [7].

Положенням № 148 від 29.12.2017 р. (в редакції від 01.06.2018р.) зазначено, що готівка – це готівкова валюта України і готівкова іноземна валюта у вигляді банкнот і монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної держави, банкноти та монети, вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу (крім монет, що належать до банківських металів), і дорожні чеки [12].

Поняття «гроші» у фінансовій звітності змінюється поняттям «грошові кошти».

Згідно ст. 99 Конституції України «грошовою одиницею України є гривня» [5]. Статтею 35 Закону України «Про Національний банк України» визначено, що «гривня (банкноти і монети) як національна валюта є єдиним законним платіжним засобом на території України, приймається усіма фізичними і юридичними особами без будь-яких обмежень на всій території України за всіма видами платежів, а також для зарахування на рахунки, вклади, акредитиви та для переказів» [19].

Отже, наведені законодавчі нормативи дають змогу визначити гроші, як матеріальний об'єкт, готівкові гроші, які згідно статті 34 Закону України «Про Національний банк України» є «безумовними зобов'язаннями Національного банку і забезпечуються всіма його активами» [19].

Слід вказати, що грошові кошти на відміну від інших товарів відносяться до абсолютно ліквідних активів і можуть бути у будь-який час використані на погашення поточних зобов'язань.

Класифікацію грошових коштів наведено на рисунку 4.1.



Рисунок 4.1 - Класифікація грошових коштів

Економічна теорія визначає, що функції грошей – це дії, які вони здійснюють у ринковій економіці. Систематизовані функції грошей наведено на рисунку 4.2.



Рисунок 4.2 - Функції грошей

Конкретизуємо функції грошей [1]:

Міра вартості — це функція, в якій гроші забезпечують вираження і вимірювання вартості товарів, надаючи їй форму ціни. Для забезпечення виконання грошима функції міри вартості держава у законодавчому порядку

впроваджує масштаб цін та встановлює певну грошову одиницю для розрахунків — національну валюту.

Засіб обігу — це функція, в якій гроші є посередником в обміні товарів і забезпечують їх обіг.

Засіб нагромадження — це функція, що пов'язана із здатністю грошей бути засобом збереження вартості, представником абстрактної форми багатства. Сутність цієї функції полягає в тому, що гроші виходять зі сфери обігу і перетворюються на скарб.

Засіб платежу — це функція, в якій гроші обслуговують погашення різноманітних боргових зобов'язань між суб'єктами економічних відносин, що виникають у процесі розширеного відтворення.

Світові гроші — це функція, в якій гроші обслуговують рух вартості в міжнародному економічному обороті і забезпечують реалізацію взаємовідносин між країнами.

Критерієм матеріально - речового змісту розрізняють дві групи носіїв грошових властивостей: повноцінні (товарні та металеві) і неповноцінні (паперові та кредитні) [1]:

Повноцінні - це гроші, номінальна вартість яких відповідає вартості благородного металу, що міститься в них. До повноцінних відносять товарні та металеві гроші [1].

Неповноцінні гроші - це гроші, які не мають власної субстанціональної вартості. До них відносяться паперові, кредитні гроші та білонна монета [1].

Змішані форми грошей - гроші, якими користувалися в період переходу від повноцінних до неповноцінних грошей [1].

Товарні гроші - це різновид грошей, які є товаром (наприклад: худоба, зерно, хутра). Тобто предмети, які можна безпосередньо використовувати, проте одночасно, вони виступають і як еквівалент вартості інших товарів. Купівельна спроможність товарних грошей ґрунтується на вартості, властивій конкретному товару, який виступає в ролі грошей [1].

Металеві гроші спочатку з'явилися як шматки металу різної форми та ваги, з часом вони трансформувались у форму монет. Монета - це грошовий знак, виготовлений з металу (золота, срібла, міді або сплавів) встановлених законом ваги і форми, що використовується як засіб грошового обігу та платежу [1].

Паперові гроші - це гроші, що не мають самостійної вартості, або ця вартість не співрозмірна з номіналом. Вони випускаються державою для покриття своїх (бюджетних) витрат і наділяються нею примусовим курсом, визнаються законним платіжним засобом на всій території [1].

Кредитні гроші - це права вимоги до фізичних або юридичних осіб, спеціальним чином оформлений борг, зазвичай у формі переданого цінного паперу, які можна використовувати для покупки товарів (послуг) або оплати власних боргів [1]. Оплата по таким зобов'язанням зазвичай проводиться у визначений термін, хоча є варіанти, коли оплата проводиться в будь-який час на першу вимогу [1]. Кредитні гроші несуть в собі ризик невиконання вимоги.

Кредитні гроші пройшли наступний шлях розвитку: вексель, банкнота, чек, електронні гроші, кредитні картки [1].

В економічній літературі наводяться й інші визначення видів грошей. Зокрема, банківські гроші - це теж неповноцінні знаки вартості, які емітуються банками на основі кредитування реальної економіки, завдяки чому їх випуск тісно пов'язується з потребами обороту, забезпечується їх вилучення з обороту і підтримка стабільної вартості. У цьому полягає їх принципова відмінність і перевага порівняно з паперовими грошима.

Депозитні гроші - це різновид банківських грошей, який існує у вигляді певних сум, записаних на рахунках економічних суб'єктів у банках. Вони не мають речового виразу і використовуються для платежів у безготівковій формі. Рух їх здійснюється по рахунках у банках і не виходить за межі банківської системи. А приводяться вони в рух за допомогою технічних інструментів - чеків, платіжних доручень, пластикових карток тощо.

Електронні гроші - це різновид депозитних грошей, коли переказування грошових сум по рахунках у банках здійснюється автоматично з допомогою комп'ютерних систем за безпосередніми розпорядженнями власників поточних рахунків. Ця форма органічно поєднує у собі всі переваги депозитної та готівкової форм грошей: немає потреби переносити чи перевозити великі маси готівки; досягається значна економія витрат на їх виготовлення, збереження, перерахування, перевезення тощо; кожний платник має можливість вмиг виконати платіж, попередньо перевіривши всі його умови і здійснивши відповідні розрахунки, як і в платежах готівкою.

Отже, сутність грошей науковцями досліджувалася у теоретичному та прикладному аспектах. Теоретичний аспект розкриває глибинну сутність грошей, а прикладний – доповнює їх сутність як форма зовнішнього вияву.

Рух грошових коштів є невід'ємною частиною фінансово-господарської діяльності підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» рух грошових коштів - надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів [7]. Рух грошей при виконанні ними своїх функцій являє собою грошовий обіг. Постійний рух готівки відбувається між усіма суб'єктами господарської діяльності.

Рух грошей має реальний економічний зміст, бо обслуговує в процесі відтворення рух товарів у їхньому натурально - речовому виразі. Окремі грошові операції суб'єктів економічних відносин спричиняють відповідне переміщення між ними реальної вартості. Оскільки процес суспільного відтворення як макроекономічне явище відбувається безперервно, то безперервним є й рух грошей, що його обслуговує.

В Україні виділяють два види грошового обігу: готівковий та безготівковий. Разом безготівкові і готівкові кошти створюють єдиний грошовий обіг, який в умовах ринкової економіки сприяє:

- перерозподілу грошових засобів між суб'єктами ринку та різними секторами економіки;

– задоволенню потреб економіки у грошових засобах завдяки регулюванню грошової маси в обігу.

Готівковий обіг – це рух грошей у формі готівки та виконання ними функцій засобу платежу і засобу обігу.

Національний банк України проводить емісію готівкових коштів. Він випускає готівкові гроші в обіг і вилучає їх, якщо вони стають непридатними до вжитку, а також замінює гроші на нові зразки купюр та монет [19].

Гроші при готівковому обігу оминають банківські установи, безпосередньо рухаючись між економічними суб'єктами.

Безготівковий обіг являє собою частину грошового обігу, в якому рух грошових коштів здійснюється в безготівковій формі в порядку їх перерахування (переказу) з рахунку платника в банку на рахунок одержувача шляхом заліку взаємних вимог, а також з використанням інших банківських операцій.

Сфера безготівкового обігу передбачає розрахунки між населенням, юридичними та фізичними особами, державними установами шляхом переведення сум за допомогою рахунків в банках. При цьому, грошові кошти в безготівкових розрахунках не мають речового виразу і існують лише у вигляді депозитів на рахунках у банках.

За допомогою безготівкової форми можливо розраховуватися як за товарні операції – оплата за продукцію, товари, послуги, так і за нетоварні – розрахунки з бюджетом, погашення заборгованостей та інші зобов'язання.

Сферу дії готівкових і безготівкових розрахунків розмежовано. Між обігом готівкових і безготівкових коштів є тісний зв'язок. Так, безготівкові кошти підприємств конвертуються в готівку під час видачі заробітної плати працівниками. Останні обмінюють одержану заробітну плату у підприємствах торгівлі та сфери побуту на товари і послуги. Після цього виручка, отримана до каси підприємств, знову надходить на їх поточні рахунки і далі рухається у безготівковій формі.

Таким чином, обіги готівкових і безготівкових коштів взаємно доповнюють і зумовлюють один одного.

4.2 Дебіторська заборгованість: визначення, класифікація і оцінка

Дебіторська заборгованість є одним із різновидів активів підприємства, який може бути реалізований, переданий, обмінаний на майно, продукцію, результати виконання робіт або надання послуг.

У залежності від розміру дебіторської заборгованості, термінів її погашення, а також від того, яка ймовірність непогашення заборгованості, можна зробити висновок про стан оборотних коштів підприємства та тенденції його розвитку.

Поняття «дебіторська заборгованість» досить часто зустрічається в економічній літературі. Результати проведеного дослідження економічних джерел інформації дозволяють констатувати, що однозначного визначення

дебіторської заборгованості в дослідженнях вчених не існує, але виокремлюються основні підходи до трактування даного поняття:

- як сума фінансових зобов'язань чи грошового боргу, що підлягають погашенню;
- як вкладення грошових коштів в оборотні активи або як кошти у розрахунках;
- як сума боргів юридичних та фізичних осіб підприємству;
- права на повернення боргу, боргові вимоги;
- як сума заборгованості дебіторів на певну дату.

Поділяючи думку науковців вважаємо, що найбільш повне визначення має бути таким: дебіторська заборгованість – це зобов'язання боржника (юридичної чи фізичної особи) з передачі майна, виконання робіт, надання послуг, сплати грошових коштів на визначену дату.

Наведене визначення відображає реальний стан дебіторської заборгованості, враховує основний критерій класифікації – строк погашення.

Облік дебіторської заборгованості регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (П(С)БО 10). Вказаний нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та порядок її відображення в обліку» [13].

Відповідно до П(С)БО 10, «дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату» [13].

Не існує окремого міжнародного стандарту, який регламентує питання відображення в обліку дебіторської заборгованості. «Облік дебіторської заборгованості здійснюється відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: подання» та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», тобто дебіторська заборгованість відноситься у міжнародній практиці до фінансових активів» [6]. При цьому у названих міжнародних стандартах не дається чіткого визначення поняття дебіторської заборгованості. В пункті 9 МСБО 39 зазначено: позики та дебіторська заборгованість – це непохідні фінансові активи із фіксованими платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку» [6]. Таке тлумачення поняття «дебіторська заборгованість» є ширшим порівняно з тлумаченнями, наведеними у національних стандартах.

Облік дебіторської заборгованості, крім з'ясування сутності, потребує також здійснення її класифікації.

З метою складання фінансової звітності дебіторська заборгованість класифікується за такими ознаками:

- зв'язок із нормальним операційним циклом;
- терміном погашення;
- об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів;
- своєчасністю оплати боржником дебіторської заборгованості [13].

Згідно з П(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну. При цьому враховуються два критерії: строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом [13].

Згідно П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначено її суму [13].

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю. 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 [13]. Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю [13].

Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової необхідно, щоб виконувалися одночасно такі критерії [13]:

- заборгованість 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.

Бухгалтерська класифікація дебіторської заборгованості визначена Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами) [8], а також Балансом (Звітом про фінансовий стан), які між собою взаємно узгоджені. Основні види дебіторської заборгованості та їх порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку наведено у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 - Бухгалтерська класифікація дебіторської заборгованості

Вид дебіторської заборгованості	Бухгалтерський рахунок
1	2
Довгострокова:	
за майно, що знаходиться у фінансовій оренді	161
довгострокові векселі отримані	162
розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позичками та ін.	163
Поточна:	
короткострокові векселі отримані	34

Продовження таблиці 4.1

1	2
за продукцію, товари, роботи і послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселем)	36,38
за виданими авансами	371
за розрахунками з підзвітними особами	372
за нарахованими дивідендами, відсотками, роялті та ін., що підлягають надходженню	373
за претензіями, пред'явленими постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям за пред'явленням їм і визнаними штрафами, пенєю, неустойками	374
з відшкодування нанесених збитків у результаті недостач і втрат від псування цінностей, недостач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватець виявлений	375
за позиками членам кредитних спілок	376
за операціями, пов'язаними зі спільною діяльністю, за іншими розрахунками з працівниками та іншими розрахунками з іншими дебіторами	377
за розрахунками з бюджетом	377, 64
за внутрішніми розрахунками і за розрахунками з пов'язаними сторонами	377, 682, 683

У разі коли щодо поточної дебіторської заборгованості існує впевненість про її неповернення або за такою заборгованістю минув строк позовної давності, - вона визнається безнадійною. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість в її погашенні боржником, — це сумнівний борг (п. 4 П(С)БО 10) [13].

З метою уникнення різкого зростання витрат при списанні дебіторської заборгованості передбачено нарахування резерву сумнівних боргів. Сума нарахованого резерву включається до складу інших операційних витрат звітного періоду.

При списанні (виключенні з активів) безнадійної дебіторської заборгованості [13]:

- одночасно зменшується сума резерву сумнівних боргів;
- при недостатності суми резерву безнадійна заборгованість списується на інші операційні витрати;
- поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву не передбачено (наприклад, за попередньою сплатою, за розрахунками з бюджетом) у разі визнання її безнадійною, списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат;
- якщо раніше списану безнадійну заборгованість відшкодовано, то сума відшкодування підлягає зарахуванню до складу інших операційних доходів (п. 11 П(С)БО 10) [13].

Таким чином, під час визначення сумнівності заборгованості для обліку важливим є поділ заборгованості за забезпеченістю (гарантія, застава, порука, вексель). Також слід окремо виділяти заборгованість забезпечену і незабезпечену.

Дебіторську заборгованість також класифікують за видами залежно від об'єктів, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів. За об'єктами щодо яких виникає дебіторська заборгованість: дебіторська заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця; дебіторська заборгованість забезпечена векселем; інша довгострокова заборгованість; дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; інша поточна дебіторська заборгованість.

За своєчасністю погашення: дебіторська заборгованість, строк оплати якої не настав; дебіторська заборгованість не сплачена в строк; сумнівна дебіторська заборгованість; безнадійна дебіторська заборгованість.

Види довгострокової дебіторської заборгованості [13]:

- дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду – сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню;
- довгострокові векселі одержані – векселі одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості;
- інша довгострокова дебіторська заборгованість – видача довгострокових позик працівникам підприємства та інші види розрахунків.

Види поточної заборгованості:

- дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги : не забезпечена векселем та забезпечена векселем;
- дебіторська заборгованість за розрахунками: з бюджетом; за виданими авансами; надані позики; з нарахованих доходів; із внутрішніх розрахунків;
- інша поточна дебіторська заборгованість: заборгованість підзвітних осіб; заборгованість за претензіями; заборгованість з відшкодування нанесених збитків; заборгованість за позиками членів кредитних спілок; інша заборгованість.

За статтями бухгалтерського балансу визначають такі види заборгованості [13]:

- 1) Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.
- 2) Дебіторська заборгованість за розрахунками із бюджетом.
- 3) Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами.
- 4) Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів.
- 5) Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків.
- 6) Інша поточна дебіторська заборгованість.

Класифікацію дебіторської заборгованості зазначено на рисунку 4.3, 4.4.

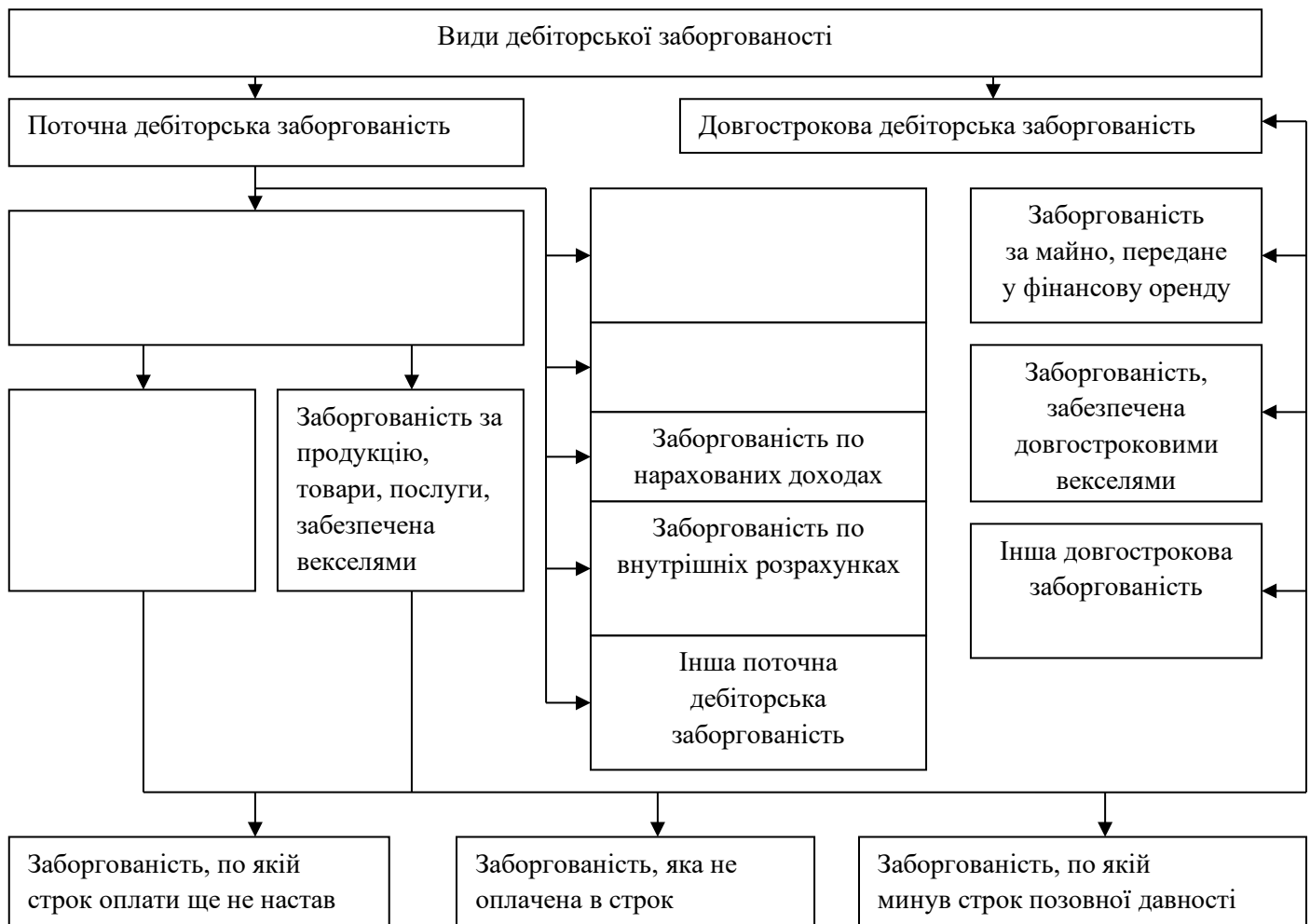


Рисунок 4.3 - Класифікація дебіторської заборгованості [13]

Згідно з вимогами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та НП(С)БО 1, 14, 19, 21 дебіторська заборгованість має власну структуру і може класифікуватися за різними критеріями [13]. Варто зауважити, що підприємство може самостійно обрати ознаку класифікації.

Дебіторську заборгованість поділяють також залежно від строків позовної давності:

1. Непрострочену дебіторську заборгованість - це заборгованість, терміни виконання якої на момент складання балансу не наступили. Такі борги можуть бути отримані при належному виконанні боржником своїх зобов'язань, тому така заборгованість реальна для отримання.

2. Прострочену дебіторську заборгованість - заборгованість, терміни виконання якої на момент складання балансу порушені дебіторами. Вона виникає внаслідок чинників макро - і мікроекономічного характеру.

Залежно від імовірності погашення дебіторську заборгованість розрізняють:

1. Із ймовірністю повернення в інтервалі 0,7 – 1,0.
2. Із ймовірністю повернення в інтервалі 0,2 – 0,7.
3. Із ймовірністю повернення менше 0,2.

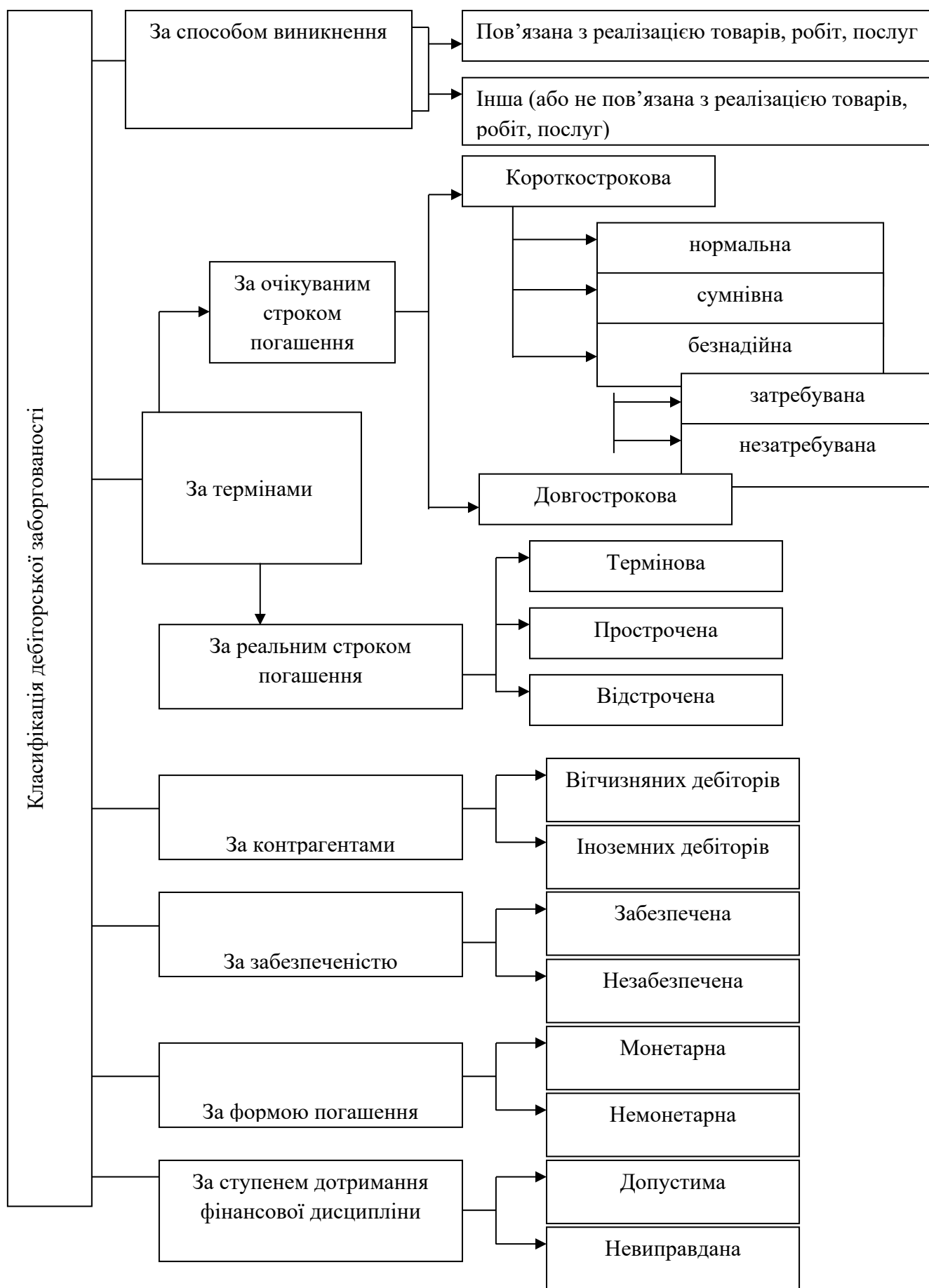


Рисунок 4.4 - Загальна класифікація дебіторської заборгованості [13]

Дебіторська заборгованість, ймовірність погашення якої оцінюється в інтервалі від 0,7 до 1,0 – це заборгованість, що потенційно може бути погашена.

Дебіторська заборгованість, ймовірність погашення якої оцінюється в інтервалі від 0,2 до 0,7 – це заборгованість, факт погашення якої є сумнівним в зв'язку з важким фінансовим становищем боржників. Даний вид заборгованості відносять до сумнівної заборгованості.

Дебіторська заборгованість, ймовірність погашення якої оцінюється нижче 0,2 - це заборгованість, що не може бути погашена. Ця заборгованість характеризується як безнадійна.

Класифікація дебіторської заборгованості за зарубіжним досвідом відрізняється від вітчизняної. Вона ґрунтується на припущенні: різна дебіторська заборгованість для різних цілей управління.

4.3 Документальне оформлення руху грошових коштів та дебіторської заборгованості

Згідно Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні №148 від 29.12.2017 р. (зі змінами, внесеними згідно з Постановою Правління Національного банку України № 37 від 12.02.2019 р.) касові операції - операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку [12].

Згідно Положення №148 касові документи - документи (касові ордери та відомості на виплату готівки, розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку [12].

Положенням № 148 затверджено форми документів:

- відомості на виплату готівки;
- прибуткового касового ордера (форма № КО-1);
- видаткового касового ордера (форма № КО-2);
- журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (форми № КО-3 та КО-3а — ведеться одна з них на розсуд керівника підприємства);
- касової книги (форма № КО-4);
- книги обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки (форма № КО-5);
- акта про результати інвентаризації наявних коштів;
- акта про перевірку дотримання порядку ведення операцій із готівкою

[12]. Слід наголосити, що 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.

Згідно вимог Положення № 148 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 уключно;
- 2) з фізичними особами - у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень уключно [12].

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 [12].

Отже, 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 [12].

Операції, які пов'язані з заповненням первинних документів зображено на рисунку 4.5.

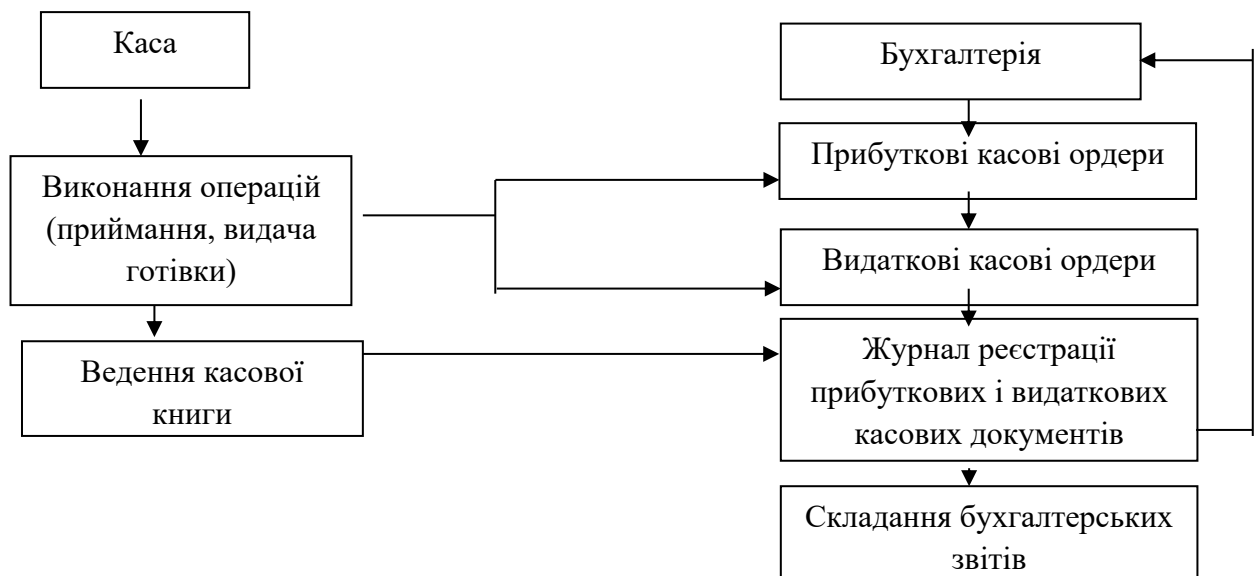


Рисунок 4.5 - Організація касових операцій [1]

Касові документи, після складання звіту касира та його оброблення в бухгалтерії, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально - відповідальною особою, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, які передаються під охорону.

Загальна схема побудови документообігу готівки подана на рисунку 4.6.

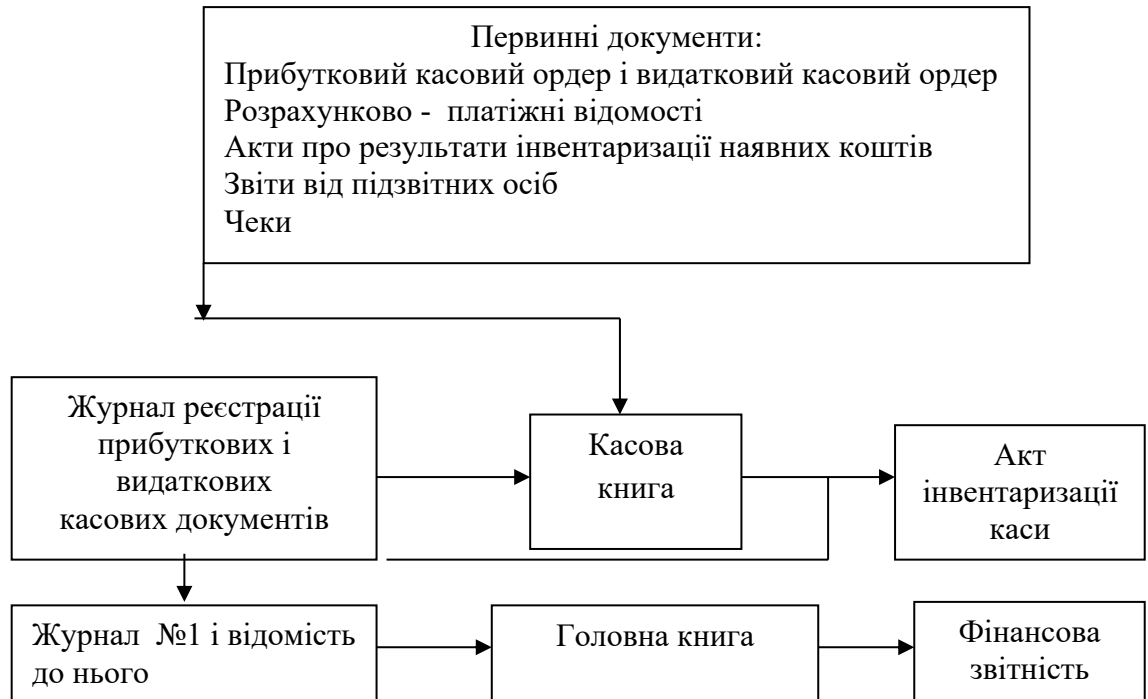


Рисунок 4.6 - Загальна схема побудови документообігу у касі підприємства

Винесення з приміщення, що охороняється, касових документів дозволяється тільки в окремих випадках і тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера підприємства [12]. До кінця робочого дня документи мають бути обов'язково повернені. Довідки за касовими документами видаються відповідним органам за їх вимогами у випадках, передбачених чинним законодавством, що підписані керівником і головним бухгалтером.

Головний бухгалтер підприємства з метою контролю не менше одного разу на місяць перевіряє готівку в касі, складає акт і доповідає керівникові підприємства. Керівник підприємства несе відповідальність за збереження грошей, правильне й доцільне їх використання у відповідності до чинного законодавства.

Порядок відкриття рахунків у банківських установах суб'єктами господарювання регламентується Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах № 492 від 12.11.2003 р. (у редакції від 21.12.2017р.) [3], яка визначає, що для відкриття поточних та поточних бюджетних рахунків підприємства подають

установам банків низку документів. Зокрема, зазначимо документи для відкриття рахунку юридичній особі – резиденту - це [3]:

- Копія статуту (якщо дата затвердження - до 01.01.2016 року) або опис документів, що надаються юридичною особою державному реєстратору (якщо дата установчого документа - після 01.01.2016 року). Юридичні особи, які створені чи діють на підставі модельного статуту подають копію рішення про їх створення (в якому має бути зазначено відомості про найменування, місцезнаходження, предмет і цілі діяльності, склад засновників та учасників, розмір статутного капіталу, розмір часток кожного з учасників, порядок внесення ними вкладів, а також інформація про провадження діяльності на основі модельного статуту), підписаного усіма засновниками. При поданні оригіналу рішення, копія засвідчується уповноваженим працівником Банку.

- Документи, що підтверджують повноваження осіб, які діють від імені клієнта, мають право розпоряджатись відкритими в Банку рахунками клієнта (накази, протокол, рішення засновників, довіреності тощо);

- Паспорт та довідка про присвоєння ідентифікаційного коду особи, яка діє від імені клієнта, має право розпоряджатись відкритими в банку рахунками клієнта;

- Картка із зразками підписів і відбитком печатки, засвідчена нотаріально або організацією, якій клієнт адміністративно підпорядкований в установленому порядку;

- Опитувальник клієнта - юридичної особи;
- Схематичне зображення структури власності (взірець);
- Документи щодо вивчення клієнта (фінансова звітність за останню звітну дату, що була подана до контролюючого органу; інші документи на вимогу банку – за потреби);

- Заява на відкриття поточного рахунку;
- Згода на обробку персональних даних осіб, які зазначені у картках із зразками підписів.

До відділення банку надаються оригінали документів. У разі необхідності банк може витребувати додаткові документи згідно законодавства України.

У разі відкриття поточного рахунку у заяві уповноважений працівник банку зазначає дату відкриття та номер рахунку. На заяві зазначаються підписи одного з керівників банку або уповноваженої ним особи, на якого згідно з внутрішніми положеннями банку покладено обов'язок приймати рішення про відкриття поточних рахунків, а також уповноважених осіб банку, які відповідно до внутрішніх положень банку здійснюють перевірку на достовірність і відповідність чинному законодавству документів та копій документів, що подаються клієнтом, а також контролюють правильність присвоєння номера-рахунку клієнта та його відповідність внутрішньому плану рахунків банку [3].

Банкам заборонено відкривати та вести анонімні рахунки. Банки зобов'язані ідентифікувати клієнтів, що відкривають рахунки, а також осіб, уповноважених діяти від імені зазначених клієнтів [3].

У разі надання власником рахунка права розпоряджатися рахунком іншим особам уповноважений працівник банку ідентифікує цих осіб та підтверджує здійснення ідентифікації зняттям копій відповідних документів у передбаченому вище порядку.

Отже, у разі відкриття рахунків підприємств до банку повинні з'явитися особи, які мають право першого та другого підписів, і особисто пред'явити уповноваженому працівникові банку:

- паспорт або документ, що його замінює;
- документ, виданий органом державної податкової служби, який свідчить про присвоєння фізичній особі - резиденту ідентифікаційного номера платника податків;
- документи, що підтверджують їх повноваження. Уповноважений працівник банку ідентифікує згаданих осіб [3].

Відповідно до законодавства, яке регулює відносини у сфері запобігання легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, банки мають додаткові права, а саме: вони можуть витребувати у клієнтів інші документи й відомості, необхідні для з'ясування цих осіб, суті діяльності, фінансового стану, а у випадках ненадання їм документів чи відомостей відповідно до вимог законодавства, відмовити клієнтам в обслуговуванні й не відкривати рахунки [3].

З метою зберігання коштів і здійснення розрахунків банки відкривають підприємствам, залежно від характеру їх діяльності та джерел фінансування, різні рахунки: поточні, депозитні, карткові, інвестиційні кореспондентські та інші [3].

Поточні рахунки відкриваються банком на договірній основі для зберігання коштів і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів до умов договору та вимог законодавства України [3].

До поточних рахунків також належать:

- рахунки за спеціальними режимами їх використання, що відкриваються у випадках, передбачених Законами України або актами Кабінету Міністрів України;
- поточні рахунки типу «Н», що відкриваються в національній валюті офіційним представництвом і представництвом юридичних осіб-нерезидентів, які не займаються підприємницькою діяльністю на території України;
- поточні рахунки типу «П», що відкриваються в національній валюті постійним представництвом;
- поточні (накопичувальні) рахунки виборчих фондів та фонду референдуму [3].

Карткові рахунки - це поточні рахунки, що відкриваються для обліку операцій за платіжними картками, а також інші операції, визначені Порядком про здійснення операцій з використанням електронних платіжних засобів,

затверджений постановою Правління НБУ від 05.11.2014р. № 705 (у поточній редакції від 09.09.2016 р.).

Банки відкривають зазначені рахунки на умовах договору в порядку, встановленому вищезазначеною Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах № 492, та з урахуванням особливостей відкриття карткових рахунків [3].

У Національній системі масових електронних платежів (НСМЕП) використовуються платіжні картки, які є носіями двох платіжних інструментів - електронного чека і електронного гаманця. Для використання електронного чека клієнту відкривають поточний рахунок (або використовують вже відкритий) та консолідований картковий рахунок для кожного клієнта окремо. Консолідований картковий рахунок відкритий для всіх емітованих банком електронних гаманців.

У практиці банківського обслуговування застосовуються і тимчасові рахунки, що відкриваються підприємствам, які споруджуються, установам та господарським товариствам для зарахування частини коштів, що вносяться для формування статутного капіталу. Щоб відкрити тимчасовий рахунок господарському товариству слід подати рішення засновників про визначення особи, якій надається право розпорядчого підпису у проведенні грошових операцій за цим рахунком, заяву про відкриття тимчасового рахунка, підписану уповноваженою особою, картки із зразками підписів, відбитка печатки та копію установчого договору, засвідчену нотаріально (якщо засновником є фізична особа). Після державної реєстрації такого господарського товариства та надання йому статусу юридичної особи тимчасовий рахунок перетворюється на поточний.

Значного поширення в банківській практиці набули вкладні (депозитні) рахунки. Вкладні (депозитні) рахунки відкриваються банком на договірній основі для зберігання грошей, які клієнти банку передають в управління на встановлений строк або без зазначеного строку. За зберігання клієнтами грошей в банку нараховуються визначені відсотки (дохід) відповідно до умов договору.

Грошові кошти в іноземній валюті зберігаються на банківських рахунках в іноземній валюті і використовуються для здійснення експортно-імпортних операцій підприємств, на потреби виробничого і соціального розвитку [4].

Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959- XII (у редакції від 04.10.2018 р.) від підприємства, організації, а також фізичні особи - підприємці для зберігання валютної виручки та проведення розрахунків мають право відкривати в комерційних банках банківські рахунки в іноземній валюті (поточні та депозитні).

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається підприємству для проведення розрахунків у межах чинного законодавства в безготівковій та готівковій іноземній валюті під час поточних операцій, визначених законодавством України, та для погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті [3].

Депозитні (вкладні) рахунки в іноземній валюті відкриваються уповноваженим банком фізичним і юридичним особам (резидентам та нерезидентам) на підставі укладеного договору між власником рахунку і банком на зазначений у договорі строк.

Однак, порядок здійснення операцій в іноземній валюті з таких рахунків регулюється державою і становить частину її валютної політики. Останнім часом спостерігається послаблення валютної монополії держави на здійснення операцій з валютними цінностями, розширюються права підприємств на використання валютної виручки з таких рахунків.

У банківській практиці широко застосовується і такий вид рахунків, як мультивалютні рахунки, на яких обліковують кошти у національній та іноземній валютах. Відкриття таких рахунків є перспективним і вигідним як для банків (скорочується кількість рахунків), так і для клієнтів (зменшуються витрати на відкриття рахунків). Наявність таких рахунків дає змогу уникнути витрат під час купівлі та продажу валют та забезпечити захист від несприятливих змін валютних курсів.

Поточні рахунки клієнтів банків закриваються [3]:

- на підставі заяви клієнта;
- на підставі рішення відповідного органу, на який згідно із законом покладено функції щодо припинення юридичної особи, припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця та визнання фізичної особи банкрутом (за заявою ліквідатора, голови або члена ліквідаційної комісії, управителя майна тощо);
- у разі смерті власника рахунку - фізичної особи (у тому числі фізичної особи-підприємця) - на підставі свідоцтва про смерть;
- на інших підставах, передбачених законодавством України або договором між банком і клієнтом.

Банк закриває поточний рахунок юридичної особи на підставі документа, виданого державним реєстратором в порядку, установленому законодавством України, який підтверджує державну реєстрацію припинення юридичної особи або на підставі інформації, отриманої з Єдиного державного реєстру у вигляді безоплатного доступу через портал електронних сервісів про державну реєстрацію припинення юридичної особи [3].

У разі припинення юридичної особи внаслідок злиття, приєднання, поділу, перетворення поточний рахунок може бути закритий юридичною особою- правонаступником за умови подання ним таких документів [3]:

- заяви про закриття поточного рахунку;
- копії рішення учасників або органу юридичної особи, уповноваженого на це установчими документами, а у випадках, передбачених законом, - копії рішення суду або відповідних органів державної влади про припинення юридичної особи, засвідченої в установленому порядку;
- картки із зразками підписів юридичної особи - правонаступника, засвідченої нотаріально. Якщо на поточному рахунку немає залишку коштів, то картка із зразками підписів не подається.

У разі припинення юридичної особи внаслідок її ліквідації для проведення ліквідаційної процедури використовується один поточний рахунок юридичної особи, що ліквідується, визначений комісією з припинення (ліквідатором, ліквідаційною комісією тощо). Для цього до банку подаються такі документи [3]:

- копія рішення учасників або органу юридичної особи, уповноваженого на це установчими документами, а у випадках, передбачених законом, - копія рішення суду, на підставі якого здійснюється ліквідація юридичної особи, засвідчена нотаріально або органом, який прийняв таке рішення;

- картка із зразками підписів (додаток 3), засвідчена нотаріально. До цієї картки включаються зразки підписів ліквідатора (уповноважених членів ліквідаційної комісії) юридичної особи, що ліквідується. Інші рахунки, виявлені під час проведення ліквідаційної процедури, підлягають закриттю ліквідатором (ліквідаційною комісією).

Закриття інших рахунків, які не використовуються для проведення ліквідаційної процедури, здійснюється ліквідатором (ліквідаційною комісією) на підставі заяви про закриття рахунку, підписаної особою, яка згідно з рішенням учасників юридичної особи, суду або органу, що прийняв рішення про ліквідацію юридичної особи, призначена ліквідатором (за умови проведення ідентифікації та верифікації), та копії рішення учасників, суду або органу юридичної особи, уповноваженого на це установчими документами про ліквідацію юридичної особи, засвідченої нотаріально або органом, який прийняв таке рішення [3]. Додатково подається картка із зразками підписів, засвідчена нотаріально, якщо на рахунку є залишок коштів.

Поточний рахунок, який використовувався для проведення ліквідаційної процедури, закривається ліквідатором на підставі його заяви про закриття поточного рахунку [3].

Разом із закриттям рахунків в банківських установах та зняттям з податкового обліку та обліку у фондах юридична особа має здати наявні в неї штампи та печатки. Для одержання квитанції про знищення печаток і штампів, які видаються відповідно, до органів внутрішніх справ подається письмове клопотання, де вказуються:

- кількість печаток та штампів, які передбачається знищити;
- підстава для знищення;
- особа, відповідальна за знищення печаток і штампів, прізвище, ім'я, по батькові, паспортні дані;
- прізвище, ім'я, по батькові, паспортні дані керівника або уповноваженої ним особи, що подає клопотання до органу внутрішніх справ.

До клопотань додаються печатки і штампи, їхні відбитки у двох примірниках, а також платіжні доручення чи квитанції про оплату послуг, пов'язаних з видачею квитанцій про знищення печаток і штампів. За видачу квитанцій справляється плата, розмір та порядок використання якої встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Про знищення печаток і штампів видається квитанція, на звороті якої робляться відбитки знищених печаток і штампів, після чого вони знищуються: металеві вироби - обпилюванням двома перехресними лініями, гумові, каучукові деталі - розрізанням на малі не з'єднувані, не відновлювані частини в присутності заявника.

Бланки квитанцій про знищення печаток і штампів до їх заповнення потрібно зібрати в книгу, яка прошивається і скріплюється печаткою канцелярії, секретаріату органу внутрішніх справ та печаткою з відбитком «Дозвільна система». Бланки зберігаються в підрозділах дозвільної системи органів внутрішніх справ. Корінець квитанції долучається до матеріалів, які стали підставою для їх знищення.

Отже, необхідність відкриття товариством різних за правовим режимом рахунків в банку визначається потребою зберігання коштів і проведення розрахунків. Для відкриття поточного рахунка підприємство подає до установи банку пакет документів, визначений законодавством.

У розділі I таблиці Переліку типових документів, затвердженого наказом Мін'юсту України від 12.04.12 р. № 578/5 (у редакції від 02.04.2013 р.), до первинних документів, які фіксують факт виконання господарської операції та служать підставою для записів у регістрах бухгалтерського обліку і в податкових документах, віднесені [20]:

- касові, банківські документи;
- повідомлення банків;
- виписки банків;
- корінці квитанцій і касових чекових книжок.

Первинні документи банку складаються на бланках форм, затверджених відповідно до законодавства України (на паперових носіях або в електронній формі). До їх обов'язкових реквізитів віднесено: назву документа (форми); дату й місце складання; назву підприємства (банку), що склало документ; зміст й обсяг операції (короткий зміст операції та підстава для її здійснення), одиницю її виміру; посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення; особистий підпис (електронний цифровий підпис) й інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні операції. Окрім них, до обов'язкових реквізитів первинних документів, що використовуються для розрахунків (окрім перелічених вище), також належать: назва одержувача коштів; номери рахунків; назва банку (одержувача та платника коштів); сума операції (цифрами й словами) — суму операції може бути відображено лише цифрами, якщо цей документ формують за допомогою програмного забезпечення в автоматизованому режимі або якщо це передбачено нормативно-правовими актами НБУ.

Виписка банку — це банківський документ, що характеризує стан поточного рахунка підприємства та на основі якого останнє веде бухгалтерський облік операцій за поточним рахунком [3].

Загалом, форма надання виписок визначається договором між банком і клієнтом. Виписка банку, отримана у вигляді електронного документу із відповідними електронними цифровими підписами посадових осіб банку та

його печатки (за наявності) має ту ж юридичну силу, що і виписка банку, складена в паперовому вигляді. У разі втрати клієнтом виписки з його особового рахунку на вимогу клієнта банк видає дублікат. Порядок видання дублікатів виписок банку також повинен обумовлювати договір банківського рахунку.

Нагадаємо, що відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на поточну і довгострокову, залежно від виду операційного циклу і терміну погашення заборгованості [13].

У таблиці 4.2 узагальнено перелік документів, якими оформлюються операції з визначення і погашення дебіторської заборгованості.

Таблиця 4.2 - Документування операцій за дебіторською заборгованістю [13]

Вид дебіторської заборгованості	Документи
1	2
За майно, що передано у фінансову оренду	Договір оренди, акт приймання - передачі основних засобів (нарахування заборгованості з фінансової оренди), довідка бухгалтерії (переведення заборгованості до складу поточної)
Векселі одержані	Вексель, акт приймання - передачі векселя, прибутковий касовий ордер, виписка банку
Розрахунки з вітчизняними покупцями	Накладна, рахунок-фактура, рахунок, акт прийнятих робіт, послуг, податкові накладні, товарні накладні, виписки банку
Розрахунки з іноземними покупцями	Комерційні документи (рахунки - фактури — <i>invoice</i>), транспортні накладні (<i>ОМК</i> — залізнична накладна, авіа накладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи), платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на розрахунки митних установ.
Резерв сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка - розрахунок
Розрахунки за виданими авансами	Платіжне доручення, виписка банку
Розрахунки з підзвітними особами	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт з доданими виправдовуючими документами

Продовження таблиці 4.2

1	2
Розрахунки за нарахованими доходами	Бухгалтерська довідка - розрахунок
Розрахунки за претензіями	Претензія, акт приймання вантажу, рішення судових органів, (арбітражу), письмова згода постачальника на пред'явлену претензію, виписка банку
Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника, документи, що підтверджують внески по відшкодуванню матеріальної шкоди (накладна, прибутковий касовий ордер тощо)
Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	Договір між членами кредитних спілок, видатковий касовий ордер, платіжні доручення, авізо про оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, або первинні документи про отримання майна (копії накладної, квитанції до прибуткових ордерів тощо)
Розрахунки з іншими дебіторами	Прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, накладна, виписка банку тощо

4.4 Синтетичний і аналітичний облік грошових коштів та дебіторської заборгованості

В бухгалтерського обліку операції з готівкою відображаються на рахунку 30 «Готівка», який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у касі підприємства.

Рахунок 30 «Готівка» має такі субрахунки: 301 «Готівка в національній валюті»; 302 «Готівка в іноземній валюті» [8].

За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів до каси підприємства, за кредитом - виплата готівки.

Кореспонденцію рахунків з обліку руху готівки у касі підприємства наведено у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3 - Кореспонденція рахунків з обліку касових операцій [4]

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Отримані по чеку грошові кошти на виплату авансу на відрядження працівника	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2. Отримані по чеку грошові кошти на господарські потреби	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Продовження таблиці 4.3

1	2	3
3. Повернений підзвітною особою залишок невитрачених сум, виданих на господарські потреби	301 «Готівка в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4. Погашено готівкою дебіторську заборгованість покупцем	301 «Готівка в національній валюті»	36 «Розрахунки з покупцями та змлівниками»
5. Отримано кошти від винних осіб за завдані збитки	301 «Готівка в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
6. Отримані по чеку грошові кошти з поточного рахунку підприємства на виплату авансу	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7. Погашено раніше виданий короткостроковий вексель	62 «Короткострокові векселі видані»	301 «Готівка в національній валюті»
8. Передано готівку інкасатору для наступного зарахування на рахунок в банку	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	301 «Готівка в національній валюті»
9. Зарахування готівки внесеної інкасатором	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»

Синтетичний облік готівкової іноземної валюти здійснюється відповідно до Плану рахунків та Інструкції № 291 на рахунку 3 класу 302 «Готівка в іноземній валюті» [8]. До цього рахунку підприємствами можуть відкриваються субрахунки четвертого порядку на кожну іноземну валюту, що перебуває у касі. Це субрахунки:

3021 «Готівка в іноземній валюті. Долари США»;

3022 «Готівка в іноземній валюті. Євро».

За дебетом субрахунку відображається надходження іноземної валюти до каси підприємства, за кредитом - виплата (витрачання) іноземної готівки. Дебетове сальдо надає інформацію про суму іноземної валюти у касі підприємства на певну дату.

Типова кореспонденція за субрахунком 302 «Готівка в іноземній валюті» аналогічна кореспонденції за субрахунком 301 «Готівка у національній валюті». Все чим відрізняється кореспонденція рахунків з іноземною валютою - це наявністю бухгалтерських проведення з нарахування курсових різниць, внаслідок зміни курсу гривні щодо іноземної валюти. Залишки готівкової валюти у касі переоцінюються на дату складання балансу.

Курсові різниці, залежно від коливань курсу валют, відображаються відповідно на рахунках:

- 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

- 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»; 974 «Втрати від не операційних курсових різниць»;
- 746 «Інші доходи»;
- 977 «Інші витрати діяльності» [8].

У таблиці 4.4 зазначено типову кореспонденцію рахунків з обліку готівкової іноземної валюти.

Таблиця 4.4 - Типова кореспонденція рахунків з обліку касових операцій у іноземній валюті [4]

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Надходження іноземної валюти до каси підприємства	3021 «Готівка в іноземній валюті», долари США	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
2. Здійснено розрахунок готівковими іноземними коштами з каси підприємства	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	3021 «Готівка в іноземній валюті», долари США
3. Відображення додатної курсової різниці, що виникла за сумою залишку інвалюти в касі	3022 «Готівка в іноземній валюті», курсова різниця, долари США	7141 «Дохід від операційної курсової різниці», долари США

При журнальній формі обліку по дебету рахунку 30 «Готівка» ведуть відомість 1.1, а по кредиту – журнал 1, підсумки яких в кінці місяця переносять до Головної книги.

Регістром аналітичного обліку з обліку касових операцій є касова книга (форма № КО-4). Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера установи/підприємства» [12].

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.

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. Тобто, 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. Готівка, видана за видатковими відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, відображається в касовій книзі після закінчення строків цих виплат згідно з пунктом 18 розділу II цього Положення, а закриття вищезазначених документів та виписка відповідних видаткових касових

ордерів здійснюються в порядку, визначеному в пункті 31 розділу III Положення №148 [12].

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

Синтетичний облік операцій поточного рахунку ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках» у розрізі субрахунків 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» [8]. По дебету рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, а по кредиту - їх вибуття.

У якості прикладу зазначимо, що облік надходження і використання грошових коштів на поточному рахунку в національній валюті відображається кореспонденцією рахунків, яку наведено у таблиці 4.5 [8].

Таблиця 4.5 - Кореспонденція рахунків з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті [4]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Зараховано на поточний рахунок у банку готівку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	301 «Готівка в національній валюті»
2. Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від покупців за реалізовані товари (роботи, послуги)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з відчизняними покупцями»
3. Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від інших дебіторів як погашення заборгованості	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
4. Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які були в дорозі	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
5. Списано з поточного рахунку в банку готівкові кошти, видані підприємству для виплати допомоги, на службові відрядження та господарські потреби.	301 «Готівка в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
6. Списано з поточного рахунку грошові кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) за одержані запаси (роботи, послуги)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7. Списано з поточного рахунку кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) як аванси	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Операції за рахунком 31 «Рахунки в банках» відображають на підставі перевірених виписок банку і грошових документів, доданих до них. Аналітичний облік на рахунку 31 «Рахунки в банках» здійснюється за виписками банку, і лише за наявності на підприємстві розрахункових субрахунків відкривають окремі аналітичні рахунки для обліку відповідних операцій. У разі необхідності деталізація кожного аналітичного рахунка здійснюється за виписками банку.

Поточна дебіторська заборгованість включає:

1. Векселі отримані (рах. 34).
2. Дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги (рах. 36).
3. Дебіторську заборгованість по розрахункам:
 - з бюджетом (рах.64);
 - за виданими авансами (рах.371);
 - за нарахованими доходами (рах.373);
 - за внутрішніми розрахунками (рах.377, 682,683);
4. Іншу дебіторську заборгованість (рах. 372, 374, 375, 376, 377,63, 65, 68).
5. Забезпечення (рах. 47) тощо.

Для обліку векселів одержаних згідно Плану рахунків використовуються: субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані»; рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» [8].

На рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, які забезпечені векселями.

Рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» має такі субрахунки:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;
- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті» [8].

За дебетом рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів для погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Аналітичний облік на субрахунку 182 та рахунку 34 ведеться за кожним одержаним векселем. Так, у разі реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на суму, забезпечену векселями, у бухгалтерському обліку робиться запис:

Дебет 34 «Короткострокові векселі одержані»;

Кредит 70 «Доходи від реалізації» з одночасним списанням собівартості реалізованих товарів, робіт і послуг.

Якщо підприємство відображає реалізацію продукції, робіт і послуг в обліку в міру подолання розрахункових документів покупцям (замовникам), то при одержанні векселів необхідно зробити запис:

Дебет 34 «Короткострокові векселі одержані»;

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Аналогічно в бухгалтерському обліку відображаються операції, пов'язані з одержанням векселів у забезпечення інших видів дебіторської заборгованості. Зокрема, забезпечення означеної заборгованості за здані в оренду приміщення векселем відображаються записом:

Дебет 34 «Короткострокові векселі одержані»;

Кредит 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Під час погашення заборгованості, забезпеченої вексями, необхідно зробити такі записи:

1) при погашенні векселя грошовими коштами:

Дебет 30 «Готівка»;

Кредит 31 «Рахунки в банках»;

Кредит 34 «Короткострокові векселі одержані»;

2) у разі погашення векселя іншими, ніж грошові кошти, засобами:

Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

Дебет 68 «Розрахунки за іншими операціями»;

Кредит 34 «Короткострокові векселі одержані».

Найбільшу питому вагу у поточній дебіторській заборгованості мають розрахунки з покупцями і замовниками.

Розрахунки з покупцями виникають внаслідок реалізації продукції і товарів, виконання робіт і послуг на сторону. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг та оцінюється за первісною вартістю (п. 6 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість») [13].

Для обліку розрахунків з покупцями та замовниками Планом рахунків «передбачено активний рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який має субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» [8].

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з вітчизняними покупцями відображено у таблиці 4.6.

Таблиця 4.6 - Кореспонденція рахунків з обліку виникнення та погашення дебіторської заборгованості за продукцію (товари, послуги) [4]

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Реалізовано покупцям продукцію	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Продовження таблиці 4.6

1	2	3
2. Реалізовані товари покупцям	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
3. Відображено дохід від реалізації інших оборотних активів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів»
4. Надійшли грошові кошти в касу від покупців	301 «Готівка в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
5. Надійшли грошові кошти від покупців на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
6. Отриманий вексель на забезпечення заборгованості покупця	34 «Короткострокові векселі одержані»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

У таблиці 4.7 наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з іноземними покупцями.

Таблиця 4.7 - Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іноземними покупцями [4]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Відвантажені товари (продукція) нерезиденту	362	701 (702)
2. Виконані роботи (надані послуги) для нерезидента	362	703
3. Відображений дохід за курсовою різницею	362	714
4. Відображені втрати від операційної курсової різниці	945	362

Вимогою П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» передбачено нарахування резерву сумнівних боргів тільки щодо поточної дебіторської заборгованості» [12].

У п. 8 П(С)БО 10 зазначено, що величина резерву визначається за одним із двох методів:

- 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості. За цим методом величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності кожного окремого дебітора;
- 2) застосування коефіцієнта сумнівності [12].

Підприємство може обрати один із методів розрахунку резерву. І цей вибір необхідно зафіксувати у наказі про облікову політику. Також у наказі визначаються критерії сумнівності та інші параметри, за допомогою яких розраховується резерв.

Величина сумнівних боргів на кожен дату балансу, що буде визначена за обраним методом, становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Облік резерву за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої існує ризик неповернення, ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» [12]. За кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» у кореспонденції з рахунками обліку витрат відображається створення резерву сумнівних боргів, за дебетом у кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості - списання сумнівної заборгованості, та в кореспонденції з рахунками обліку доходів - зменшення нарахованого резерву [4].

Рахунок не закривається в кінці звітного періоду, його сальдо є сумою потенційної безнадійної дебіторської заборгованості.

Аналітичний облік за рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться в розрізі боржників або за строками непогашений дебіторської заборгованості залежно від того, за яким методом здійснюється нарахування резерву сумнівних боргів. На підприємстві на кожного дебітора відкривають картку довільної форми, в якій зазначається найменування покупця (замовника), зміст операції (відвантаження продукції, надання послуг), дата оплати за договором, дата фактичної оплати, сума створеного резерву сумнівних боргів.

Синтетичний облік податкового кредиту, на яке підприємство має право зменшити свої податкові зобов'язання ведеться у журналі та відомості по рахунку 641 аналітичного обліку податкового кредиту. Сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання з податку на додану вартість звітного періоду згідно із законодавством, тобто - податковий кредит з податку на додану вартість, за наявності митних декларацій або податкових накладних відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок 641.5 «Розрахунки за податком на додану вартість» у кореспонденції з кредитом:

– рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» і 68 «Розрахунки за іншими операціями», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» - у випадках: придбання (до оплати або передачі інших активів) матеріальних цінностей, робіт і послуг, вартість яких відноситься до складу витрат виробництва (обігу), основних фондів і нематеріальних активів, які за податковим законодавством підлягають амортизації; фактичного отримання об'єкта фінансової оренди (фінансового лізингу) орендарем (лізингоотримувачем);

– субрахунку 644 «Податковий кредит» - у випадках: перерахування комісіонером коштів на користь комітента або поставки останньому інших видів компенсації вартості комісійних товарів; при здійсненні попередньої оплати (до придбання) матеріальних цінностей, робіт і послуг, вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу), основних фондів і нематеріальних активів, які за податковим законодавством підлягають амортизації. Після отримання попередньо сплачених матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт і послуг, вартість яких попередньо сплачена, на суму податку на додану вартість дебетується субрахунок 644

«Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань [4,8].

Суми податкового кредиту з податку на додану вартість, зазначені у товарних чеках (інших розрахункових або платіжних документах) на обсяг одноразової поставки товарів (робіт, послуг) не більший двадцяти гривень, у транспортних квитках і в документах з оплати готельних послуг, відображаються за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» у кореспонденції з кредитом субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами», або інших субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

При перерахуванні повіреним коштів (у разі поставки в управління цінних паперів, інших документів, що засвідчують відносини боргу) на користь продавця товарів (робіт, послуг) або поставки інших видів компенсацій вартості таких товарів (робіт, послуг) сума податкового кредиту з податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит». При отриманні довірителем товарів (робіт, послуг) сума податкових зобов'язань з податку на додану вартість відображається повіреним за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит».

Довірителем при отриманні ним товарів (робіт, послуг), придбаних повіреним за його дорученням, сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» і кредитом рахунків обліку зобов'язань.

Субрахунок 644 «Податковий кредит» є активно - пасивним. По дебету даного рахунку відображаються суми ПДВ за отриманими товарами (роботами, послугами), вартість яких відноситься на витрати (або підлягає амортизації), але оплата за якими в даному звітному періоді не здійснена або відсутні податкові накладні, незалежно від факту оплати за матеріали та послуги. По дебету субрахунок 644 кореспондує з кредитом рахунків класу 6 «Поточні зобов'язання» [4,8].

Підприємство може одержувати аванс від покупців у рахунок майбутніх поставок продукції або здійснювати авансові платежі постачальникам та підрядникам.

Розрахунки за авансами виданими обліковують на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» [8]. За дебетом субрахунку 371 відображають видачу авансу, а за кредитом - його зарахування.

У бухгалтерії підприємства здійснюють записи у такому порядку:

– видано аванс постачальнику або підряднику: дебет субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» і кредит рахунку 31 «Рахунки в банках»;

- одержано від постачальника виробничі запаси: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» і кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

- одночасно на суму ПДВ робиться запис: дебет 641 «Розрахунки за податками» і кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

- зараховано раніше виданий аванс постачальнику: дебет рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» і кредит субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» [4].

Облік розрахунків за нарахованими доходами здійснюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» [8]. На цьому субрахунку відображається облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню. За дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» відображають нарахування доходів, а за кредитом – погашення заборгованості шляхом сплати заборгованості на поточний рахунок або у касу.

Для обліку розрахунків за іншими операціями призначено рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», на якому ведеться облік розрахунків за операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63-67.

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» [8].

Аналітичний облік ведеться у спеціальній оборотній відомості за структурними одиницями, виділеними на самостійний баланс, а всередині - за окремими операціями, згрупованими за певними рубриками, наприклад: за матеріали, за тару, за паливо, розрахунки готівкою. Такий підхід дозволяє структурувати заборгованість і полегшити взаємну звірку розрахунків між головним підприємством та його одиницями.

Облік розрахунків за іншими операціями, зокрема: розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки, ведеться на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Заборгованість, яка відображається на цьому субрахунку, включає в себе різні за своїм економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами

Розрахунки за підзвітними сумами обліковують на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» [8]. Це активно-пасивний рахунок. По дебету рахунку 372 записують видані суми під звіт, а також відшкодування

перевитрат, тобто погашення кредиторської заборгованості. Запис роблять на підставі видаткових касових ордерів, кредитуючи рахунок 30 «Готівка».

За кредитом субрахунку 372 відображають списання підзвітних сум, яке може відбуватися шляхом повернення грошей в касу, віднесення на витрати виробництва, оприбуткування придбаних матеріальних цінностей. При цьому дебетують рахунки 20 «Виробничі запаси», 92 «Адміністративні витрати» та інші залежно від характеру операції, а кредитують субрахунок 372.

У таблиці 4.8 зазначено кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами.

Таблиця 4.8 - Кореспонденція рахунків обліку розрахунків з підзвітними особами [4]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Видані з каси готівкові грошові кошти підзвітній особі у національній валюті на службове відрядження	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Готівка в національній валюті»
2. Видані готівкові грошові кошти з каси підзвітній особі на господарські потреби	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Готівка в національній валюті»
3. Оприбутковані придбані підзвітною особою товари	28 «Товари»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4. Повернуто залишок не використаних підзвітних сум	301 «Готівка в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5. Визнанні витрати по відрядженню підзвітної особи (головного бухгалтера) після подання звіту про використання коштів, наданих на відрядження	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

У підприємств іноді виникає необхідність обліковувати розрахунки претензійного характеру.

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами, пенєю, неустойками ведеться на рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» [8].

Аналітичний облік ведеться в розрізі постачальників, транспортних організацій та інших юридичних осіб і пред'явлених до них претензій.

За дебетом рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» обліковуються суми пред'явлених претензій.

Рахунок 374 «Розрахунки за претензіями» кредитується на суми платежів, що надійшли, в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів: дебет 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» і кредит 374 «Розрахунки за претензіями». У випадку, якщо пред'явлені претензії не визнані судовими органами та стягненню не підлягають, їх суми, як правило, відносять на ті

рахунки, з яких вони були списані: дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 24 «Брак у виробництві», 92 «Адміністративні витрати» і кредит 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

На субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестачі і втрат від псування цінностей, нестачі та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки [11].

За дебетом субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» відображається сума нарахованої заборгованості по відшкодуванню завданого збитку, а за кредитом - погашення сум заборгованості.

Аналітичні рахунки відкриваються по кожній особі окремо.

Для здійснення кредитування членів кредитних спілок створюються кредитні спілки. Члени кредитної спілки з обумовленою в договорі періодичністю вносять членські внески, за рахунок яких за погодженою схемою кредитування здійснюється видача фінансового кредиту одному або декільком членам кредитної спілки.

Облік розрахунків за цими видами позик у кредитних спілках ведеться на рахунок 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок». Аналітичний облік ведеться за кожною виданою позикою, кожним членом спілки.

Одержання позики членами кредитної спілки відображається кореспонденцією рахунків:

Дт 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»,
Кт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Повернення виданих коштів учасником зі спілки: дебет 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» і кредит 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок».

Слід вказати, що і при розрахунках з постачальниками і підрядниками може виникати не тільки кредиторська заборгованість, а й дебіторська. Це можливо за умови, коли бухгалтер підприємства надлишково перераховує постачальнику грошові кошти за ТМЦ, що надійшли.

Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» кредитується на вартість прийнятих до бухгалтерського обліку товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг у кореспонденції з рахунками обліку цих цінностей чи рахунків обліку відповідних витрат.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості Планом рахунків передбачено «рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» [8].

Рахунок 18 має чотири субрахунки: 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»; 182 «Довгострокові векселі одержані»; 183 «Інша дебіторська заборгованість»; 184 «Інші необоротні активи» [8].

Виникнення довгострокової дебіторської заборгованості відображають за дебетом рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», а її погашення - за кредитом вказаного рахунку.

Кореспонденцію рахунків з обліку довгострокових векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, відображено у таблиці 4.9.

Таблиця 4.9 - Кореспонденція рахунків з обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості [4]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Одержано довгостроковий вексель від покупця в погашення заборгованості, чи від дебітора в забезпечення заборгованості	182 «Довгострокові векселі одержані»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
2. Отримано різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя	182 «Довгострокові векселі одержані»	71 «Інший операційний дохід»
1	2	3
3. Отримано основні засоби в рахунок погашення довгострокової заборгованості за векселем, який раніше був отриманий підприємством	10 «Основні засоби»	182 «Довгострокові векселі одержані»
4. Отримано довгострокові фінансові інвестиції за рахунок передачі довгострокового векселя	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	182 «Довгострокові векселі одержані»
5. Погашено довгостроковий вексель покупцем	30 «Готівка»	182 «Довгострокові векселі одержані»

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

Реєстром аналітичного обліку розрахунків з дебіторами є реєстр дебіторів.

Контрольні питання:

1. Який нормативний документ регламентує організацію і ведення операцій з готівкою
2. Які нормативні документи регламентують порядок відкриття рахунків в банках та здійснення безготівкових розрахунків?
3. Яке визначення поняттю «поточна дебіторська заборгованість» надано у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»?

4. Що таке «сумнівний борг»?
5. Як розраховується резерв сумнівних боргів?
6. Які первинні документи складаються для обліку руху готівки?
7. Які реквізити має виписка банку?
8. На яких рахунках обліковується поточна і довгострокова дебіторська заборгованість?
9. Назвіть основну кореспонденцію рахунків з обліку готівки у касі підприємства.
10. Як здійснюється аналітичний облік грошових коштів на рахунках в банках?

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Розпорядження обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства, оформлене на спеціальному бланку, - це**
 - A. об'ява на внесок готівкою
 - B. виписка банку
 - C. платіжне доручення
 - D. платіжна вимога-доручення
- 2. Підприємства мають право перевищувати ліміт залишку готівки в касі у разі**
 - A. розпорядження керівника підприємства
 - B. розпорядження головного бухгалтера підприємства
 - C. виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій протягом 3 робочих днів
 - D. у будь-якому разі
- 3. Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємства за умови**
 - A. повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами
 - B. розпорядження керівника підприємства
 - C. розпорядження головного бухгалтера
 - D. за будь-яких умов
- 4. Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок**
 - A) 30 «Готівка»
 - B. 33 «Інші кошти»
 - C. 35 «Поточні фінансові інвестиції»
 - D. 23 «Виробництво»
- 5. Приймання готівки касами підприємств проводиться**
 - A. за розпорядженням головного бухгалтера по накладній
 - B. за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою
 - C. за видатковим касовим ордером, підписаним керівником підприємства, головним бухгалтером або особами, ними уповноваженими

D. за розпискою касира

6. Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі у касу

A. реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів

B. не реєструються

C. реєструються у журналі господарських операцій

D. реєструються у акті перевірки

7. На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться облік

A. дебіторської заборгованості за товари

B. кредиторської заборгованості за товари

C. виданих авансів за товари

D. одержаних авансів за товари

8. Безнадійна дебіторська заборгованість - це

A. поточна заборгованість, не погашена дебітором протягом року

B. довгострокова дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником

C. поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності

D. сума дебіторської заборгованості, на яку створено резерв сумнівних боргів

9. Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості - це

A. сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів

B. різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та іншою дебіторською заборгованістю

C. різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та дебіторською заборгованістю за виданими авансами

D. різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та безнадійною дебіторською заборгованістю

10. Внаслідок списання безнадійної дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію у межах створеного резерву сумнівних боргів

A. підсумок балансу зменшиться

B. підсумок балансу не зміниться

C. збільшиться чиста реалізаційна вартість такої дебіторської заборгованості

D. збільшаться операційні витрати

11. Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів»

A. є активним і відображається в активі балансу

B. є пасивним і відображається в пасиві балансу

C. є активним і відображається в пасиві балансу

D. є пасивним і відображається в активі балансу

12. Внаслідок виникнення заборгованості за виданими авансами зміни відбуваються

A. тільки у активі балансу

B. тільки у пасиві балансу

C. збільшується сума активу та пасиву

D. зменшується сума активу та пасиву

13. Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів на рахунках в банках використовують рахунок

- A. 30 «Готівка»
- B. 33 «Інші кошти»
- C. 35 «Поточні фінансові інвестиції»
- D. 31 «Рахунки в банках»

14. П(С)БО 10 має назву

- A. «Запаси»
- B. «Дебіторська заборгованість»
- C. «Витрати»
- D. «Зобов'язання»

15. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо

- A. існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума
- B. не існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума
- C. може бути приблизно визначена її сума
- D. вона не є фінансовим активом

16. Операція щодо внесення до каси готівки від реалізації продукції, робіт та послуг відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 30 Кт 372
- B. Дт 31 Кт 30
- C. Дт 30 Кт 70
- D. Дт 50 Кт 30

17. Операція щодо здійснення річної передплати готівкою за періодичні видання відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 31 Кт 30
- B. Дт 372 Кт 30
- C. Дт 63 Кт 30
- D. Дт 39 Кт 30

18. Операція щодо виявлення надлишків грошових коштів у касі в результаті інвентаризації відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 30 Кт 719
- B. Дт 947 Кт 30
- C. Дт 375 Кт 30
- D. Дт 67 Кт 30

19. Регістром аналітичного обліку щодо розрахунків з банком є

- A. виписка банку
- B. прибутковий касовий ордер
- C. касова книга
- D. журнал щодо обліку розрахунків з банком

20. Операція щодо внесення засновниками до каси готівки в рахунок їх внесків до Статутного капіталу відображається кореспонденцією рахунків

- A. Дт 30 Кт 372

- В. Дт 31 Кт 30
 С. Дт 30 Кт 46
 Д. Дт 14 Кт 30

Задачі:

№1. ТОВ «Агроком» 04.05.20xx р. отримало з банківського рахунку до каси готівкові кошти у сумі 7200 грн. на відрядження, з яких видано 3400 грн. працівникам як аванс на відрядження (використано 2350,00 грн.) та 800 грн. експедитору на закупівлю матеріалів. Експедитор придбав матеріали на суму 625 грн. з ПДВ та здав звіт.

Зазначити кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку за наведеними господарськими операціями.

№2. Проставити у таблиці номери та назви рахунків, сальдо по яким заноситься до балансу (Звіту про фінансовий стан).

Актив	Код рядка	Код і назва рахунку
Довгострокова дебіторська заборгованість		
Векселі отримані		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: — чиста реалізаційна вартість — первісна вартість — резерв сумнівних боргів		
Дебіторська заборгованість по розрахункам: — з бюджетом — по виданих авансах — з нарахованих доходів — за внутрішніми розрахунками		
Інша поточна дебіторська заборгованість		

Література до розділу 4

1. Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
2. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>
3. Інструкція про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003р. № 492 зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 із змінами та доповненнями: URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

5. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
6. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» URL: minfin.gov.ua
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
9. Податковий кодекс України України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 2.09.1014р. №879 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
11. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996р. №116 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>
12. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 148 від 29.12.2017 р. (в редакції від 01.06.2018р.): URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. №20 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р.. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/Z996/
18. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995р. №265/ 95-ВР (в редакції від 19.07.2017 р.) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>
19. Про національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV (в редакції від 09.05.2018 р.) URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

20. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

РОЗДІЛ 5 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

5.1 Поняття зобов'язань

Зобов'язання - це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [8]

Зобов'язання характеризуються:

- конкретними економічними ресурсами (поверненню підлягають ресурси, або їх грошовий еквівалент - залежно від умов договору);
- адресністю (ресурси повертаються позикодавцю або іншій третій особі за дорученням позикодавця);
- строком погашення заборгованості;
- винагородою за користування ресурсами;
- санкціями за порушення договірних зобов'язань за термінами і сумами погашення заборгованості [1].

5.2 Класифікація зобов'язань

Класифікацію зобов'язань за різними ознаками можна представити у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 - Класифікація зобов'язань

Класифікаційна ознака	Вид зобов'язань	Коротка характеристика
1	2	3
За способом погашення	Монетарні	Відображають суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам
	Немонетарні	Зобов'язання поставити товари або надати послуги визначеної кількості та якості
За часом виникнення	Теперішні	Виникають в результаті операцій та інших подій у минулому періоді - придбання товарів або користування послугами призводить до утворення кредиторської заборгованості, а одержання банківського кредиту спричиняє зобов'язання повернути його

Продовження таблиці 5.1

1	2	3
	Майбутні	Визначаються рішенням керівництва придбати активи в майбутньому та не є причиною для утворення справжнього зобов'язання. Рішення про придбання активів у майбутньому не призводить до виникнення поточних зобов'язань, вони виникають лише тоді, коли актив доставлено або коли укладено договір, який не підлягає скасуванню, на його придбання. Однак, якщо зобов'язання базуються на щорічних закупках або носять постійний характер, підприємство може визнати в якості заборгованості майбутні виплати
За терміном погашення	Довгострокові	Включають отримані позики, випущені облігації, видані закладні, векселі видані, зобов'язання по оренді тощо, якщо вони розраховані на строк погашення більше одного року з дня їх відображення в бухгалтерському обліку
	Короткострокові	Зобов'язання, що задовольняються за допомогою використання поточних активів або створення інших короткострокових зобов'язань (заборгованість із розрахунків з бюджетом за податками та іншими платежами, кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за отримані від них товари, роботи, послуги; заборгованість з оплати праці; заборгованість зі страхування; авансові платежі замовників; короткострокові кредити банку; нараховані до сплати дивіденди, відсотки тощо)
За можливістю оцінки	Фактичні	Виникають як наслідок договірних відносин або законодавчих актів, їх суму можна оцінити досить точно. Фактичні зобов'язання поділяються на два види: документальні та нараховані. Документальні фактичні зобов'язання включаються до бухгалтерської інформаційної системи на підставі первинних документів, що їх підтверджують і накопичуються на бухгалтерських рахунках
	Оціночні	Сума оціночних зобов'язань не може бути визначена до настання визначеної дати (як правило, дати складання фінансового звіту). До оціночних включаються зобов'язання перед бюджетом за податками. Величину наведених оціночних зобов'язань можна обчислити тільки на кінець звітного періоду, коли відомі показники облікового прибутку, майна, що оподатковується
	Умовні (неіснуючі, потенційні)	Зобов'язання, спричинені умовними фактами господарського життя. Умовні зобов'язання не обліковуються в основній інформаційній сукупності та не відображаються у фінансових звітах, вони розкриваються у вигляді приміток. Порядок розкриття умовних зобов'язань у фінансовій звітності залежить від двох факторів: можливості їх обґрунтованої оцінки та ймовірності настання подій, що підтверджують існування даних зобов'язань на звітну дату

5.3 Визнання та оцінка зобов'язання

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення [8]. На рисунку 5.1. наведено види зобов'язань відповідно до П(С)БО 11.

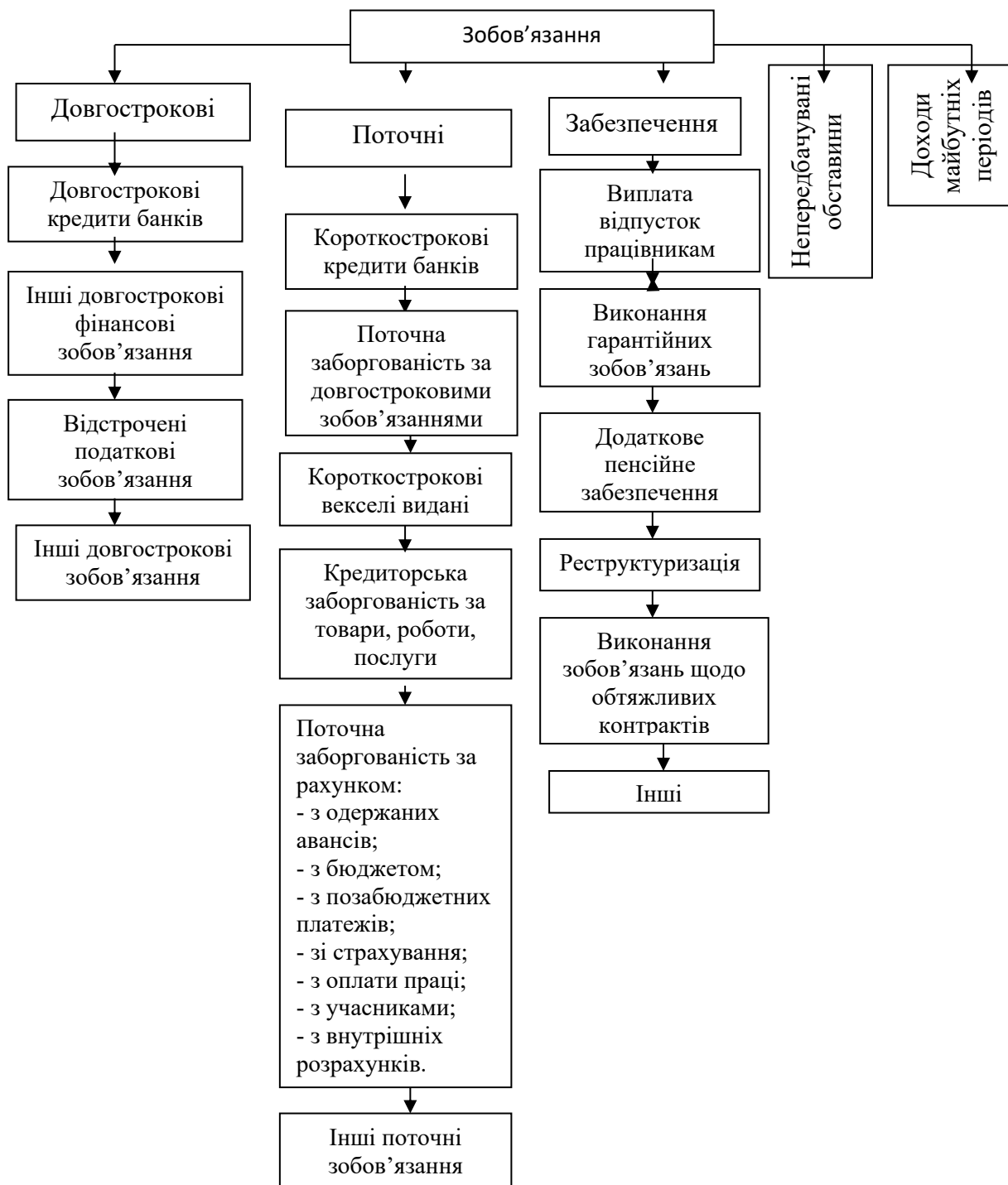


Рисунок 5.1 - Види зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» [8]

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове

зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове [8].

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу [8].

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Сума погашення - недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства [8].

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Забезпечення - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [2].

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби») [10].

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства [8].

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається:

$$PB = ЗП \times K_p \times K_{есв}, \quad (6.1)$$

Де PB — місячна сума відрахувань на створення резерву відпусток;

ЗП — сума фактично нарахованої заробітної плати за місяць;

K_p — коефіцієнт резервування;

$K_{есв}$ — коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЕСВ.

У свою чергу, коефіцієнт резервування (K_p) обчислюють як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці:

$$K_p = V_{\text{п}} : \text{ФОП}_{\text{п}}, \quad (6.2)$$

Де $V_{\text{п}}$ — річна планова сума на оплату відпусток;

$\text{ФОП}_{\text{п}}$ — загальний плановий фонд оплати праці (без урахування відпускних).

Цей показник має враховувати усі виплати, що належать до ФОП, тобто основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості [2].

Забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту [10].

Залишок забезпечення переглядається на кожен дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню [7].

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

5.4 Облік довгострокових зобов'язань

Довгострокові зобов'язання - зобов'язання інші, ніж поточні Кредит - економічні відносини, що виникають між кредитором позичальником з приводу одержання останнім позики в грошовій або товарній формі на умовах повернення в певний строк зі сплатою відсотку Вексель - письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зраз яке засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити пі настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю) [8].

Облігація - пінний папір, що засвідчує внесення його власником грошове коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу у передбачений в ньому термін, з виплатою фіксовано

відсотка, якщо інше не передбачено умовами випуску Відстрочені податкові зобов'язання - тимчасова різниця у сумі податку т прибуток, яка виникає внаслідок невідповідності суми прибутку за даними бухгалтерського обліку і прибутку, що підлягає оподаткуванню [8].

Види довгострокових зобов'язань:

- довгострокові кредит банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання :ні податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання

Етапи та порядок загального ведення обліку довгострокових зобов'язань наведено на рисунку 5.2.



Рисунок 5.2 - Загальна схема обліку довгострокових зобов'язань

Порядок документування господарських операцій з обліку довгострокових зобов'язань та відображення їх у фінансовій звітності, наведено на рисунку 5.3.

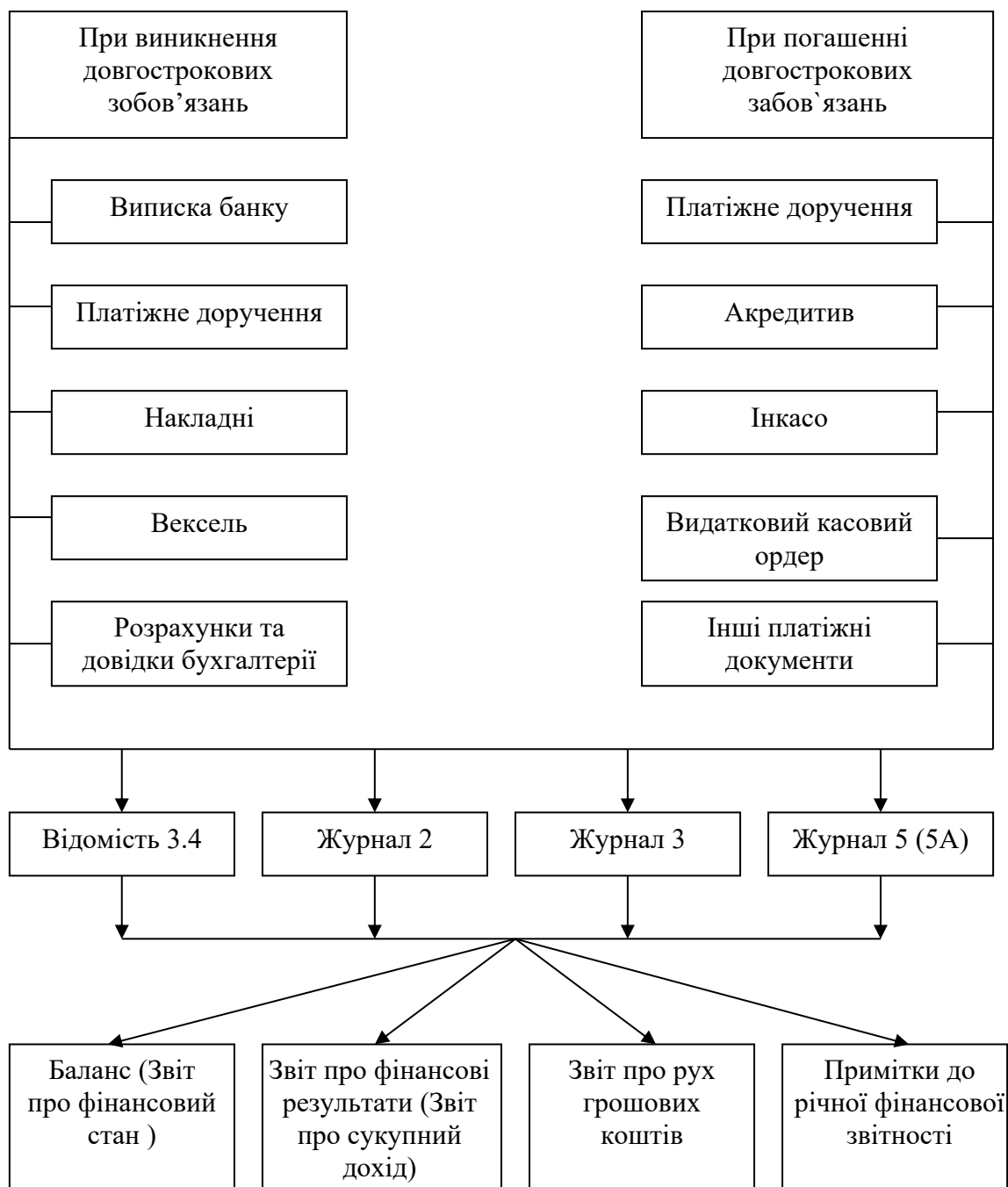


Рисунок 5.3 - Відображення операцій з обліку довгострокових зобов'язань та в регістрах обліку та звітності

Для узагальнення інформації про наявність та погашення зобов'язань підприємства призначено балансові рахунки 5, 6 класів Плану рахунків [6].

Облік розрахунків за зобов'язаннями та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточними ведеться на рахунках 5 класу Плану рахунків «Довгострокові зобов'язання», типову кореспонденцію

за якими, наведено у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2 - Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових зобов'язань

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Отримано довгострокову позику: - в національній валюті	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	50 «Довгострокові позики»
- в іноземній валюті	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	
2. Здійснено поточні фінансові інвестиції за рахунок довгострокових позик	35 «Поточні фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики»
3. Відображено фактичну вартість акцій власної емісії, викуплених у його учасників за рахунок довгострокової позики	45 «Вилучений капітал»	50 «Довгострокові позики»
4. Погашено за рахунок довгострокових позик: - довгострокові векселі видані	51 «Довгострокові векселі видані»	50 «Довгострокові позики»
- довгострокові зобов'язання за облігаціями	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»	
5. Переведено короткострокові позики у розряд довгострокових у зв'язку зі змінювання умов кредитування	60 «Короткострокові позики»	50 «Довгострокові позики»
6. Відображено зміну теперішньої вартості кредиту	952 «Інші фінансові витрати»	50 «Довгострокові позики»
7. Відображено негативну курсову різницю по довгостроковому кредиту в іноземній валюті	974 «Втрати від не операційної курсової різниці»	50 «Довгострокові позики»
8. Відображено частину довгострокової позики у складі поточної заборгованості по довгострокових зобов'язаннях	50 «Довгострокові позики»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
9. Відображено позитивну курсову різницю по довгостроковому кредиту в іноземній валюті	50 «Довгострокові позики»	744 «Дохід від не операційної курсової різниці»

5.5 Облік короткострокових кредитів

Облік короткострокових позик, строк повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув ведеться рахунку 60 «Короткострокові позики» [6]. Рахунок 60 «Короткострокові позики», балансовий, пасивний та має наступні субрахунки (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3 – Субрахунки до рахунку 60 «Короткострокові позики» та їх характеристика

Шифр та назва субрахунку	Характеристика субрахунку
Рахунок 60 «Короткострокові позики»	
601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	Призначені для обліку сум поточної заборгованості банкам за наданий кредит в національній та іноземній валюті
602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"	
603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»	Призначені для обліку сум відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, в національній та іноземній валюті
604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»	
605 «Прострочені позики в національній валюті»	Призначені для обліку сум відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого прострочено, в національній та іноземній валюті
606 «Прострочені позики в іноземній валюті»	
61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	
611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	Призначений для обліку частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в національній валюті
612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	Призначений для обліку частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в іноземній валюті

При обліку кредитів банку слід розрізняти основну суму боргу, що відображається на рахунку 60 «Короткострокові позики», та відсотки, які відображаються за кредитом рахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» в кореспонденції з дебетом рахунку 951 «Відсотки за кредит» [11].

Нарахування пені за прострочення платежів за відсотками за кредит відображається записом Д-т 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки», К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [6].

Короткострокові кредити, термін погашення яких минув (але який менше строку позовної давності), повинні бути відображені у складі простроченої заборгованості: Д-т 601 «Короткострокові кредити банків в національній валюті», К-т 605 «Прострочені позики в національній валюті» [11].

Переведення короткострокового кредиту банку до складу довгострокових кредитів оформлюється записом Д-т 603 «Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті», К-т 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті» [11].

5.6 Облік операцій з короткостроковими векселями виданими

Облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі ведеться на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». Рахунок 62 «Короткострокові

векселі видані», балансовий, пасивний. Рахунок має 2 субрахунки [6].

Короткостроковий вексель виданий - це вексель, який забезпечує заборгованість перед постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами терміном менше 12 місяців.

Бухгалтерський облік за короткостроковими векселями виданими наведено у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4 - Відображення в обліку короткострокових векселів виданих

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Видано вексель в забезпечення заборгованості перед постачальниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	62 «Короткострокові векселі видані»
2. Відображено операційну курсову різницю за короткостроковими векселями, виданими в іноземній валюті: а) при збільшенні курсу б) при зменшенні курсу	945 «Втрати від операційної курсової різниці» 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»	622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті» 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
3. Погашено раніше виданий вексель шляхом надання банку платіжного доручення й анулювання раніше виданого векселя	62 «Короткострокові векселі видані»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4. Зараховано заборгованість покупців в рахунок зустрічної вимоги за векселем	62 «Короткострокові векселі видані»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
5. Списано заборгованість за короткостроковими векселями виданими після закінчення терміну позовної давності	62 «Короткострокові векселі видані»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»

5.7 Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин. МШП); надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо) [1].

Підрядники - спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво [1].

Промислово-фінансова група (ПФГ) - це об'єднання, яке створюється за рішенням КМУ на певний строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міжнародними договорами України, а також з метою виробництва кінцевої продукції [1].

Для бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками передбачений рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і

підрядчиками». За кредитом рахунка обліковується виникнення зобов'язання перед постачальниками і підрядчиками за одержані від них матеріальні цінності, виконані роботи чи надані послуги; а за дебетом — погашення заборгованості перерахуванням із поточного рахунка чи готівкою з каси [6]. Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», балансовий, пасивний та має субрахунки (таблиця 5.5).

Таблиця 5.5 – Субрахунки до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та їх характеристика

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Призначений для обліку розрахунків з вітчизняними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги
632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	Призначений для обліку розрахунків з іноземними постачальниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги
633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп»	Призначений для обліку в учасника ПФГ розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги)

Облік операцій з розрахунків з постачальниками та підрядниками відображено у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6 – Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Виникнення заборгованості		
Оприбутковані від постачальника необоротні активи, які потребують додаткових витрат зі встановлення	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Оприбутковано виробничі запаси, МШП, товари від постачальників	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Акцептовано рахунок постачальника за виконані роботи, надані послуги виробничого характеру	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Виставлено претензію постачальнику за невиконання умов договору	374 «Розрахунки за претензіями»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 5.6

1	2	3
Відображено вартість послуг, наданих підприємству постачальниками, у зв'язку з виконанням гарантійних зобов'язань	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на одержані ТМЦ, роботи, послуги	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено послуги, надані підрядниками: - пов'язані з організацією виробництва	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
- пов'язані з організацією управління підприємства	92 «Адміністративні витрати»	
- пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	
Нараховано постачальникам фінансові санкції за невиконання договорів	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Погашення заборгованості		
Оплачено рахунки постачальників: - готівкою з каси	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	30 «Готівка»
- з поточного рахунку в національній валюті або з валютного рахунку		311 «Поточні рахунки в національній валюті» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
- акредитивами або чеками лімітованих чекових книжок	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»
- з підзвітних сум		372 «Розрахунки з підзвітними особами»
- довгостроковими позиками		50 «Довгострокові позики»
Зменшено суму заборгованості перед постачальником на суму браку, який виник у зв'язку з поставкою неякісних матеріалів	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	24 «Брак у виробництві»
Погашено заборгованість перед постачальником за рахунок векселя одержаного	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	34 «Короткострокові векселі одержані»
Проведено взаємозалік заборгованості за бартерною угодою	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Продовження таблиці 5.6

1	2	3
Проведено зарахування заборгованості з раніше виданого авансу	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
Зменшено заборгованість перед поставачальником в обмін на пай	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	41 «Пайовий капітал»
Видано довгостроковий вексель для погашення заборгованості перед поставачальником	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	51 «Довгострокові векселі видані»
Видано облігацію поставачальнику в рахунок погашення заборгованості	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
Видано короткостроковий вексель для погашення заборгованості перед поставачальником	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	62 «Короткострокові векселі видані»
Нараховано штрафи, пені, неустойки за порушення з боку поставачальників господарських договорів	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
Списано безнадійну кредиторську заборгованість	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»

У випадку, коли рахунок поставачальника був акцептований і оплачений до надходження вантажу, а при прийманні ТМЦ було виявлено їх недостачу проти відфактурованої кількості, невідповідність цін і якісних показників, обумовлених в угоді, арифметичні помилки, брак отриманих ТМЦ, то поставачальнику виставляється претензія [1].

Невідфактурованою вважається поставка матеріальних цінностей від поставачальника до пред'явлення розрахункового документу, на підставі якого здійснюється оплата [8]. Кореспонденція рахунків з обліку невідфактурованих поставок наведена у таблиці 5.7.

Таблиця 5.7 - Облік операцій з невідфактурованими поставками

Зміст господарської операції		Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано ТМЦ за невідфактурованою поставкою (за обліковими цінами)	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 5.6

1		2	3
2	Відкориговано вартість одержаних ТМЦ при одержанні розрахункових документів: - при збільшенні вартості	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	- при зменшенні вартості ("сторно")	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	
3	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

5.8 Облік розрахунків з бюджетом

Взаємовідносини підприємства з бюджетом визначаються діючою в Україні системою податків та інших обов'язкових платежів.

Податки — це обов'язкові платежі, які належить сплатити юридичній чи фізичній особі до державного чи місцевого бюджету [7].

Визначення та погашення зобов'язань перед бюджетом по загальнодержавних податках регулюється законами України, а перед місцевими бюджетами — рішеннями органів місцевого самоврядування.

Основними податковими платежами підприємств є: ПДВ, податок з прибутку, акцизний збір, податок з доходів фізичних осіб, податок на землю, з власників транспортних засобів, комунальний податок та деякі інші. Основне місце в податковій системі належить ПДВ, по якому виникає необхідність вести облік податкового кредиту і податкового зобов'язання. Податковий кредит оплачується постачальникам матеріалів, послуг та іншим кредиторам і зменшує величину зобов'язання перед бюджетом. Податкове зобов'язання — це загальна сума податку, що нараховується до бюджету і сплачується підприємству покупцями за відвантаженою готовою продукцією і замовниками за виконані роботи [7].

Таким чином, до бюджету сплачується різниця в сумі податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Синтетичний облік розрахунків підприємства з бюджетом за всіма видами платежів, а також санкцій за порушення податкового законодавства, які також вносяться в дохід бюджету ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». За кредитом цього рахунка відображається зобов'язання перед бюджетом при нарахуванні платежів, а за дебетом — погашення зобов'язань та зменшення на суму податкового кредиту [6].

У таблиці 5.8 наведено характеристику субрахунків до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Таблиця 5.8 – Субрахунки до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» та їх характеристика

64 «Розрахунки за податками й платежами»	
641 «Розрахунки за податками»	Призначений для обліку податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші податки)
642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	Призначений для обліку розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства
643 «Податкові зобов'язання»	Призначений для обліку суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню), а також для забезпечення обліку податкових зобов'язань за ПДВ, що виникають при отриманні передоплати
644 «Податковий кредит»	Призначений для обліку суми податку на додану вартість, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання після сплати авансу під поставку ТМЦ, робіт та послуг

Суми сплати до бюджету ПДВ вартість формуються таким чином.

Під час одержання матеріалів від постачальників разом із договірними цінами їм нараховується 20% податкового кредиту.

Д-т 20 «Виробничі запаси»

Д-т 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами» (на суму ПДВ)

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Під час погашення зобов'язань перед постачальниками разом сплачується і податковий кредит:

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Відвантажена готова продукція відображається в бухгалтерському обліку як дохід підприємства і заборгованість покупців і замовників, яка включає і суму податкового зобов'язання за ПДВ.

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 70 «Доходи від реалізації».

Оплата заборгованості покупцями і замовниками відображається:

Д-т 31 «Рахунки в банках»

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Із сумою сплати надходить підприємству і податкове зобов'язання за ПДВ.

На суму ПДВ зменшується дохід підприємства і виникає зобов'язання перед бюджетом:

Д-т 70 «Доходи від реалізації»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Бюджету при цьому сплачується різниця в сумі податкового кредиту і податкового зобов'язання:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Податок на прибуток нараховується всіма підприємствами в розмірі 18% від прибутку, а малі підприємства за своїм бажанням — у розмірі 10 чи 6 процентів, але з суми надходжень коштів від реалізації чи інших доходів [7].

Бухгалтерський облік податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податки на прибуток», а визначається за даними рахунку 79 «Фінансові результати».

Сума податку з прибутку відображається на рахунках:

Д-т 79 «Фінансові результати»

К-т 98 «Податки на прибуток».

На суму прибуткового податку, що належить сплатити до бюджету:

Д-т 98 «Податки на прибуток»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами», а при погашенні заборгованості перед бюджетом за податком з прибутку:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

В тому випадку, якщо за податковим обліком належить сплатити до бюджету більше, ніж за даними бухгалтерського обліку, різниця відноситься на дебет активного рахунка 17 «Відстрочені податкові активи». У протилежному випадку податкові різниці відносяться на кредит пасивного рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» [1].

Акцизний збір — це вид платежу до бюджету, який встановлюється на товари народного споживання, що не є першою життєвою необхідністю (лікоро-горілчані вироби, сигарети, килими і килимові вироби, легкові автомобілі та інші) [7]. Джерелом сплати акцизного збору є дохід від реалізації. Сума цього податку відображається на рахунках:

Д-т 70 «Доходи від реалізації»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

В установлені Держказначейством строки акцизний збір перераховується в дохід бюджету:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Аналогічно обліковуються зобов'язання перед бюджетом за іншими платежами. Аналітичний облік за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» організується за видами платежів до бюджету. Для обліку розрахунків за податками і платежами застосовується Журнал 3, Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом [6].

5.9 Облік розрахунків зі страхування

Для соціального забезпечення працюючих створюються на підприємствах соціальні фонди.

Державний страховий фонд також створюється за рахунок двох джерел:

а) за рахунок підприємства шляхом відрахувань, встановлених у процентах до нарахованої зарплати;

б) утримань з індивідуально нарахованої зарплати [11].

Облік зобов'язань за страховими соціальними фондами ведеться на рахунку 65 «Розрахунки по страхуванню». Рахунок 65 «Розрахунки по страхуванню» балансовий, пасивний [6].

При відрахуваннях до соціальних фондів за рахунок підприємства розраховані суми відображаються за дебетом тих рахунків, на які була віднесена нарахована зарплата, і кредитується рахунок 65 відповідного субрахунку.

Нарахування єдиного соціального збору на фонд оплати праці на підприємствах становить 22 %, відрахування із заробітної плати працівників, здійснюються у вигляді ПДФО (18 %) та військового збору 1,5% [2].

На кожний фонд соціального призначення відкривається окремий субрахунок (таблиця 5.9).

Таблиця 5.9 – Субрахунки до рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» та їх характеристика

65 «Розрахунки за страхуванням»	
651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного страхування»	Призначений для обліку розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування
652 «За соціальним страхуванням»	Призначений для обліку розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням
654 «За індивідуальним страхуванням»	Призначений для обліку розрахунків зі страховими організаціями за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у випадку добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та за обов'язковим страхуванням, що встановлюється законодавством
655 «За страхуванням майна»	Призначений для обліку розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям

При утриманні з заробітної плати — як уже зазначалось:

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т 65 «Розрахунки за страхуванням» відповідного субрахунку.

При одержанні готівки з поточного рахунка в касу на виплату зарплати або перерахуванню до банкомату або на платіжні картки з поточного рахунка перераховуються платежі до соціальних фондів і тим самим погашаються зобов'язання за соціальними фондами [1]. Для обліку розрахунків за страхуванням застосовується Журнал 5 (5 А).

5.10 Облік праці та її оплата

Основою організації оплати праці є тарифна система 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 [12]. До фонду оплати праці включаються: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата й інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців [12].

Додаткова заробітна плата - це винагорода за роботу, виконану понад встановлених норм, за трудові успіхи та винахідництво й особливі умови праці. Вона складається з доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, премій, пов'язаних з виконанням виробничих завдань і функцій [12].

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлених зазначеними актами норм [12].

На рисунку 5.5 наведено функції заробітної плати.

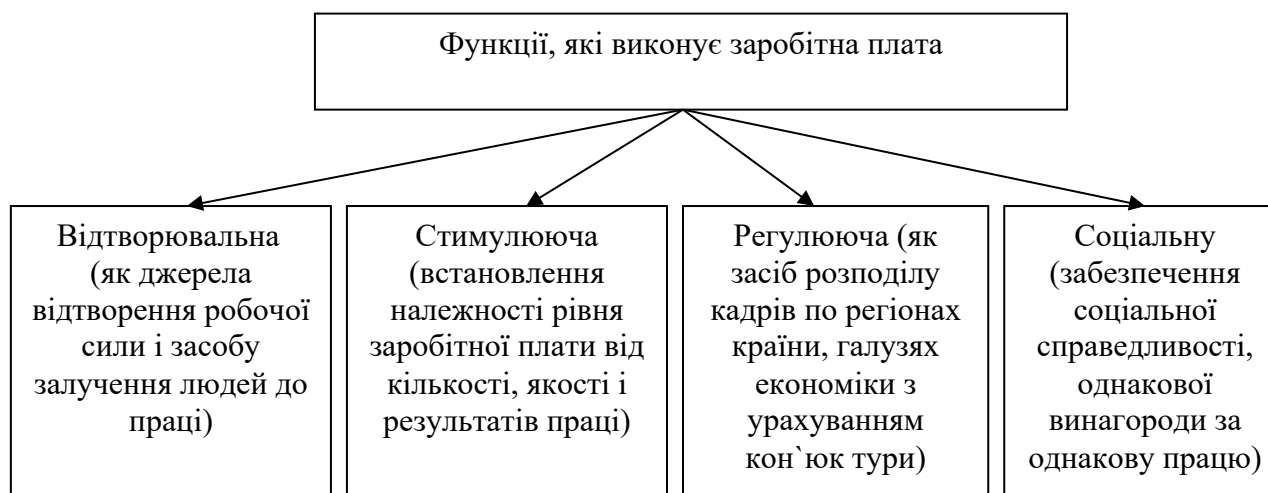


Рисунок 5.5 - Функції заробітної плати

Міністерством статистики України затверджено первинні документи з обліку особового складу, які наведено у таблиці 5.10.

Таблиця 5.10 - Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
Кадрова документація		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
З обліку використання робочого часу		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці		
1	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
2	П-50	Розрахункова відомість
3	П-51	Розрахункова відомість
4	П-52	Розрахунок заробітної плати
5	П-53	Платіжна відомість
6	П-54	Особовий рахунок
7	П-54-А	Особовий рахунок
8	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
9	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Державними нормативними актами встановлюється мінімальний рівень заробітної плати, оплату за невідпрацьований час, а також види та розміри утримань із заробітної плати.

Синтетичний облік використання ФОП і розрахунків з працюючими ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

661 «Розрахунки за заробітною платою»

662 «Розрахунки з депонентами».

663 «Розрахунки за іншими виплатами»

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій

непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності та операції: за утриманнями із заробітної плати, виплаті готівкою і депонуванні [6].

Нарахована заробітна плата, яка належить працюючим, обліковується на рахунках:

Д-т 23 «Виробництво» (робітників основного і допоміжного виробництва за виготовлену продукцію або виконані роботи)

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати» (цеховому персоналу і робітникам по догляду за обладнанням)

Д-т 92 «Адміністративні витрати» (адміністративному і обслуговуючому персоналу підприємства в цілому)

Д-т 93 «Витрати на збут» (робітникам за пакування, навантаження готової продукції при відправці покупцям після здачі її на склад)

Д-т 15 «Капітальні інвестиції» (робітникам за роботи по капітальному будівництву і капітальному ремонту основних засобів та інших роботах по створенню ОЗ, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів)

Д-т інших рахунків залежно від характеру затрат праці,

К-т 661 «Розрахунки за заробітною платою» [6].

Із нарахованих зарплат проводяться обов'язкові утримання, утримання для відшкодування заподіяних збитків з вини працюючих і добровільні утримання.

До обов'язкових відносяться:

а) утримання податку з доходів фізичних осіб (18%):

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т 64 «Розрахунки з бюджетом»

б) утримання військового збору (1,5%):

К-т 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням»

в) утримання по виконавчих документах:

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

З дозволу працюючих з заробітної плати можуть бути утримані нестачі і втрати від псування цінностей (К-т 375), за допущений брак виробництва з вини працівників (К-т 24) [6].

За письмовими заявами із заробітної плати бухгалтерія може здійснити вирахування на оплату індивідуальних позик, оформлених через підприємство, по добровільному страхуванню, за товари, продані в кредит [5].

Різниця в сумі нарахованої зарплати і утриманнями всіх видів належить виплаті готівкою з каси або через банкомат або платіжні картки.

Протягом трьох повних робочих днів здійснюється виплата зарплати готівкою з каси (Д-т 66, К-т 30). Після цього платіжні відомості закриваються. Проти прізвищ працюючих, котрі не одержали зарплату, ставиться штамп або пишеться від руки «депоновано». Прізвища і суми депонентів переносяться до окремої відомості або книги, а загальна сума відображається на рахунках: Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою» К-т 662 «Розрахунки з депонентами» [11].

Сума депонованої зарплати наступного дня здається в банк на поточний рахунок.

Аналітичний облік розрахунків з працюючими з заробітної плати організується за особовими рахунками працюючих, видами оплат і утримань.

5.11 Облік розрахунків з учасниками

Відносини підприємства з учасниками можна розглядати з двох сторін. З одного боку, учасники повинні повністю розрахуватися з підприємством за внесками до статутного капіталу. З іншого - підприємство зобов'язане сплачувати учасникам дивіденди.

Дивіденди - це прибуток, одержаний платниками податку від реалізації корпоративних прав, включаючи доходи, нараховані у вигляді відсотків на акції або на внески до статутного капіталу, за винятком доходів, одержаних від торгівлі корпоративними правами, та доходів від операцій з борговими зобов'язаннями та вимогами [13].

Корпоративні права - це право власності на частку (пай) у статутному капіталі юридичної особи, створеної відповідно до законодавства про господарські товариства, на управління й одержання відповідної частки прибутку такої юридичної особи [7].

Проміжні дивіденди - це дивіденди, які можуть бути виплачені акціонерам у вигляді авансового платежу щоквартально або один раз на півріччя. Кінцеві дивіденди оголошуються річними зборами акціонерів за результатами року з урахуванням виплати проміжних дивідендів [10].

Дивіденди нараховуються підприємством з чистого прибутку після розрахунків з бюджетом, розподіляються відповідно до установчих документів і виплачуються учасникам після вирахування податку. При недостатньому обсязі отриманого прибутку виплата дивідендів проводиться за рахунок резервного капіталу [7].

Нарахування дивідендів ведеться у відомості обліку дивідендів.

Виплата дивідендів здійснюється готівкою, чеком, платіжним дорученням або поштовим переказом. Для обліку заборгованості учасників за внесками до капіталу призначено окремий рахунок 46 «Неоплачений капітал» [1].

Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, які пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо) призначено рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» за яким відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, а також її зменшення (погашення), у тому числі реінвестування доходів тощо [6].

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками», пасивний, балансовий та має наступні субрахунки (таблиця 5.11).

Таблиця 5.11 – Субрахунки до рахунку 64 «Розрахунки з учасниками» та їх характеристика

67 «Розрахунки з учасниками»	
671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	Призначений для обліку дивідендів, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел
672 «Розрахунки за іншими виплатами»	Призначений для обліку інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної частини активів підприємства учаснику (засновнику), що вибув

Відображення операцій з розрахунків з учасниками у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 5.12.

Таблиця 5.12 – Відображення в обліку розрахунків з учасниками

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано дивіденди	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
Нараховано прибутковий податок на дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	641 «Розрахунки за податками»
Виплачено дивіденди готівкою	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	301 «Готівка в національній валюті»
Виплачено дивіденди шляхом перерахування грошових коштів з поточного рахунку	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

5.12 Облік розрахунків по авансам одержаним, внутрішнім розрахункам та з іншими кредиторами

На рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведеться облік розрахунків за операціями, які не можуть бути відображені на рахунках 63,64,65-67.

Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», пасивний, балансовий та має наступні субрахунки (таблиця 5.13).

Таблиця 5.13 – Субрахунки до рахунку 64 «Розрахунки за іншими операціями» та їх характеристика

68 «Розрахунки за іншими операціями»	
681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Призначений для обліку одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями та замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи
682 «Внутрішні розрахунки»	Призначений для обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами
683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	Призначений для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями та 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
684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	Призначений для обліку нарахованих відсотків за: 1) використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих в кредит; 2) використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); 3) іншими операціями
685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Призначений для обліку операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними закладами та науково-дослідними установами тощо)

Філія - це відокремлений підрозділ юридичної особи (головної фірми), яка знаходиться в іншому місці (тобто має іншу юридичну адресу) та виконує всі або деякі функції головного підприємства. Філії головних підприємств можуть сплачувати податок на прибуток самостійно за місцем реєстрації або подавати баланс на головне підприємство, яке складає консолідований баланс і сплачує консолідований податок [10].

Представництво - це відокремлений підрозділ юридичної особи, який знаходиться в іншому місці, виконує представницьку функцію та укладає угоди від імені головної фірми. Особливістю таких підрозділів є те, що вони не є юридичними особами, а тому діють на підставі відповідних положень про них. Крім того, вони не мають права здійснювати ті чи інші дії від свого імені, а тільки від імені юридичної особи, яка їх створила [10].

Дочірні підприємства - це самостійні підприємства, засновані на власності материнського підприємства-юридичної особи і діють на підставі власного статуту, який затверджується засновником. Дочірнє підприємство є самостійним господарюючим суб'єктом і має права юридичної особи [10].

Між материнським і дочірнім підприємством можуть виникати господарські відносини з приводу формування статутного капіталу дочірнього підприємства за рахунок внесків материнського підприємства у грошовій або натуральній формі, а також відносини щодо відвантаження материнським

підприємством дочірньому товарів та інших оборотних активів. Взаємовідносини з дочірніми підприємствами відображаються в обліку наступним чином [7].

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з дочірніми підприємствами та іншими кредиторами зазначена у таблиці 5.14.

Таблиця 5.14 - Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з дочірніми підприємствами та іншими кредиторами

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Одержано виробничі запаси від дочірніх підприємств	20 «Виробничі запаси»	682 «Внутрішні розрахунки»
2. Погашено дочірнім підприємством короткострокову позику в рахунок поточних взаєморозрахунків	60 «Короткострокові зобов'язання»	682 «Внутрішні розрахунки»
3. Здійснено поточні розрахунки з дочірніми підприємствами	682 «Внутрішні розрахунки»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
4. Видано довгостроковий вексель в рахунок погашення заборгованості перед дочірнім підприємством	682 «Внутрішні розрахунки»	51 «Довгострокові векселі видані»

Відображення в обліку розрахунків з інших операцій наведено у таблиці 5.15.

Таблиця 5.15 - Відображення в обліку розрахунків з іншими кредиторами

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Оплачено заборгованість перед кредиторами коштами з поточного рахунку	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в банках в національній валюті»
Утримано із заробітної плати працівників кошти за дитячий садок	66 «Розрахунки з оплати праці»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення придбаного основного засобу	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено суму ПДВ за послуги із перевезення	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Контрольні питання:

1. Які критерії визнання зобов'язань?
2. Яка класифікація зобов'язань ?
3. На яких рахунках ведеться облік довгостроковий зобов'язань?
4. Назвіть первинні документи з обліку довгострокових зобов'язань.
5. В яких регістрах обліку відображаються операції з обліку

- довгострокових зобов'язань?
6. На яких рахунках ведеться облік короткострокових зобов'язань?
 7. Назвіть первинні документи з обліку короткострокових зобов'язань.
 8. В яких регістрах обліку та формах бухгалтерської звітності відображаються операції з обліку поточних зобов'язань?
 9. На яких рахунках ведеться облік короткострокових кредитів банків?
 10. На яких рахунках ведеться облік розрахунків за допомогою векселів?
 11. Надайте визначення поняття «постачальники» та поняття «підрядники».
 12. На яких рахунках ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками?
 13. Що таке податки?
 14. На яких рахунках ведеться облік обов'язкових платежів до бюджету?
 15. Надайте визначення поняттю «заробітна плата».
 16. Які існують форми оплати праці?
 17. Які існують системи оплати праці?
 18. Який порядок нарахування заробітної плати?
 19. Які утримання здійснюються із заробітної плати?
 20. На яких рахунках ведеться облік нарахованої заробітної плати? Надайте їх характеристику.

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, – це**
 - A. поточні зобов'язання
 - B. довгострокові зобов'язання
 - C. цільове фінансування
 - D. власний капітал
- 2. Для обліку розрахунків за короткостроковими кредитами банку призначений рахунок**
 - A. 60
 - B. 61
 - C. 62
 - D. 50
- 3. Синтетичний облік розрахунків за короткостроковими кредитами ведеться у**
 - A. Журналі-ордері № 1 та Головній книзі
 - B. Журналі-ордері № 3А та Головній книзі

С. Журналі-ордері № 2 та Головній книзі

Д. Журналі-ордері № 3 Б та Головній книзі

4. Визначте кореспонденцію рахунків при зарахуванні короткострокової позики банку на поточний рахунок

А. Дт 311 Кт 601

В. Дт 311 Кт 501

С. Дт 951 Кт 684

Д. Дт 601 Кт 311

5. Визначте кореспонденцію при оплаті постачальнику за рахунок короткострокової позики банку шляхом оплати рахунків постачальників

А. Дт 611 Кт 311

В. Дт 631 Кт 601

С. Дт 951 Кт 684

Д. Дт 601 Кт 311

6. Працівникам тваринництва заробітна плата нараховується у первинному документі

А. таблиці обліку робочого часу

В. обліковому листі праці та виконаних робіт

С. розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва

Д. наряді на відрядну роботу

7. Основою організації оплати праці є

А. тарифна система

В. тарифна сітка

С. тарифний розряд

Д. тарифна ставка

8. Винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу, – це

А. заробітна плата

В. витрати під час відрядження

С. дивіденди

Д. пенсія

9. Для обліку розрахунків за Єдиним внеском на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування призначений субрахунок

А. 651

В. 652

С. 655

Д. 654

10. В якому реєстрі ведеться синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам

А. Журнал-ордер № 5А та Головна книга

В. Журнал-ордер № 5В та Головна книга

С. Журнал-ордер № 5Г та Головна книга

D. Журнал-ордер № 5Б та Головна книга

11. Який реєстр призначений для ведення аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам

A. зведена відомість № 5.1

B. розрахунково-платіжна відомість

C. зведена відомість № 5.3

D. відомість № 5.4

12. Надходження товарів від постачальників оформляється

A. товарно-транспортною накладною, накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення), видатковою накладною

B. актом виконаних робіт

C. накладною внутрігосподарського призначення

D. лімітно-забірною карткою на отримання матеріальних цінностей

13. Аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведеться у

A. Журналі-ордері № 3В та відомості аналітичного обліку по рахунку 63

B. Головній книзі

C. Рахунку-фактурі

D. Товарно-транспортній накладній

14. Синтетичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведеться у

A. Журналі-ордері № 3.2 та Головній книзі

B. Журналі-ордері № 3.1 та Головній книзі

C. Реєстрі операцій за розрахунками з постачальниками і підрядниками

D. Журналі-ордері № 3 та Головній книзі

15. Визначте кореспонденцію рахунків у наведеній операції, за якою оприбутковані придбані виробничі запаси від постачальників на

суму

1200 грн, в т.ч. ПДВ 200 грн

A. Дт 20 Кт 685 1000 грн Дт 64 Кт 685 200 грн

B. Дт 20 Кт 631 1200 грн Дт 64 Кт 631 200 грн

C. Дт 20 Кт 631 1000 грн Дт 64 Кт 631 200 грн

D. Дт 20 Кт 377 1200 грн Дт 64 Кт 377 200 грн

16. Визначте кореспонденцію рахунків при нарахуванні постачальнику за придбані основні засоби на суму 24000 грн, в т.ч. ПДВ 4000 грн

A. Дт 151 Кт 685 2 0000 грн Дт 641 Кт 685 4000 грн

B. Дт 10 Кт 631 24000 грн Дт 152 Кт 685 4000 грн

C. Дт 152 Кт 631 20000 грн Дт 641 Кт 631 4000 грн

D. Дт 641 Кт 631 4000 грн Дт 10 Кт 631 20000 грн

17. Визначте кореспонденцію рахунків при нарахуванні заборгованості підряднику за послуги зв'язку на суму 600 грн, в т.ч. ПДВ 100 грн

A. Дт 91 Кт 631 600 грн Дт 641 Кт 631 100 грн

B. Дт 641 Кт 631 100 грн Дт 91 Кт 631 600 грн

С. Дт 92 Кт 631 600 грн Дт 641 Кт 631 100 грн

Д. Дт 92 Кт 631 500 грн Дт 641 Кт 631 100 грн

18. Визначте бухгалтерський запис при перерахуванні постачальнику

за рахунок короткострокової позики банку за придбані виробничі запаси на суму 1800 грн, в т.ч. ПДВ 300 грн

A. Дт 631 Кт 313 1500 грн

B. Дт 631 Кт 601 1800 грн

С. Дт 641 Кт 644 300 грн

Д. Дт 631 Кт 601 1500 грн

19. Суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість відображаються за

A. Дебетом рахунка 641

B. Кредитом рахунка 641

С. Дебетом рахунка 631

Д. Кредитом рахунка 701

20. Сума податкового кредиту по ПДВ відображається за

A. Дебетом рахунка 641

B. Кредитом рахунка 641

С. Дебетом рахунка 631

Д. Кредитом рахунка 701

Задачі:

№ 1. Підприємство придбало у постачальника матеріали на суму 2 000 грн., ПДВ 400 грн. Транспортній організації за перевезення матеріалів нараховано 600 грн. (в т.ч. ПДВ - 100 грн.). Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи склали 180 грн. (в т. ч. ПДВ - 30 грн.).

Відобразити господарські операції з придбання запасів в бухгалтерському обліку.

№ 2. Підприємство уклало угоду з фінансового лізингу. За цією угодою отримано в оренду устаткування справедливою вартістю 120000 грн.. Термін лізингу – 6 років. Процентна ставка лізингу – 10% річних, сплачується в кінці кожного року.

Визначити щорічні виплати, суму погашення боргу та відобразити операції на рахунках.

№ 3. Романюк П. Я., працівник відділу збуту, який у лютому додатково працював продавцем-консультантом, із 21 робочих днів відпрацював 19. За штатним розписом його оклад 7850 грн. Крім того, за суміщення посад йому встановили надбавку в розмірі 30%.

Нарахуйте зарплату Романюку П.Я. за лютий поточного року та відобразіть у бухгалтерському обліку.

Література до розділу 5

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. для студ. вищ. навч. ек. спец. Житомир: ПП «Рута», 2015. – 756 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.11.2018 (із змінами та доповненнями): URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 02 лютого 2013 № 73 (зі змінами і доповненнями).URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Наказ «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0051-18>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 (із змінами та доповненнями) URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями).URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31 січня 2000 № 20 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» від 28 грудня 2000 № 353 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» № 163 від 7 липня 1999 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG3792>

РОЗДІЛ 6 ОБЛІК ВИТРАТ

6.1 Сутність, класифікація та склад витрат

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням 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 [5].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід):

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- балансова вартість валюти.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та для ціноутворення. Великого значення набуває науково обґрунтована класифікація витрат для забезпечення процесу управління ними.

Витрати класифікуються за наступними ознаками:

- за економічними елементами;
- за статтями калькуляції;
- за видами діяльності;
- за календарним періодом;
- за доцільністю;
- за способом віднесення на собівартість;
- за єдністю складу;
- за відношенням до обсягів виробництва;
- за відношенням до виробничого процесу.

За економічними елементами витрати класифікуються на:

- матеріальні витрати (сировина та основні матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, енергія, запасні частини, тара й тарні матеріали, допоміжні матеріали тощо);

- витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами і тарифами, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, премії інші витрати на оплату праці);

- відрахування на соціальні заходи;

- витрати на амортизацію (суми нарахованої амортизації необоротних активів);

- інші операційні витрати (витрати на відрядження, витрати на оплату послуг комерційних банків, послуг зв'язку, витрати на охорону праці тощо).

Принципи класифікації витрат за статтями калькуляції, підприємства формують самостійно і самостійно визначають статті калькуляції, виходячи з галузевих особливостей, особливостей виробничого процесу тощо.

За видами діяльності витрати класифікуються на:

- витрати звичайної діяльності (операційної, фінансової, іншої звичайної);

- витрати операційної діяльності;

- витрати фінансової діяльності;

- витрати іншої звичайної діяльності.

За календарним періодом витрати класифікуються на:

- поточні (пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду);

- одноразові (пов'язані з підготовкою виробництва).

За доцільністю витрати класифікуються на:

- продуктивні (доцільні для окремого виробництва, виправдані);

- непродуктивні (брак продукції, оплата понадурочних робіт, втрати від простоїв тощо).

За способом віднесення на собівартість витрати класифікуються на:

- прямі (витрати, які безпосередньо включаються до собівартості конкретного виду продукції на підставі первинних документів);

- непрямі (витрати, які потребують розподілу між видами продукції пропорційно вибраній базі, тому що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції економічно доцільним шляхом).

За єдністю складу витрати класифікуються на:

- одноелементні (економічно однорідні витрати, наприклад, паливо, енергія, матеріали, заробітна плата);

- комплексні (складаються з декількох економічних елементів, наприклад, загальновиробничі витрати).

За відношенням до обсягів виробництва витрати класифікуються на:

- умовно-постійні (змінюються пропорційно зміні обсягів виробництва);

- умовно-змінні (не змінюються або майже не змінюються пропорційно зміні обсягів виробництва).

За відношенням до виробничого процесу витрати класифікуються на:

- основні (безпосередньо пов'язані з виробничим процесом виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);

- накладні (витрати, що пов'язані з управлінням виробництвом).

В бухгалтерському обліку, згідно П(С)БО 16 «Витрати» [5] витрати

визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

2. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, тощо).

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів).

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Такий підхід відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, що застосовується в національних стандартах обліку і звітності.

Собівартість продукції — це виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг). Собівартість характеризує ефективність усього процесу виробництва на підприємстві, оскільки в ній відображаються рівень організації виробничого процесу, технічний рівень, продуктивність праці та ін. Чим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції (робіт, послуг) [5].

При обчисленні собівартості важливе значення має склад витрат, які до неї входять. Собівартість повинна включати до свого складу витрати необхідної праці, тобто витрати, що забезпечують процес відтворення всіх факторів виробництва (предметів і засобів праці, робочої сили і природних ресурсів), і не включати витрат додаткової праці, що відшкодовуються за рахунок прибутку.

Склад витрат, які відносять до собівартості продукції, визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [5].

До собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства включають витрати, пов'язані з використанням у процесі виробництва сировини, матеріалів, природних ресурсів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат на її виробництво і реалізацію. В теперішній час виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією та організацією виробництва, а в частині витрат на управління — тільки загальновиробничі витрати. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності не входять до виробничої собівартості продукції, а визнаються витратами звітного періоду.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносять:

- прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат входять вартість сировини та основних матеріалів, які утворюють основу вироблюваної продукції, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці входять заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат входять всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація виробничого обладнання, витрати на поточний ремонт обладнання і т.п.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо, відрахування на їх медичне страхування і соціальні заходи, витрати на відрядження цього персоналу);
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на комунальні послуги з утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників та апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;
- втрати від браку, оплата простоїв тощо.

Як бачимо, виробнича собівартість включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а витрати на управління — тільки загальновиробничі витрати, причому до складу виробничої собівартості включається не вся сума загальновиробничих витрат. Для правильного формування виробничої собівартості загальновиробничі витрати розподіляються на постійні і змінні.

До складу змінних загальновиробничих витрат входять витрати, сума яких прямо залежить від обсягу діяльності (виробництва), а до складу постійних загальновиробничих витрат — витрати, сума яких залишається

постійною (чи майже постійною) і не залежить від обсягів виробництва (діяльності) підприємства. Суму змінних загальновиробничих витрат у повному обсязі відносять до складу виробничої собівартості.

Постійні загальновиробничі витрати підлягають розподілу на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу — обсягу виробництва, фонду оплати праці, прямих витрат і т.д. Порядок розподілу постійних загальновиробничих витрат наведено у П(С)БО 16 «Витрати». Сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до складу виробничої собівартості не входить, а списується до складу собівартості реалізованої продукції (субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції») [5].

До фактичної виробничої собівартості готової продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати (рисунк 6.1) [5].

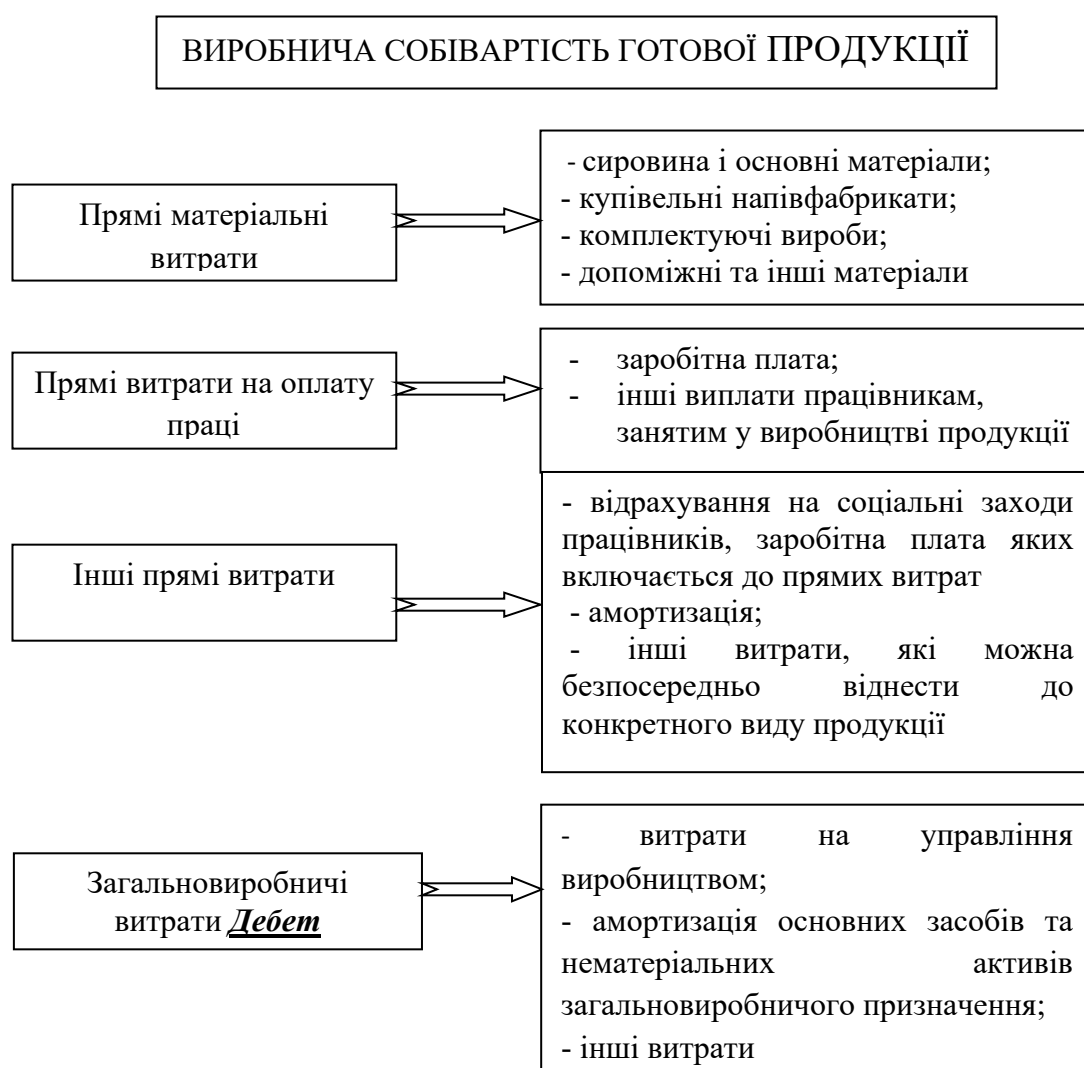


Рисунок 6.1 - Склад витрат виробничої собівартості готової продукції

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

6.2 Документальне оформлення господарських операцій щодо витрат підприємства

Відправним моментом при відображенні об'єктів в обліку є їх документування. Це означає, що всі об'єкти мають бути зафіксовані, тобто має бути свідчення про їх наявність та рух. Роль такого свідчення виконує документ (від латинської «documentum» – свідчення, доведення).

Отже, документ – це письмове свідоцтво, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Порядок документального відображення господарських операцій, а також вимоги щодо оформлення документів регламентується «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995р.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України.

Документування господарських операцій може здійснюватись з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Характеристика основних документів з обліку витрат наведена у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 - Характеристика основних документів з обліку витрат підприємства

Документ	Застосування
1. Договір	Випишується у двох примірниках. В ньому зазначаються: підприємство-замовник і підприємство-виробник, об'єкт замовлення, строки виконання, вартість об'єкту замовлення
2. Рахунок	Документ випишується постачальником. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо вказується сума ПДВ.
3. Податкова накладна	Випишується постачальником у двох примірниках. Основними реквізитами є: порядковий номер, дата виписки, реквізити постачальника і утримувача, номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, умови продажу, форма розрахунку, об'єкт оплати, ціна продажу без ПДВ, сума ПДВ, загальна сума до сплати
4. Акт приймання-здачі виконаних робіт	Документ складається у двох примірниках. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо стоять підписи представників двох сторін, які безпосередньо здійснювали приймання-передачу послуг
5. Розрахунково платіжна відомість	Застосовується для розрахунку та видачі заробітної плати всім категоріям працюючих. Складається в одному примірнику в бухгалтерії. Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводяться розрахунки всіх утримань із заробітної плати і визначається сума, належна до видачі

Бухгалтерські документи мають велике економічне та правове значення. Економічне значення полягає у тому, що вони дають оперативну інформацію з допомогою якої здійснюється оперативне управління підприємством. Правове значення документа полягає в тому, що своєчасно і правильно оформлений документ являється єдиним фактором, який підтверджує здійснення господарської операції і її законності. Документи мають доказуючу юридичну силу при виявленні різних претензій і суперечок.

Обов'язкові реквізити первинних документів: назва документа, підприємства і його підрозділів, дата його складання; зміст і підстава господарської операції; вимірники операцій (натуральні та вартісні); підписи осіб відповідальних за здійснення господарської операції. У первинних документах відведено спеціальні графи для кодів, номенклатурних номерів та інших даних, потрібних для їх механізованого опрацювання.

Перелік типових форм первинного обліку витрат, які використовують підприємства наведено у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2. - Типові форми первинного обліку витрат підприємства

№ форми	Назва форми
П-14	Табель обліку використання робочого часу
З	Подорожній лист легкового автомобіля
П-2	Особова картка
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-19	Матеріальний звіт
М-21	Інвентаризаційний опис
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів

Основним документом з обліку виходу на роботу і відпрацьованого часу працівників є табель обліку робочого часу. Він складається в одному примірнику протягом місяця. Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, в якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. В кінці місяця табель передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

Розрахунок по оплаті праці здійснюють у «Розрахунково-платіжній відомості», яка складається в одному екземплярі. Ця відомість – основний обліковий документ, який використовується для оформлення розрахунків із робітниками і службовцями по заробітній платі. Складаються розрахунково-платіжні відомості на заробітну плату щомісячно по кожному працюючому на підставі існуючих методик і відповідної первинної документації; а також здійснюються необхідні відрахування із заробітної плати (аванс, одержаний за першу половину звітного місяця, та ін.).

При списанні зі складу виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів заповнюється накладна (внутрішньогосподарського призначення), в якій зазначається назва підприємства, назва, сорт, розмір, одиниця виміру, ціна описуваних предметів, а також матеріально - відповідальна особа безпосередньо з підзвіту якої списуються ці предмети.

При отриманні певних послуг від інших сторонніх організацій складаються рахунок-фактура та податкова накладна.

В рахунку - фактурі обов'язково зазначаються назва підприємства платника та постачальника, їх адреси, а також адреси банків, що їх

обслуговують і безпосередньо вказується за що сплачена певна сума коштів, одиниця виміру, ціна і розмір податку на додану вартість.

В податковій накладній також вказується назва покупця та продавця їх адреси та їх індивідуальні податкові номери і номери свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, а також номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця одиниця виміру, кількість, ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ, розмір ПДВ, загальна сума коштів, що підлягає сплаті з ПДВ.

До складу адміністративних витрат відносять вартість послуг банку, що буде виконувати розрахункове касове обслуговування та надавати інші послуги. Перелік послуг і їх вартість обумовлюється договором на розрахунково-касове обслуговування. Плату за свої послуги банки справляють самостійно, тобто списують суму, зафіксовану в договорі, з рахунку без втручання підприємства-власника рахунку, згідно банківської виписки.

6.3 Синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат та послідовність формування собівартості продукції

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції, згідно робочого плану рахунків, призначений активний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво».

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Основні господарські операції з обліку витрат виробництва та кореспондуючі рахунки за ними наведені у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3 - Кореспонденція рахунків з обліку виробничих витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Обліковий реєстр
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
1. Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві згідно відомості амортизації основних засобів	831 23	131 831	17288,8	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу
2. Відпущено зі складу сировину і матеріали згідно акту списання матеріалів на витрати основного виробництва	801 23	209 801	48411,2	ЛЗК

Продовження таблиці 6.3

1	2	3	4	5
3. На собівартість продукції списано вартість купівельних напівфабрикатів	802 23	202 802	23666, 6	ЛЗК
4. Списано на собівартість продукції суму отриманих від підприємства монтажних і наладочних робіт згідно акту виконаних робіт	84 23	631 84	20000	Акт виконаних робіт
5. Списано на собівартість продукції суму отриманих послуг екологічного характеру згідно акту здачі-прийняття робіт	84 23	377 84	344,47	Акт здачі-прийняття робіт
6. Списано на собівартість продукції суму послуги згідно акту здачі-прийняття робіт	84 23	377 84	655,43	Акт здачі-прийняття робіт
7. Віднесено на собівартість продукції суму орендної плати за обладнання, нараховану амортизацію, використану воду, електроенергію та абонентну плату згідно рахунку	84 23	377 84	820,50	Рахунок за оренду обладнання
8. Списано на собівартість продукції вартість спожитої електроенергії згідно рахунку за електроенергію	803 23	631 803	42200,36	Рахунок за електроенергію
9. Згідно розрахунку бухгалтерії списано вартість орендної плати на собівартість продукції	84 23	377 84	2333,23	Розрахунок бухгалтерії
10. Нараховано заробітну плату робітникам виробничого цеху згідно відомості обліку заробітної плати	811 23	661 811	27681,29	Відомості обліку заробітної плати
11. Проведені нарахування відрахувань на соціальне страхування на ФОП	82 23	65 82	32966,96	Довідка бухгалтерії

З даних таблиці видно, що витрати на виробництво облікуються в кореспонденції з рахунками 8 класу та включають: амортизацію виробничого обладнання, прямі матеріали, отримані роботи і послуги, що безпосередньо відносяться до собівартості виробленої продукції, витрати на оплату оренди; послуги, такі як електроенергія, вода та інші, а також заробітна плата працівників, підприємства (крім адміністративного персоналу) і відрахування на соціальні заходи.

Отже, операції з обліку витрат на виробництво виконують в такій послідовності.

1. Відповідно до первинних документів і накопичувальних регістрів проводиться списання витрат за звітний період до дебету рахунку «Виробництво» з кредиту рахунків обліку конкретних виробничих ресурсів.

Прямі витрати відносять до дебету калькуляційного рахунка 23. При цьому кредитують рахунки 201, 202, 203, 207 та інші рахунки обліку матеріальних цінностей — на суму витрачених матеріалів, напівфабрикатів, палива, запасних частин та інших матеріальних цінностей; 661 — на суму нарахованої заробітної плати; 65 — на суму відрахувань на соціальне страхування; 131 — на суму нарахованого зносу основних засобів; 39 — на суму списання витрат, які були обліковані у попередніх місяцях як витрати майбутніх періодів стосовно до даного звітного періоду; 371 або 631 — на вартість послуг сторонніх організацій і постачальників послуг, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; 24 — на суму списання втрат від браку; інших рахунків у залежності від виду витрат.

2. Наприкінці звітного періоду проводять розподіл загальновиробничих витрат на дві частини: змінні загальновиробничі витрати і постійні в межах планових, ті, що мають місце при нормальній виробничій потужності підприємства, відносяться до дебету рахунка 23, а суму витрат, що перевищила плановий показник, — до дебету витратного рахунка 91.

3. За калькуляцією визначають фактичну виробничу собівартість готової продукції (виконаних робіт і послуг) згідно з даними щодо суми витрат за звітний місяць, кількості випущеної продукції, вартості залишків незавершеного виробництва на початок і кінець звітного місяця.

На суму фактичної собівартості виробленої продукції записують:

Д 26 «Готова продукція»

К 23 «Виробництво».

Витрати сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів на виробництво продукції відображаються, як правило, відповідно до первинних документів на відпуск їх зі складу. Однак такий облік витрат матеріалів не завжди відображає дійсне споживання їх у виробництві, оскільки на кінець звітного періоду в цехах можуть бути залишки невикористаних матеріалів, отриманих зі складу. Уточнення кількості дійсно витрачених матеріалів, а також ефективності їх використання проводять за допомогою одного з методів контролю за використанням матеріалів у виробництві.

Інвентарний метод обліку і контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують у випадках, коли в цехах постійно залишаються невикористані матеріали на початок і кінець місяця. При цьому щомісяця проводять інвентаризацію матеріалів, отриманих зі складу, але не витрачених на виробництво, тобто виводять залишки матеріалів.

Фактичну витрату за місяць визначають з розрахунку: наявність невитрачених матеріалів на початок місяця плюс отримані матеріали за місяць мінус залишок матеріалів на кінець місяця.

Фактичну витрату порівнюють з витратою за нормами і визначають результат: економія чи перевитрата.

Метод партійного розкрою застосовують до матеріалів, які обліковуються у вимірі за площею. Для розкрою кожної партії матеріалу складається карта або акт розкрою матеріалу. В них зазначається кількість невикористаного матеріалу, кількість викроєних деталей (заготівок) за нормою і фактично, кількість відходів, результат розкрою — економія чи перевитрата.

Метод сигнального документування застосовують щодо матеріалів, облік яких ведеться поштучно. За цим методом відпуск матеріалів у межах норм витрати (установлених лімітів) оформляється звичайними первинними документами, додаткові витрати — спеціальними сигнальними документами (вимога — форма № М -10) з оцінкою «відхилення від норм» на відшкодування перевитрат.

Для групування витрат матеріалів за об'єктами калькулювання, статтями витрат і місцями утворення витрат складається таблиця розподілу витрат матеріалів за місяць.

Записи проводять відповідно до первинних документів про видачу матеріалів на виробництво.

Вартість матеріалів, витрачених на виробництво продукції, відносять до дебету калькуляційного рахунку 23 за статтею калькуляції «Сировина і матеріали»

Дебет	Кредит
80	20
23	80

Від вартості матеріалів, витрачених на виробництво, віднімається вартість отриманих поворотних відходів за ціною їх використання за статтею калькуляції «Поворотні відходи».

Поворотні відходи — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, які виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) і втратили цілком чи частково споживчі якості початкового ресурсу (хімічні або фізичні), і тому використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

Надходження поворотних відходів на склад за цінами можливого використання відображається записом:

Д 20 «Виробничі запаси»

К 23 «Виробництво».

Витрати енергії на технологічні цілі, пари, стисненого повітря та інші подібні витрати визначаються за даними вимірювальних приладів або шляхом

розрахунків. В обліку такі витрати відображаються за статтею калькуляції «Паливо та енергія для технологічних цілей»:

Дебет	Кредит
84	631
23	84

Знос малоцінних та швидкозношуваних предметів нараховується відповідно до спеціальної таблиці. За даними цієї таблиці проводяться записи з нарахування амортизації на вартість інших необоротних матеріальних активів, які використовуються в основній виробничій діяльності:

Дебет	Кредит
83	132
23	83

Основна заробітна плата виробничих робітників, нарахована за відрядними розцінками, розподіляється за об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів (нарядів, відомостей і ін.). Погодинна заробітна плата виробничих робітників до собівартості продукції включається за прямою ознакою або шляхом розподілу пропорційно до нормативної витрати відрядної заробітної плати. Різні доплати, додаткова заробітна плата розподіляються за об'єктами калькулювання пропорційно до прямої заробітної плати виробничих робітників. Якщо прямо віднести заробітну плату на окремі види продукції важко, то розподіл можна проводити пропорційно до розрахованих кошторисних ставок, маси витраченої сировини чи за іншою базою розподілу.

Нарахування заробітної плати відображається записами:

Дебет	Кредит
81	661
23	81

Так само записуються витрати з оплати праці робітникам сфери обслуговування і управління виробництвом (загальновиробничі витрати) у межах планової величини (в умовах нормальної виробничої потужності).

Відрахування на соціальне страхування і на суми заробітної плати, віднесеної до калькуляційних рахунків, відображаються за дебетом того самого рахунку за статтею калькуляції «Відрахування на соціальне страхування»:

Дебет	Кредит
82	65
23	82

Резервування коштів для оплати відпусток основного виробничого персоналу і сума обов'язкових відрахувань відображаються аналогічно:

Дебет	Кредит
81	47
23	81

Під час опрацювання первинних облікових документів із заробітної плати і витрачання матеріальних ресурсів записи в регістрах обліку витрат здійснюють на підставі первинних документів. Нарахована заробітна плата, витрати матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (за рахунками, субрахунками, статтями тощо) з відображенням даних у обліку.

Для групування витрат на оплату праці та відповідних відрахувань за прямими витратами (об'єктами калькулювання і статтями витрат) можуть бути застосовані аркуші-розшифровки згідно з даними первинних документів з нарахування заробітної плати.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарата управління цехами, ділянками і т.д.; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарата управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

4. Витрати на ремонт і утримання, страхування, операційну оренду основних засобів, інших матеріальних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, покупних

комплектуючих виробів і напівфабрикатів; оплата послуг сторонніх організацій і т.д.).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників і апарата управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Змінні загальновиробничі витрати, які змінюються прямо пропорційно до змін обсягу виробництва, розподіляються на кожний об'єкт калькулювання непрямым шляхом пропорційно до бази розподілу. Базу розподілу підприємство вибирає самостійно і фіксує в наказі про облікову політику підприємства. Такою базою може бути заробітна плата, обсяг виробництва, прямі витрати та ін. Змінні загальновиробничі витрати акумулюються в дебеті рахунка 91 і наприкінці місяця, відповідно до бази розподілу, списуються до дебету рахунка 23 за видами виробництв.

Постійні загальновиробничі витрати, які не змінюються із зміною обсягу виробництва, розподіляються на кожний об'єкт із застосуванням бази розподілу в умовах нормальної потужності підприємства. Базою розподілу можуть бути ті самі показники, що і при розподілі змінних загальновиробничих витрат. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати виникають тільки в тому випадку, коли фактичний випуск продукції менший від планового.

Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Особливістю формування собівартості згідно з П(С)БО 16 є те, що до складу виробничої собівартості не включаються управлінські (загальногосподарські) витрати. Їх відносять до витрат звітного періоду і відображають на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Окремо обліковують і відносять також до витрат звітного періоду витрати на збут та інші витрати операційної діяльності, які відображають відповідно на рахунках 93 і 94 [5].

6.4 Бухгалтерський облік невиробничих витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Згідно ПСБО №16 «Витрати» до адміністративних витрат відносять такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [5]:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на

проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання амортизація, ремонт;

- операційна оренда, страхування майна, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона;

- нагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу інших витрат операційної діяльності у відповідності з П(С)БО16 «Витрати» включаються:

- витрати на дослідження і розробки у відповідності з П(С)БО8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в

грошову одиницю України по курсу Національного банку України на дату продажу іноземної валюти плюс витрати, що пов'язані з продажем іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості і витрат, що пов'язані з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів;

- нестачі і втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пені, неустойки;

- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

Організація бухгалтерського обліку включає організацію облікового процесу, тобто збирання облікової інформації, її реєстрацію, групування і обробку (первинний облік).

Основними носіями первинної облікової інформації є документи. Характерною особливістю бухгалтерського обліку є безперервне і суцільне відображення господарських операцій за допомогою документів.

Бухгалтерські документи повинні оформлятися так, щоб у них містилися дані, необхідні для повної і вичерпної уяви про господарську операцію.

Значення документації у господарській діяльності полягає у тому, що вона служить засобом обґрунтування облікових записів, а також використовується для передачі розпоряджень від розпорядників до виконавців; підтвердження правильності здійснених операцій; аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, тобто застосовується для управління підприємством.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, виступають: з амортизації — «Розрахунок амортизації основних засобів»; по малоцінних та швидкозношуваних предметах — «накладна» або «Акт списання»; грошових коштів — «Видатковий касовий ордер», виписка банку; по виконаних роботах — «Акти виконаних робіт та послуг»; заробітної плати — «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість», «Акти виконаних робіт», «Рахунок - фактура», «Чеки», «Накладна» «ТТН» та інші.

Для обліку адміністративних витрат використовують рахунок 92 «Адміністративні витрати». Цей рахунок активний, за дебетом відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - їх списання.

Перелік типових форм первинного обліку витрат на збут, надані у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 - Типові форми первинного обліку витрат на збут

№ форми	Назва форми
П-14	Табель обліку використання робочого часу
3	Подорожній лист легкового автомобіля
П-2	Особова картка
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-19	Матеріальний звіт
М-21	Інвентаризаційний опис
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щомісячне списання адміністративних витрат оформлюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Бухгалтерські проводки по рахунку 92 «Адміністративні витрати» наведені у таблиці 6.5.

Таблиця 6.5 – Бухгалтерські проведення по рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
1. Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92	13	7495,59	Відомість - розрахунок амортизації основних засобів

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4	5
2. Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92	20	8175,05	Накладна, акт
3. Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92	372	3632,19	Звіт про використання грошових коштів
4. Відображено витрати по розрахунково-касовому обслуговуванню та інших послугах банку	92	311	620,21	Виписка банку
5. Відображені витрати майбутніх періодів (періодичні видання)	92	39	399,78	Акт
6. Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги	92	63	808265,0	Акти виконаних, рахунки, накладна, рахунок фактура ТТН.
7. Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92	64	104,36	Бухгалтерська довідка
8. Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені нарахування відрахувань на соціальні заходи на ФОП	92 92	66 65	36158,8 12988,7	табель, розрахунково-платіжна відомість
9. Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	877839,8	Справка бухгалтерії

Аналітичний облік рахунку 92 «Адміністративні витрати» ведеться за статтями витрат.

У статті «Витрати на оплату праці апарату управління» облікують, відповідно до номенклатури посад нараховану оплату керівника підприємства, начальників відділів, працівників економічної і бухгалтерської служб, (рис. 8.4.1), при цьому дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати», кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці».

У статті «Відрахування на соціальні заходи» облікують єдиний соціальний внесок від нарахованої оплати праці працівників апарату управління, при цьому дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати», кредитують рахунок 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням».

У статті «Відрядження і переміщення» враховують витрати на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних при переміщенні цих працівників і членів їх сімей. Дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати», кредитують рахунок 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами».

Загальна схема організації обліку витрат на збут представлена на рисунку 6.2.

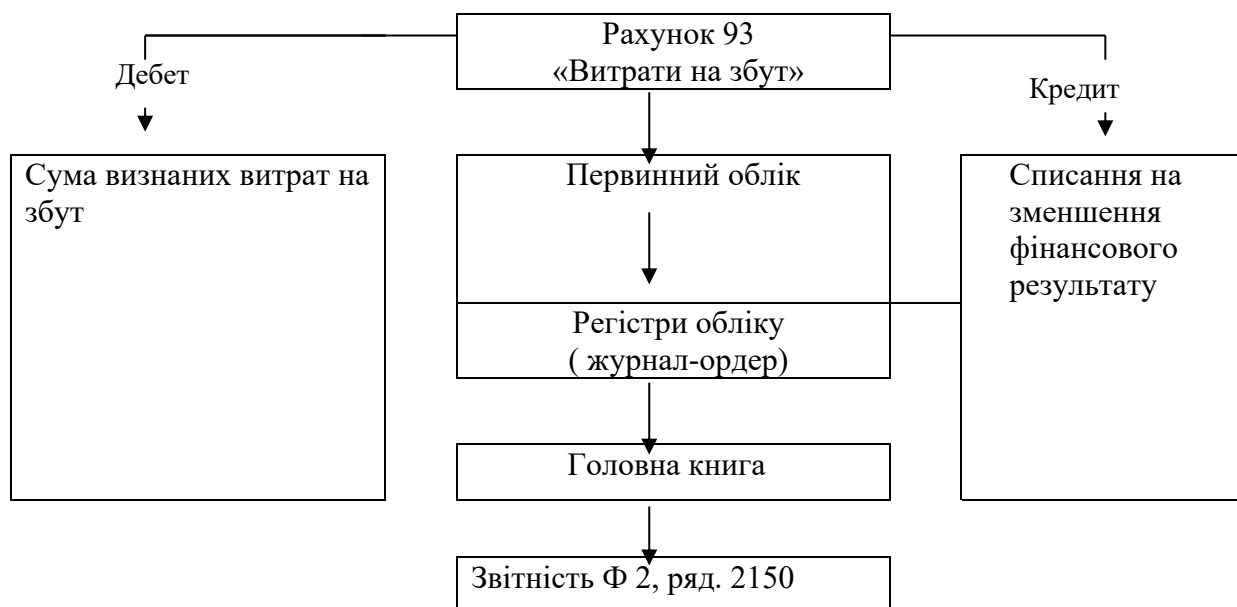


Рисунок 6.2 - Схема організації обліку витрат на збут

У статтю «Інші адміністративні витрати» відносять канцелярські, поштові і телеграфні витрати; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель), вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів й інвентарю, страхові платежі по будівлях; їх утримання і обслуговування технічних засобів управління (диспетчерського зв'язку, обчислюваних центрів); витрати на ремонт будівель та інвентарю, утримання службового легкового транспорту, пожежної, сторожової охорони, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські), плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків.

Дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати» і кредитують рахунки: 13 «Знос необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»; 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»; 68 «Розрахунки за іншими операціями» та інші.

На рахунку 93 «Витрати на збут» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг підприємства.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щомісячне списання витрат на збут оформлюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Аналітичний облік витрат на збут організовується за номенклатурними статтями витрат та за економічними елементами. До витрат на збут належать витрати на транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних

необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

Бухгалтерські проводки по рахунку 93 «Витрати на збут» наведені в таблиці 6.6 (суми витрат умовні).

Таблиця 6.6 - Бухгалтерські проведення по рахунку 93 «Витрати на збут»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг	93	13	466,00
2. Списано виробничі запаси на витрати на збут	93	20,22	333,00
3. Відображено витрати на службові відрядження відділу збуту	93	372	9335,00
4. Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	93	64	933,00
5. Нараховано витрати з маркетингу та реклами, надані сторонніми організаціями	93	685	9393,00
6. Нараховано заробітну плату робітникам відділу збуту	93	661	16940,00
7. Нараховані відрахування на соціальні заходи на ФОП згідно з чинним законодавством	93	65	5075,00
8. Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	46677,00

Для обліку інших витрат операційної діяльності призначено рахунок 94 «Інші витрати 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».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має наступні субрахунки:

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».

За дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображається сума визнаних витрат, по кредиту - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» визнаються витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік усіх витрат, що пов'язані з дослідженнями і розробками, які здійснює підприємство, якщо такі дослідження і розробки відповідають П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю – продаж іноземної валюти» відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату реалізації.

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо).

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості і заборгованості, яка призначається для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості у випадку недостатності нарахуваної суми резерву сумнівних боргів і про суму списаної безнадійної заборгованості, за якою створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами та зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, що пов'язані зі знеціненням (уцінкою) запасів, у відповідності з П(С)БО 9 «Запаси».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявленні в процесі заготовки, переробки, зберігання і реалізації. Одночасно зі списанням цінностей, винуватці в нестачі яких не встановлені, на витрати балансова вартість списаних активів зараховується на забалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства і умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків

відпочинку, санаторіїв і інших закладів оздоровчого і культурного призначення.

Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться у розрізі видів і статей витрат.

Контрольні питання:

1. Дайте визначення витрат згідно П(с) БО 16.
2. Яка економічна сутність та класифікація витрат ?
3. Як здійснюється рупування витрат за економічними елементами ?
4. Назвіть основні витратні рахунки.
5. Дайте характеристику рахунку 23.
6. Охарактеризуйте витрати звітного періоду.
7. На якому рахунку ведеться облік матеріальних витрат ?
8. Як здійснюється формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)?
9. Як ведеться облік загальновиробничих витрат ?
10. Охарактеризуйте облік операційних витрат.

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Залежно від можливості віднесення витрат безпосередньо до конкретного об'єкту, економічно доцільним шляхом, розрізняють**
 - A. прямі та непрямі витрати
 - B. основні та накладні витрати
 - C. продуктивні та непродуктивні витрати
 - D. всі відповіді вірні
- 2. Витрати, що пов'язані з виробництвом декількох видів продукції та відносяться на об'єкти калькуляції шляхом розподілу пропорційно відповідній базі – це**
 - A. основні та накладні витрати
 - B. постійні та змінні витрати
 - C. одноелементні та комплексні витрати
 - D. всі відповіді вірні
- 3. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:**
 - A. виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), наднормативних виробничих витрат, адміністративних витрат
 - B. виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), розподілених постійних загально виробничих витрат, наднормативних виробничих витрат
 - C. виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), нерозподілених постійних загально виробничих витрат, наднормативних виробничих витрат
 - D. всі відповіді вірні
- 4. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з**

А. прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат

В. прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загально виробничих витрат

С. прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загально виробничих витрат

Д. всі відповіді вірні

5. Змінні загальновиробничі витрати

А. розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період

В. розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з нормальної потужності підприємства

С. не розподіляються, а списуються всією сумою на зменшення фінансового результату від операційної діяльності

Д. всі відповіді вірні

6. Нерозподілені загальновиробничі витрати списуються проводкою

А. дебет 901 кредит 91

В. дебет 23 кредит 91

С. дебет 791 кредит 91

Д. дебет 902 кредит 91

7. Податки та передбачені законодавством обов'язкові платежі, окрім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

А. не визнаються витратами згідно вимог П(С)БО

В. відносяться до адміністративних витрат

С. відносяться до інших операційних витрат

Д. всі відповіді вірні

8. Адміністративні витрати

А. розподіляються на кожен об'єкт витрат пропорційно виробничій собівартості продукції (робіт, послуг)

В. розподіляються на кожен об'єкт витрат пропорційно прямим витратам на оплату праці

С. не розподіляються, а списуються в усій сумі на зменшення фінансового результату

Д. всі відповіді вірні

9. Витрати на рекламу та дослідження ринку відносяться до:

А. витрат, що формують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

В. витрат на збут

С. інших операційних витрат

Д. всі відповіді вірні

10. Рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»

А. активний

В. пасивний

С. контрактивний

Д. контрпасивний

11. Витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів списуються

- A. щомісячно в розмірах, встановлених у спеціальних розрахунках
- B. щорічно
- C. щоквартально
- D. не списується взагалі

12. Для обліку витрат майбутніх періодів призначено рахунок

- A. 15
- B. 39
- C. 94
- D. 98

13. Операція списання виробничих запасів на загальногосподарські потреби відображається кореспонденцією рахунків

- A. Д-т 92 К-т 20
- B. Д-т 92 К-т 311
- C. Д-т 92 К-т 64
- D. Д-т 92 К-т 66

14. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється

- A. наказом керівника підприємства
- B. П(С)БО
- C. актом головного бухгалтера
- D. довідкою (розрахунком) бухгалтерії

15. Витрати на дослідження та розробки визначаються відповідно до

- A. П(С)БО 9
- B. П(С)БО 7
- C. П(С)БО 15
- D. П(С)БО 8

16. Операція відображення вартості реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації відображається кореспонденцією рахунків

- A. Д-т 942 К-т 33
- B. Д-т 944 К-т 20
- C. Д-т 944 К-т 38
- D. Д-т 943 К-т 22

17. За економічними елементами витрати поділяють на

- A. поточні витрати, одноразові витрати
- B. прямі витрати, непрямі витрати
- C. одноелементні витрати, комплексні витрати
- D. матеріальні витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати

18. Відображення використаних ресурсів на виробництво та формування елементів витрат - це

- A. перший етап обліку процесу виробництва
- B. другий етап обліку процесу виробництва
- C. третій етап обліку процесу виробництва
- D. останній етап обліку процесу виробництва

19. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення відносяться до

- A. витрат на утримання необ. активів
- B. витрат на управління виробництвом
- C. витрат на обслуговування виробничого процесу
- D. витрат на утримання виробничих приміщень

20. До адміністративних витрат відносяться

- A. витрати на оплату праці та комісійні винагороди продавцям
- B. витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування
- C. витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими)
- D. загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо)

Задачі:

№ 1. На виробництво 10 крісел пішло 2 кг цвяхів, 35 м меблевої тканини, 10 металевих конструкцій, 130 кг деревини, фурнітури на загальну суму 365 грн. За виробництво 7 крісел робітник отримує премію 2120 грн. Витрати на обслуговування виробництва склали 1075 грн., витрати електроенергії – 3000 грн., витрати на реалізацію – 1450 грн..

Визначити собівартість 1 крісла, його оптову та роздрібну ціну, якщо: 1кг цвяхів – 83,95 грн, 1м тканини – 288,50 грн, 1 металева конструкція – 1700 грн, 1 м3 деревини – 1055 грн. Фірма очікує отримання прибутку в розмірі 35%, ПДВ – 20%, торгова націнка – 20%.

№ 2. Прямі матеріальні витрати за звітний період склали 100000 грн., прямі витрати на оплату праці – 80000 грн., нарахування на цю зарплату – 30000 грн., інші прямі витрати – 20000 грн. Загальновиробничі витрати за звітний період склали 200000 грн., з них 110000 грн. – змінні, 90000 грн. – постійні. Нормальна потужність підприємства – 100000 одиниць виготовленої продукції за звітний період. Цій потужності відповідають 80000 грн. постійних загальновиробничих витрат. За даний звітний період підприємство виготовило 90000 одиниць продукції.

Визначити виробничу собівартість виготовленої продукції у даному звітному періоді і зробити відповідні записи у бухгалтерському обліку.

Література до розділу 6

1. Податковий кодекс України України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства

фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

РОЗДІЛ 7

ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

7.1 Умови визначення доходів та їх класифікація

Для визнання доходу необхідним є не тільки надходження активу або зменшення зобов'язання, але й фінансовий наслідок цих подій, тобто збільшення власного капіталу (окрім внесків учасників (власників)). Отже, дохід визнається у момент збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу.

Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку та фінансовій звітності доходів і витрат у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип нарахування повинен застосовуватися одночасно з принципом відповідності, згідно з яким витрати визнаються у Звіті про сукупний дохід на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Застосування принципів нарахування та відповідності під час визнання доходів як елементів фінансової звітності відбувається наступним чином (рисунок 7.1):



Рисунок 7.1 – Умови визнання доходів у фінансовій звітності

Дохід визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте, для відображення сутності операції за певних умов необхідно застосовувати критерії визнання до окремих елементів однієї операції, які підлягають оцінці. Наприклад, вартість реалізації продукції включає суму за майбутні надані послуги (монтаж), яка підлягає визнанню. Ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги.

І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох і більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що сутність господарської операції не можна зрозуміти без розгляду декількох операцій у цілому.

Наприклад, підприємство може реалізувати товари й водночас укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше. У даному випадку обидві операції повинні розглядатися одночасно.

Окремо слід розглянути дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) і дохід від надання послуг. Не визнається дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, наданими послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливую вартість.

Не визнаються також доходами наступні надходження від інших осіб:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, які належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

У бухгалтерському обліку дохід відображається у сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, які підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації (грошових коштів або їх еквівалентів), яку може бути отримано з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, яка надається підприємством.

При здійсненні оцінки доходу суттєвим є правильне тлумачення двох його різновидів: валового та чистого.

Валовий дохід - це економічна вигода, яку підприємство одержало (або має одержати).

Чистий дохід — це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо.

Отже, реальним доходом є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Д), податку на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ}$$

Оцінка доходу відбувається у наступному порядку:

- 1) дохід, який підлягає отриманню або вже отриманий, виражається у

сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню;

2) у випадку відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) за бартерними контрактами: за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів:

Якщо неможливо визначити справедливую вартість отриманих активів, робіт послуг або таких, які підлягають отриманню, дохід визнається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за даним бартерним контрактом.

Різні види доходу від реалізації мають відповідні критерії визнання. Особливості визнання різних видів доходу від реалізації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності зумовлені вимогами П(С)БО 15 «Дохід».

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у випадку наявності наступних умов (рисунок 8.2).

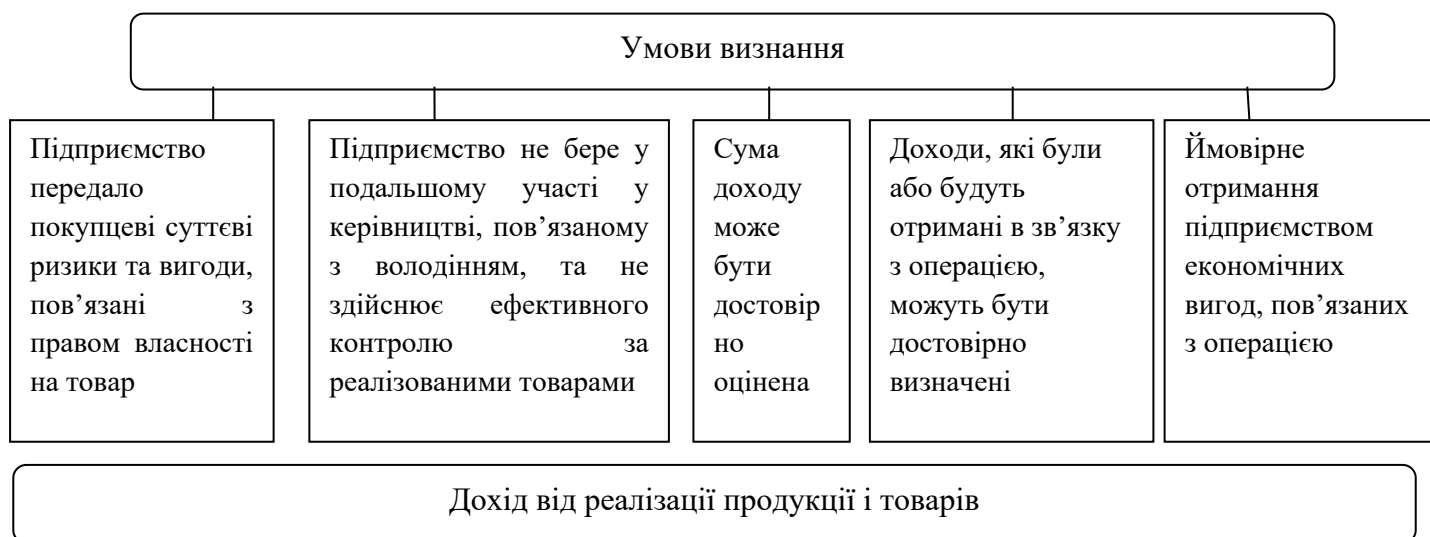


Рисунок 7.2 - Умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів (інших активів) за звітний період

Важливе значення при визнанні доходу мають умови договору (контракту) продажу активу.

Якщо умовами договору передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту її доставки на склад, то відповідно всі ризики транспортування несе продавець, а тому відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту оприбуткування об'єкту продажу на склад покупця.

Якщо умовами контракту передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту їх завантаження на транспортні засоби, то відображення в бухгалтерському

обліку доходу відбувається після підтвердження факту списання реалізованих активів зі складу продавця.

Визнаний дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості.

Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу та за наступних умов (рисунок 7.3):.

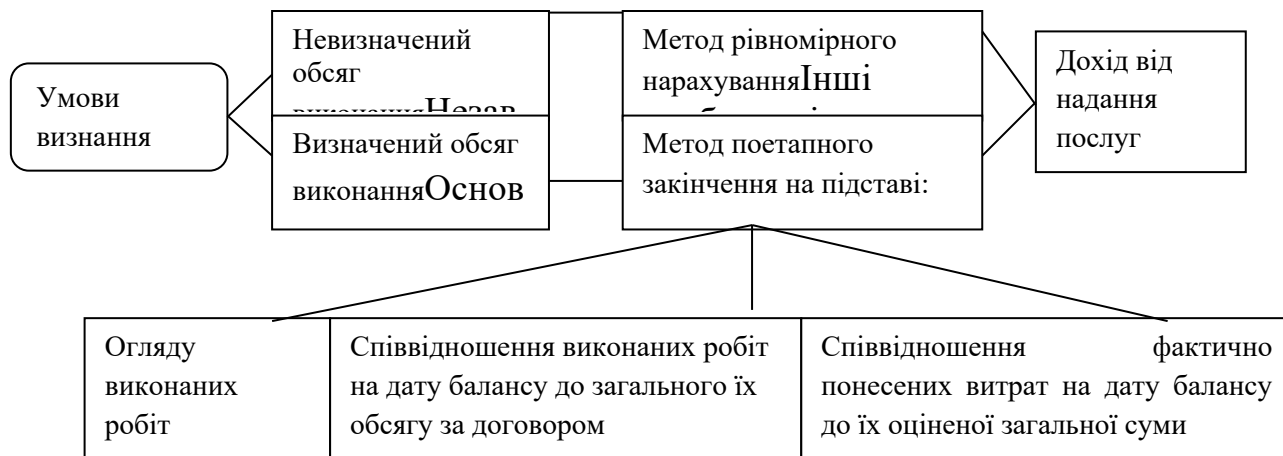


Рисунок 7.3 - Умови визнання доходу від надання послуг

Розглянуті методи передбачають визнання доходу в тих звітних періодах, в яких надаються відповідні послуги.

Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій здійснюється трьома способами:

- вивчення виконаних робіт (коли сторони, вивчивши надані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Визнання доходу за методом рівномірного нарахування застосовується у випадках, якщо надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу.

Якщо дохід від надання послуг не може бути правильно визначений, то він відображається у розмірі визнаних витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнається, а витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);

- надання послуг, виконання робіт;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Також суттєвою ознакою класифікації є вид діяльності, від якої отримано дохід (рисунки 7.4).



Рисунок 7.4 - Класифікація видів діяльності підприємства

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної діяльності може бути виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносяться також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушення податкового законодавства та інші операції, які забезпечують цю діяльність.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову й інвестиційну).

Операційна діяльність - це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або 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. Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями: виробництво, управління, збут.

Інвестиційна діяльність - це операції придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку доходів і

фінансових результатів у розрізі видів діяльності.

7.2 Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Узагальнення даних про доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доходи від страхової діяльності, а також суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна до сплати сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством).

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкту за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок. Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має наступні субрахунки (таблиця 7.1).

Таблиця 7.1 - Субрахунки до рахунку 70 «Доходи від реалізації»

№ субрахунку	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій підприємств і організацій, що виконують роботи та надають послуги
704	Вирахування з доходу	Для відображення суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сум наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцями продукції і товарів та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу
705	Перестрахування	Для узагальнення інформації про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестрахування

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/ або іншими напрямками, визначеними підприємством (рисунок 7.5).

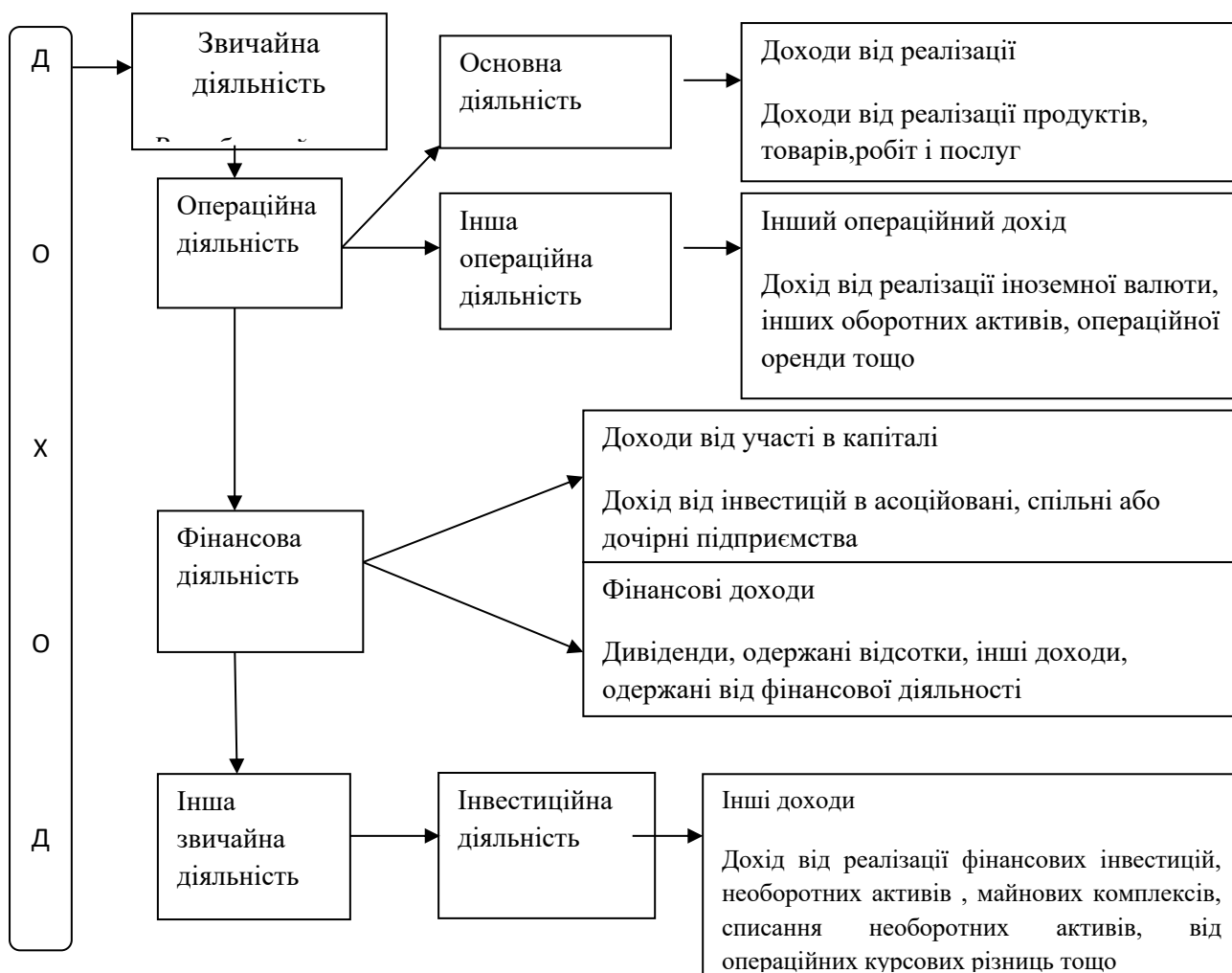


Рисунок 7.5 - Класифікація доходів за видами діяльності

Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації є рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, міни, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Розрахункові документи вважаються пред'явленими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

У фінансовому обліку процес реалізації відображається наступним чином:

- при методі нарахування - у момент відвантаження готової продукції товарів, наданих послуг: Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» К-т 70 «Доходи від реалізації»;

- у момент отримання грошових коштів: Д-т 30 «Готівка», К-т 70 «Доходи від реалізації».

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації здійснюється наступним чином (таблиця 7.2).

Таблиця 7.2 - Облік доходів від реалізації

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
1. Відображено суми, які не є доходом (підлягають виключенню з нього)	70	36	1200	Довідка бухгалтерії
2. Проведено інші вирахування з доходу	70	63	2300	Довідка бухгалтерії
3. Відображено суми податків і обов'язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	70	64	600	Податкова накладна
1. Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації	70	791	4100	Довідка бухгалтерії
2. Визнано дохід на суму активів, переданих як внесок до статутного капіталу, або в обмін на довгострокові цінні папери (фінансові інвестиції)	14	70	7300	Довідка бухгалтерії
3. Отримано основні засоби в обмін на неподібний актив	15	70	8200	Довідка бухгалтерії
4. Визнано дохід від реалізації на суму одержаних грошових коштів	30	70	1300	Довідка бухгалтерії
5. Визнано дохід від реалізації на суму одержаних у безготівковій формі грошових коштів	31	70	6550	Довідка бухгалтерії
6. Виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації для забезпечення заборгованості покупцем	34	70	1400	Довідка бухгалтерії
7. Визнано дохід від реалізації продукції покупцям і замовникам на умовах відстрочки платежу	36	70	7600	Довідка бухгалтерії
8. Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам продукції, товарів, робіт, послуг	37	70	4500	Довідка бухгалтерії

7.3 Облік інших операційних доходів

У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, які не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг):

- дохід від реалізації іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;

- пені, штрафи, неустойки, визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про їх стягнення;
- доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді операційний крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), використовується рахунок 71 «Інший операційний дохід».

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Відображення в бухгалтерському обліку інших операційних доходів відбувається наступним чином (таблиця 7.3):

Таблиця 7.3 - Облік інших операційних доходів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
1. Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71	64	1200	Довідка бухгалтерії
2. Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71	791	2600	Довідка бухгалтерії
3. Виявлено лишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23	71	4300	Довідка бухгалтерії
Виявлено лишки готової продукції у результаті інвентаризації	26	71	2200	Довідка бухгалтерії
Отримано готівкою суму штрафу	30	71	650	Довідка бухгалтерії
Визнано курсову різницю за валютними коштами	33	71	1200	Довідка бухгалтерії
Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34	71	1400	Довідка бухгалтерії

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4	5
Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63	71	1300	Довідка бухгалтерії

7.4 Облік доходів від фінансової діяльності

Основними видами доходів, які належать до фінансових операцій фінансової діяльності, є:

- доходи від інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;
- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи від фінансових операцій.

З названими доходами тісно пов'язані такі поняття як метод участі в капіталі та асоційоване підприємство.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, який передбачає збільшення або зменшення балансової вартості інвестицій відповідно на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Асоційоване підприємство - підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більш як 25 % акцій) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Узагальнення інформації про доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі».

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - списання у 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.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії, акт переоцінки, рахунки, платіжні доручення тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від участі в капіталі відбувається наступним чином (таблиця 7.4):

Таблиця 7.4 - Облік доходів від участі в капіталі

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий від інвестицій в дочірні, асоційовані або спільні підприємства	72	792	1200	Довідка бухгалтерії
2. Визнано дохід від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі у вигляді збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування за рахунок отримання прибутку або зростання власного капіталу	14	72	2300	Довідка бухгалтерії

Узагальнення інформації про доходи, які отримані у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема, дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», ведеться на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Субрахунки до рахунку 73 «Інші фінансові доходи» наведено у таблиці 7.5.

Таблиця 7.5 - Субрахунки до рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема, винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, рахунки тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших фінансових доходів наведено у таблиці 7.6.

Таблиця 7.6 - Облік інших фінансових доходів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунки		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73	792	1200	Довідка бухгалтерії
2. Визнано інший фінансовий дохід у вигляді відсотків, які належать до отримання за активи, надані у фінансову оренду	16	732	2300	Довідка бухгалтерії
3. Отримано роялті в готівковій формі	30	733	4300	ПКО
4. Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37	732	2800	Довідка бухгалтерії
5. Відображено дохід від наданих у фінансову оренду активів	68	732	3400	Довідка бухгалтерії

7.5 Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності

До складу доходів від інвестиційної діяльності відносяться доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), майнових комплексів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно одержаних необоротних активів;
- інші доходи від звичайної діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи».

За кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна до сплати сума непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Первинними документами при відображенні доходів від інвестиційної діяльності є акти переоцінки, платіжне доручення, ПКО, виписки банку, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку інших доходів відбувається наступним чином (таблиця 7.7):

Таблиця 7.7 - Облік інших доходів

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74	64	1800	Довідка бухгалтерії
2. Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74	793	2900	Довідка бухгалтерії
3. Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фін. інвестиції	10	741	4700	Довідка бухгалтерії
4. Визначено дохід від неопераційної курсової різниці за фінансовими інвестиціями	14	744	2300	Довідка бухгалтерії

7.6 Облік фінансових результатів

У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- фінансові результати від звичайної діяльності;
- чистий прибуток (збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо. Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, за мінусом адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування - це алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів за мінусом фінансових й інших витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Кінцевий фінансовий результат - чистий прибуток (збиток) - визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

Узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної

діяльності здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати».

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має субрахунки, які наведено у таблиці 7.8.

Таблиця 7.8 - Субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати»

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
791	«Результат операційної діяльності»	Визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»)
792	«Результат фінансових операцій»	Визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі»
793	«Результат іншої діяльності»	Визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання сум в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати»

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів наведено у таблиці 7.9.

Таблиця 7.9 - Облік фінансових результатів діяльності

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Відображено собівартість готової продукції (робіт, послуг), якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності»	79	23	3500	Довідка бухгалтерії
2. Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду	79	441	4500	Довідка бухгалтерії
3. Віднесено на фінансові результати суми, які підлягають виключенню зі складу доходів	79	70	3200	Довідка бухгалтерії
4. Віднесено на фінансовий результат витрати за елементами, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності»	79	80,81,82, 83	6700	Довідка бухгалтерії
5. Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	79	90	2300	Довідка бухгалтерії
6. Віднесено на фінансові результати адміністративні витрати, понесені протягом звітного періоду	79	92	5400	Довідка бухгалтерії
7. Віднесено на фінансові результати витрати на збут, понесені протягом звітного періоду	79	93	4600	Довідка бухгалтерії
8. Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	79	94	2800	Довідка бухгалтерії
9. Віднесено на фінансові результати фінансові витрати, понесені протягом звітного періоду	79	95	2700	Довідка бухгалтерії
10. Відображено непокритий збиток звітного періоду	442	79	4500	Довідка бухгалтерії

Розмір прибутків або збитків операційної діяльності підприємства визначається на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

За кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображаються у порядку закриття рахунків суми доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Для отримання показника прибутку або збитку від операційної

діяльності Планом рахунків передбачено субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». У кінці звітної періоду обороти за рахунками 70, 71, 90, 92, 93, 94 списуються на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності», за даними якого визначається прибуток (збиток) операційної діяльності.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом від вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо. У Звіті про сукупний дохід він відображається у рядку з аналогічною назвою. Порядок визначення чистого доходу (виручки) від реалізації (товарів, робіт, послуг) у бухгалтерському обліку є наступним:

1. Сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо), який відповідає критеріям визнання доходу, буде відображатися записом:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображено дохід від реалізації	36	70

2. На зменшення доходу послідовно списуються нараховані податки, платежі:

а) суму податку на додану вартість, включену до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	70	64

б) акцизний збір, врахований у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для платників акцизного збору:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано акцизний збір згідно з чинним законодавством	70	64

Після здійснення наведених записів на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» списується сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг). У бухгалтерському обліку вона буде відображатися наступним записом:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Віднесено чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	70	791

Сукупний прибуток(збиток) - це різниця між чистим доходом від продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції.

Для визначення сукупного прибутку потрібно насамперед визначити та відобразити в обліку собівартість реалізованої готової продукції, товарів, наданих послуг, виконаних робіт.

Для цього в бухгалтерському обліку здійснюється наступний запис:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції	791	90

Фінансовий результат - це прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку), інших операційних доходів за мінусом адміністративних витрат і витрат на збут відповідної виду діяльності та інших операційних витрат.

Для визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності здійснюються наступні записи (таблиця 7.10):

Таблиця 7.10 – Відображення в обліку фінансових результатів від операційної діяльності

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума грн.	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит		
1. Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	711	791	3400	Довідка бухгалтерії
2. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності адміністративні витрати	791	92	7300	Довідка бухгалтерії
3. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати на збут	791	93	8500	Довідка бухгалтерії
4. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати операційної діяльності	791	94	2300	Довідка бухгалтерії

Після наведених вище записів на рахунку 791 «Результат операційної

діяльності» буде визначено результат операційної діяльності - прибуток або збиток.

Отже, якщо кредитовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше кредитового обороту даного рахунку, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, підприємство на суму різниці отримує непокритий збиток.

Контрольні питання:

1. Дайте визначення доходів згідно П(с)БО 15.
2. Назвіть класифікацію доходів.
3. Охарактеризуйте рахунок 70 «Доходи від реалізації».
4. Дайте визначення поняття «Фінансові результати».
5. Як класифікуються фінансові результати ?
6. Охарактеризуйте рахунок 79 «Фінансові результати».
7. Які основні види діяльності підприємства?
8. Охарактеризуйте рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».
9. Дайте визначення валового та чистого доходів.
10. Які субрахунки передбачено до рахунку 79 «Фінансові результати»?

Тестові завдання для контролю знань:

- 1. Класифікація доходів підприємства надається у**
 - A. П(С)БО 11
 - B. П(С)БО 15
 - C. П(С)БО 20
 - D. П(С)БО 17
- 2. Доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів є складовою частиною**
 - A. доходів від реалізації
 - B. інших операційних доходів
 - C. фінансового доходу
 - D. інших доходів
- 3. Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій використовується субрахунок**
 - A. 701 «Дохід від реалізації готової продукції»
 - B. 702 «Дохід від реалізації товарів»
 - C. 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
 - D. 705 «Перестраховування»
- 4. Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є**
 - A. розрахунки та довідки бухгалтерії, акт переоцінки

В. рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі

С. акти інвентаризації

Д. ПКО, виписки банку

5. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається

А. шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок

В. алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів, фінансових й інших витрат

С. як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат

Д. шляхом вирахування з прибутку відсотків за існуючими кредитами

6. Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається

А. як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період

В. як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток

С. як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат

Д. шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок

7. Сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" при його закритті списується на рахунок

А. 49 «Страхові резерви»

В. 35 «Поточні фінансові інвестиції»

С. 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Д. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

8. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за

А. видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки

В. видами діяльності, для яких не відкриваються відповідні субрахунки

С. їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно

Д. видами продукції та товарів, які підприємство не визначає самостійно

9. Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду

А. Дт 79 «Фінансові результати» Кт 441 «Прибуток нерозподілений»

В. Дт 79 «Фінансові результати» Кт 98 «Податок на прибуток»

С. Дт 70 «Доходи від реалізації» Кт 79 «Фінансові результати»

Д. Дт 441 «Прибуток нерозподілений» Кт 79 «Фінансові результати»

10. Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду

- A. Дт 79 Кт 97
- B. Дт 79 Кт 94
- C. Дт 79 Кт 99
- D. Дт 97 Кт 79

11. Відображено непокритий збиток звітного періоду

- A. Дт 79 Кт 441
- B. Дт 79 Кт 442
- C. Дт 443 Кт 79
- D. Дт 442 Кт 79

12. Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від іншої фінансової діяльності

- A. Дт 79 Кт 72
- B. Дт 71 Кт 79
- C. Дт 73 Кт 79
- D. Дт 70 Кт 79

13. Для отримання показника прибутку або збитку від основної діяльності підприємства Планом рахунків передбачено

- A. субрахунок 791 «Результат операційної діяльності»
- B. субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений»
- C. субрахунок 421 «Емісійний дохід»
- D. субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів»

14. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом

- A. вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тільки ПДВ
- B. вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок
- C. вирахування з доходу знижок
- D. шляхом вирахування з прибутку відсотків за існуючими кредитами

15. Сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу, який відповідає критеріям визнання доходу, буде відображатися записом:

- A. Дт 70 Кт 64
- B. Дт 70 Кт 62
- C. Дт 64 Кт 70
- D. Дт 36 Кт 70

16. Фінансовий результат - це

- A. сума операційних доходів підприємства
- B. грошова оцінка матеріальної шкоди, заподіяної порушенням договору або позадоговірним правопорушенням
- C. прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої, наданні від послуг або торговельної), який визначається операційної діяльності алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів,

адміністративних витрат і витрат на збут відповідної виду діяльності та інших операційних витрат

Д. прибуток від здійснення додаткових видів діяльності та надання додаткових послуг

17. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати операційної діяльності

A. Дт 791 Кт 93

B. Дт 93 Кт 791

C. Дт 791 Кт 92

D. Дт 79 Кт 94

18. За кредитом субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» відображаються списання сум у порядку закриття рахунків обліку доходів від іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом –

A. 70 «Доходи від реалізації»

B. 79 «Фінансові результати»

C. 95 «Фінансові витрати»

D. 97 «Інші витрати»

19. Нарахування податку на прибуток від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності та відображення у складі фінансових результатів відображається в обліку наступними записами:

A. Дт 981 Кт 642

B. Дт 981 Кт 641

C. Дт 981 Кт 643

D. Дт 981 Кт 644

20. Віднесено на фінансові результати операційної діяльності адміністративні витрати:

A. Дт 791 Кт 92

B. Дт 79 Кт 93

C. Дт 981 Кт 644

D. Дт 79 Кт 94

Задачі:

№ 1. За договором покупець протягом 30 днів з дати отримання товару має заплатити 2400 грн., у т.ч. ПДВ – 400 грн. Якщо покупець здійснить оплату протягом 5 днів з моменту придбання товару, то йому буде надана знижка у розмірі 5% від вартості придбаного товару. Оплата після 5 перших днів, коли надається знижка, здійснюється у повному обсязі. Покупець оплату здійснив через 3 дні після отримання товару.

Визначити чистий дохід з урахуванням знижки та відобразити операції на рахунках.

№ 2. Виробниче об'єднання реалізувало продукцію по відпускній ціні на 22000 грн., фактична собівартість реалізованої продукції становить 12000 грн. Поза виробничі витрати по збуту становлять 1200 грн. Відобразити бухгалтерськими проводками господарські операції.

Література до розділу 7

1. Податковий кодекс України України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. URL:<https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

РОЗДІЛ 8

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

8.1 Склад і призначення фінансової звітності

Господарські операції, які щоденно здійснюються підприємствами, оформлюються первинними документами та відображаються в облікових регістрах. Для управління діяльністю підприємства, оцінки її результатів, виявлення резервів зростання обсягу виробництва та підвищення його економічної ефективності складається фінансова звітність.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік фінансову звітність в Україні" фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [2].

Метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності та фінансовий стан підприємства.

Користувачі фінансової звітності - це фізичні або юридичні особи, яким необхідна інформація про діяльність підприємства для прийняття рішень. Для вищих організацій звітність є базою вивчення роботи підвідомчих підприємств, основою для координації діяльності підвідомчих установ, планування виробництва на майбутній період. Фінансово-кредитні органи використовують звітні дані для контролю за дотриманням підприємствами фінансово-кредитної дисципліни, правильністю нарахування сум, що підлягають сплаті до бюджету, та аналізу ефективності використання отриманих кредитів і коштів цільового фінансування. Керівникам підприємств і виробничих підрозділів дані звітності дозволяють проаналізувати результати господарської діяльності та вжити необхідні заходи з їх покращання.

Складання фінансової звітності не забезпечує оперативності управління, а інформація, яка міститься у фінансовій звітності, є недостатньою для прийняття дієвих рішень вищим управлінським персоналом. Це зумовлює необхідність використання внутрішньої бухгалтерської та управлінської звітності для задоволення потреб користувачів у детальнішій інформації. Форми названих видів звітності затверджуються Наказом про облікову політику підприємства.

Внутрішня бухгалтерська звітність передбачає надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу. Така звітність складається бухгалтером-аналітиком, її подання законодавчо не регламентовано.

Управлінська звітність складається управлінцями різних рівнів на основі даних внутрішньої бухгалтерської звітності та містить оцінку результатів діяльності, прогнози щодо напрямів розвитку підприємства. Така звітність систематизує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень з метою координації розвитку підприємства. Вона повинна задовольняти потреби в інформації, чітко визначеній за галузями діяльності та сферою

компетенції і відповідальності кожного управлінця.

Вимоги до змісту, періодичності та порядку подання звітності для управління повинні визначати самі менеджери; саме від них, як користувачів, залежить структура відображених у звітності даних. А якість внутрішньої бухгалтерської та управлінської звітності, як і якість її аналізу, оцінка результатів цього аналізу залежать від рівня кваліфікації управлінця. При цьому менеджеру необхідна не лише економічна освіта, розуміння бухгалтерського обліку, але й знання основ техніко-економічного планування, статистики, аналізу господарської діяльності, фінансового менеджменту, стратегічного управління тощо.

Лише правильне формулювання вимог до звітності дозволяє керівництву підприємства отримати необхідні дані для прийняття управлінських рішень, спрямованих на збереження та раціональне використання матеріальних і трудових ресурсів, грошових коштів.

НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" передбачено, що фінансова звітність складається з: Звіту про фінансовий стан (Баланс), Звіту про сукупний дохід (Звіт про фінансові результати), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і Приміток до річної фінансової звітності [3].

Суб'єкти підприємницької діяльності відповідно до Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" повинні надавати:

- річну фінансову звітність: Звіт про фінансовий стан (Баланс), Звіт про сукупний дохід (Звіт про фінансові результати), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал і Примітки до річної фінансової звітності [3];
- квартальну фінансову звітність: Звіт про фінансовий стан (Баланс), Звіт про сукупний дохід (Звіт про фінансові результати). Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності складають лише спрощену форму річної звітності.

Строки подання фінансової звітності (квартальної і річної) для всіх підприємств встановлені Кабінетом Міністрів України у Порядку подання фінансової звітності. Відповідно до цього документу квартальна звітність подається не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом. Річна - не пізніше 20-го лютого наступного за звітним роком. Фінансова звітність (квартальна та річна) подається:

- до державних органів статистики;
- в органи, до сфери управління яких належить підприємство;
- до інших державних органів (за наявності асигнувань з бюджету);
- трудовим колективам за їх вимогою;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів.

При підготовці річного звіту керівництво підприємства повинно усвідомлювати відповідальність за складений звіт. Якісно складений та своєчасно оприлюднений звіт - це один зі способів залучення інвесторів, постачальників і клієнтів. Керівництво повинно розглядати цей звіт не як чергову звітність перед ще одним контролюючим державним органом, а передусім, як звіт про результати діяльності перед власниками підприємства.

Інакше кажучи, фінансова звітність відображає результати управління та вміння керівництва ефективно використовувати наявні ресурси господарюючого суб'єкта. При підготовці фінансової звітності велике значення має дотримання вимог значимості та суттєвості інформації.

Всі звіти обов'язково підписуються керівником і головним бухгалтером підприємства.

Фінансова звітність повинна об'єктивно висвітлювати необхідну користувачам інформацію про фінансовий стан і результати господарської діяльності підприємств, проведені коригування, виправлення облікових даних, причини їх здійснення. Також необхідним є дотримання принципу повного висвітлення, тобто фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатну вплинути на рішення, які приймаються на її основі, незалежно від того, відповідно до яких стандартів складається фінансова звітність.

8.2 Порядок складання фінансової звітності

Згідно ст. 2 Закону № 996, п. 1 Порядку № 419 фінансову звітність подають:

- усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання та форми власності);

- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності [2].

Фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність складають відповідно до:

- національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО), або

- міжнародних стандартів фінансової звітності [2].

Суб'єкти господарювання, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність (ч. 1 ст. 12 Закону № 996) [2].

Об'єднання підприємств, крім власної звітності, подають зведену фінансову звітність. До неї включають інформацію за всіма підприємствами, що входять до складу об'єднань, якщо це передбачено установчими документами таких об'єднань відповідно до законодавства (ч. 3 ст. 12 Закону № 996) [2].

Річну фінансову звітність підприємства зобов'язані подавати:

- органам, до сфери управління яких вони належать;

- трудовим колективам на їх вимогу;

- власникам (засновникам) згідно з установчими документами;

- органам виконавчої влади та іншим користувачам відповідно до законодавства.

До користувачів, яким слід подавати фінансову звітність, відносять, зокрема, органи державної статистики.

Підприємства — платники податку на прибуток подають фінансову звітність органам ДФСУ разом з декларацією з податку на прибуток.

Суб'єктами малого підприємництва вважають підприємства, в яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ (ч. 3 ст. 55 ГКУ) [1].

Платники податку на прибуток — суб'єкти малого підприємництва зобов'язані разом з річною податковою декларацією подати річну фінансову звітність.

А ось підприємствам, що не є платниками податку на прибуток, подавати фінансову звітність до органів ДФСУ не потрібно.

8.3 Звітний період і строки подання

Згідно ч. 1 ст. 13 Закону № 996 звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік [2].

Водночас усі підприємства (за винятком суб'єктів мікропідприємництва) зобов'язані щокварталу подавати проміжну фінансову звітність у складі Звіту про фінансовий стан (Балансу) та Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати). Її складають наростаючим підсумком з початку звітного року. Дещо інший звітний період передбачено для новостворених підприємств. У них перший звітний період може бути менше 12 місяців, але не може бути більше 15 місяців (ч. 2 ст. 13 Закону № 996) [2].

Отже, підприємства, що були зареєстровані в період з 1 жовтня по 31 грудня 2020 року, річну фінансову звітність за цей період можуть не складати. Перший звітний період для них буде з дати реєстрації по 31 грудня 2021 року.

Законодавчо встановлені строки подання річної фінансової звітності відображено на рис. 8.1.

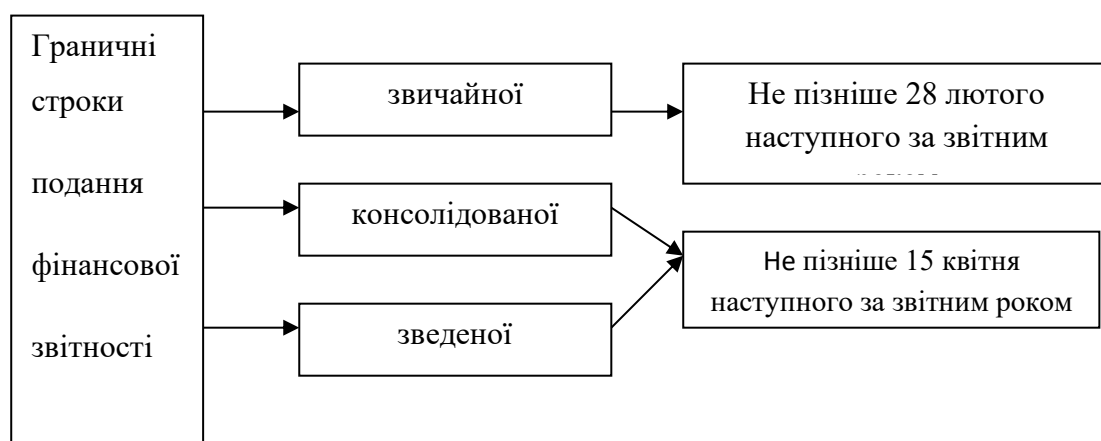


Рис. 8.1 – Граничні строки подання річної фінансової звітності

В тому випадку, якщо граничний строк подання фінансової звітності припадає на неробочий день, такий строк переноситься на перший після вихідного робочий день (п. 10 Порядку № 419) [3].

Платники податку на прибуток подають річну фінансову звітність до органів ДФСУ у строки, передбачені для подання декларації з цього податку (абзац другий п. 5 Порядку № 419) [3].

Датою подання фінансової звітності вважають день її фактичної передачі за призначенням. Якщо фінансова звітність надсилається поштою, то такою датою вважають дату отримання адресатом, зазначену на штемпелі підприємства зв'язку, яке обслуговує адресата.

Окремі суб'єкти господарювання зобов'язані оприлюднювати свою фінансову звітність. Це публічні акціонерні товариства, підприємства — емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінустанови. Частина 4 ст. 14 Закону № 996 зобов'язує їх оприлюднювати річну фінансову звітність і консолідовану фінзвітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці або опублікування в періодичних або неперіодичних виданнях [2].

Крім того, оприлюднювати свою річну фінансову звітність, у тому числі консолідовану, за останні 3 роки повинні:

- державні та комунальні унітарні підприємства;
- господарські товариства, у статутному капіталі яких більше 50 % акцій (часток) належать державі або територіальній громаді;
- господарські товариства, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать госптовариствам, частка держави або територіальної громади в яких становить 100 % [2].

Вони оприлюднюють свою фінансову звітність шляхом її розміщення на власній веб-сторінці або на офіційному веб-сайті відповідного суб'єкта управління об'єктами державної або комунальної власності. Якщо така фінансова звітність підлягає обов'язковому аудиту, разом зі звітністю оприлюднюють і аудиторський висновок.

Для всіх перелічених суб'єктів господарювання законодавець відводить єдиний строк для оприлюднення фінзвітності — до 30 квітня року, наступного за звітним.

8.4 Склад річної фінансової звітності

Фінансова звітність подається як за повною так і за скороченою формою.

Звітність за повною ознакою подають усі підприємства, крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва. Склад повної звітності визначено ч. 2 ст. 11 Закону № 996 і п. 1 розд. II НП(С)БО 1[3].

Скорочену фінансову звітність подають суб'єкти малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності. Структуру та зміст скороченої звітності регламентує П(С)БО 25 та ч. 3 ст. 11 Закону № 996, п. 2 розд. II НП(С)БО 1[2]. Причому окремі

підприємства з числа суб'єктів малого підприємництва мають право складати Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. Це:

- суб'єкти мікропідприємництва;
- юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат відповідно до податкового законодавства.

Склад фінансової звітності залежить від того, до якої категорії належить підприємство, тобто до суб'єктів великого, середнього, малого чи мікропідприємництва. Критерії розмежування згідно ч. 3 ст. 55 ГКУ відображено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2. Критерії віднесення підприємств до різних суб'єктів підприємництва

Суб'єкт господарювання	Середня кількість працівників за календарний рік	Річний дохід від будь-якої діяльності
Суб'єкт великого підприємництва	Перевищує 250 осіб	Перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро
Суб'єкт середнього підприємництва	Від 50 до 250 осіб	Становить суму, еквівалентну від 10 до 50 млн євро
Суб'єкт малого підприємництва	Не перевищує 50 осіб	Не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро
Суб'єкт мікропідприємництва	Не перевищує 10 осіб	Не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро

У таблиці 8.3 наведемо склад фінансової звітності за 2020 рік і строки її подання до органів ДФСУ і статистики для різних суб'єктів господарювання.

Таблиця 8.3- Склад і строки подання річної фінансової звітності

Суб'єкти підприємництва	Склад річної фінансової звітності відповідно до П(С)БО	Строк подання до органів: ДФСУ (разом з відповідною декларацією)	Строк подання до органів: статистики
1	2	3	4
Платники податку на прибуток			

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
Суб'єкти великого та середнього підприємництва	1) форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; 2) форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; 3) форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»; 4) форма № 4 «Звіт про власний капітал»; 5) форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; 6) форма № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»	«Звичайні» платники податків — не пізніше 1 березня (9 лютого) 2021 року. Сільгоспвиробники — не пізніше 29 серпня 2021 року	Не пізніше 28 лютого 2021 року
Суб'єкти малого підприємництва (крім суб'єктів мікропідприємництва)	1) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»	«Звичайні» платники податків — не пізніше 1 березня (9 лютого) 2021 року. Сільгоспвиробники — не пізніше 29 серпня 2021 року	Не пізніше 28 лютого 2021 року
Суб'єкти мікропідприємництва	1) форма № 1-мс «Баланс»; 2) форма № 2-мс «Звіт про фінансові результати»		

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
Платники єдиного податку			
Єдиноподатники групи 3 — суб'єкти малого (у тому числі мікро-) підприємництва	1) форма № 1-мс «Баланс»; 2) форма № 2-мс «Звіт про фінансові результати»	—	Не пізніше 28 лютого 2021 року
Єдиноподатники групи 4 — суб'єкти мікропідприємництва			
Єдиноподатники групи 4 — суб'єкти малого підприємництва (крім суб'єктів мікропідприємництва)	1) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		
Єдиноподатники груп 3 і 4, які не відповідають критеріям суб'єкта малого підприємництва	1) форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; 2) форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; 3) форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»; 4) форма № 4 «Звіт про власний капітал»; 5) форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; 6) форма № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»		

8.5 Вимоги до складання фінансової звітності

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття ними рішень повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства. Інформація, наведена у фінансовій звітності, базується виключно на даних бухгалтерського обліку і має бути тотожна даним аналітичного та синтетичного обліку [2].

Основні вимоги до складання фінансової звітності:

1. Фінансову звітність складають у грошовій одиниці України — гривні.
2. Великі та середні суб'єкти підприємництва заповнюють форми фінансової звітності в тисячах гривень без десяткових знаків. І тільки грошові показники розділу IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» форми № 2 відображають у гривнях з копійками [3].

Фінансову звітність суб'єктів малого підприємництва (форми № 1-м і № 2-м, а також № 1-мс і № 2-мс) складають в тисячах гривень з одним десятковим знаком [2].

3. Показники про податок на прибуток, витрати та збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводять у дужках [2].

4. При складанні фінансової звітності неприпустимо згортати статті активів і зобов'язань, доходів і витрат, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО або МСФЗ [3].

5. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття.

6. Показники річної фінансової звітності підтверджують результатами заздалегідь проведеної інвентаризації активів та зобов'язань [2].

7. Фінансова звітність підписується керівником і бухгалтером підприємства.

Контрольні питання:

1. Склад і призначення фінансової звітності.
2. Порядок складання фінансової звітності.
3. Звітний період і строки подання.
4. Склад річної фінансової звітності.
5. Вимоги до складання фінансової звітності.

Тестові завдання для контролю знань:

1. Річна фінансова звітність складається:

- A. з двох форм звітності
- B. з чотирьох форм звітності
- C. з трьох форм звітності
- D. з п'яти форм звітності

2. Який із наведених етапів формування фінансової звітності є першим

- A. визначення залишків на балансових рахунках, формування Головної книги
- B. розкриття подій, що відбулись після дати балансу
- C. проведення інвентаризації активів і зобов'язань та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку; заповнення звітних форм, перевірка узгодженості їх показників
- D. правильної відповіді немає

3. В якому розділі Звіту про власний капітал відображається спрямування прибутку до пайового капіталу

- A. коригування
- B. внески учасників
- C. розподіл прибутку
- D. вилучення капіталу

4. В якому розділі Звіту про власний капітал відображається безкоштовне одержання необоротних активів

- A. коригування
- C. вилучення капіталу
- B. внески учасників
- D. інші зміни в капіталі

5. В якому розділі Звіту про рух грошових коштів відображається сума сплачених дивідендів

- A. рух коштів у результаті операційної діяльності
- B. рух коштів у результаті інвестиційної діяльності
- C. рух коштів у результаті фінансової діяльності
- D. в жодному із перелічених розділів

6. Що з переліченого відносять до подій, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу і не вимагають коригування відповідних статей фінансової звітності

- A. переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною
- B. серед переліченого вірної відповіді немає
- C. прийняття рішення щодо емісії цінних паперів
- D. виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності

7. Консолідована фінансова звітність складається, якщо

- A. контроль материнським підприємством над дочірнім є тимчасовим
- B. дочірнє підприємство неспроможне передавати засоби материнському підприємству
- C. дочірнє підприємство утримується виключно з ціллю його продажу в поточному році
- D. серед переліченого вірної відповіді немає

8. При консолідації фінансової звітності виключенню не підлягають

- A. балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні і частка материнського підприємства в капіталі дочірніх
- B. суми внутрішньо групових операцій і внутрішньо групових сальдо
- C. прибутки (збитки) дочірніх підприємств
- D. суми нереалізованих прибутків і збитків, що виникають в результаті внутрішньо групових операцій

9. Частка меншості в консолідованому балансі відображається у складі

- A. власного капіталу
- B. зобов'язань
- C. необоротних активів
- D. у описуваному рядку окремо від власного капіталу і зобов'язань

10. Показники річної фінансової звітності підприємства підлягають коригуванню при умові, якщо

- A. кумулятивний приріст інфляції менший 90%
- B. кумулятивний приріст інфляції рівний або більший 90%
- C. індекс інфляції на дату балансу більший 100%
- D. індекси інфляції за останні три роки мають тенденцію до збільшення

11. При коригуванні статей балансу на вплив інфляції активи, придбані на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків

- A. не коригуються
- B. коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки
- C. коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату їх визнання
- D. коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату платежу

12. Яка з господарських операцій не впливає на валюту балансу

- A. відпущено матеріали на виробництво продукції
- B. отримано матеріали від постачальника
- C. видано заробітну плату працівникам
- D. перераховано з поточного рахунку в банку різним кредиторам

12. На яку дату складається бухгалтерський баланс

- A. на перше число періоду, наступного за звітним
- B. з 3.01 по 31.12 звітного року
- C. на будь-яку дату звітного періоду
- D. на останню дату звітного періоду

13. У першому розділі пасиву балансу відображаються

- A. власний капітал
- B. зобов'язання
- C. необоротні активи
- D. оборотні активи

14. У першому розділі активу балансу відображаються

- A. оборотні активи
- B. оборотні й необоротні активи
- C. необоротні активи
- D. витрати майбутніх періодів

15. Визначити, яке з наведених тверджень є правильним

- A. зобов'язання + капітал

- B. активи = зобов'язання + капітал
 - C. активи = капітал
 - D. активи + капітал = зобов'язання
- 16. Для складання I розділу Активу балансу використовують рахунки**
- A. I класу Плану рахунків
 - B. I, II та III класів Плану рахунків
 - C. IV класу Плану рахунків
 - D. V класу Плану рахунків
- 17. Для складання II розділу Активу балансу використовують рахунки**
- A. I класу Плану рахунків
 - B. IV класу Плану рахунків
 - C. V класу Плану рахунків
 - D. II та III класів Плану рахунків
- 18. Для складання I розділу Пасиву балансу використовують рахунки**
- A. V класу Плану рахунків
 - B. I класу Плану рахунків
 - C. IV класу Плану рахунків
 - D. I, II та III класів Плану рахунків
- 19. Бухгалтерський баланс підприємства - це**
- A. звіт про господарську діяльність підприємства
 - B. звіт про фінансовий стан підприємства
 - C. звіт про активи й зобов'язання
 - D. звіт про податки
- 20. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних**
- A. оперативного обліку
 - B. внутрішньогосподарського обліку
 - C. податкового обліку
 - D. бухгалтерського обліку

Задачі:

№ 1. Підприємство «Мрія», що здійснює реалізацію товарів через роздрібну мережу, на початок квітня 20XX року має в наявності товари, роздрібна вартість яких складає 1800000,00 грн., у тому числі торгова націнка – 450000,00 грн.

Протягом місяця були придбані товари за купівельною вартістю на суму 225000,00 грн., ПДВ – 45000,00 грн. Сплачені транспортні витрати з доставки товарів у сумі 1500,00 грн., ПДВ – 300,00 грн., витрати на проведення експертизи якості та сертифікації товару – 800,00 грн., ПДВ – 160,00 грн. Торгова націнка на придбаний товар становить 20 %.

За квітень було реалізовано за готівку товар за ціною продажу на суму 1507500,00 грн.

Необхідно: відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності підприємства «Мрія»

№ 2. За договором покупець протягом 30 днів з дати отримання товару має заплатити 2400 грн., у т.ч. ПДВ – 400 грн. Якщо покупець здійснить оплату протягом 5 днів з моменту придбання товару, то йому буде надана знижка у розмірі 5% від вартості придбаного товару. Оплата після 5 перших днів, коли надається знижка, здійснюється у повному обсязі. Покупець оплату здійснив через 3 дні після отримання товару.

Визначити чистий дохід з урахуванням знижки та відобразити операції на рахунках.

Література до розділу 8

1. Податковий кодекс України URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. URL:<https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Крупка Я.Д., Задорожній З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.
2. Лисиченко О. О., Атамас П. Й., Атамас О. П.. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2019. 356 с.
3. Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>
4. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: університет «Україна», 2019. 527 с.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями).URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2.09.1014 р. №879 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Все про бухгалтерський облік. 2009. №10. С. 34–39.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.09.1999 №242. Все про бухгалтерський облік. 2009. №10. С. 29–34.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р.. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій № 291 від 30.11.1999 із змінами та доповненнями: URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

17. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. № 2. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07002.html

18. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021

21. Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>

22. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

23. Інструкція про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003р. № 492 зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>

24. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>

25. Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» URL: minfin.gov.ua

26. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 148 від 29.12.2017 р. (в редакції від 01.06.2018р.): URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. №20 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

29. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995р. №265/ 95-ВР (в редакції від 19.07.2017 р.) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>

30. Про національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV (в редакції від 09.05.2018 р.) URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

31. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

32. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. для студ. вищ. навч. ек. спец. Житомир: ПП «Рута», 2015. – 756 с.

33. Наказ «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 394 від 28.03.2016 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0051-18>

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» від 28 грудня 2000 № 353 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» № 163 від 7 липня 1999 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG3792>

Навчальне видання

*Шевченко Любов Ярославівна,
Шендригоренко Марина Трохимівна,
Янковський Валерій Андрійович*

Фінансовий облік

Навчальний посібник

Донецький національний університет
економіки і торгівлі імені
Михайла Туган-Барановського,
вул. Курчатова, 13, м. Кривий Ріг, 50042
ДК № 4929 від 07. 07. 2015 р.