

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Я. П. ІЩЕНКО, О. А. ПОДОЛЯНЧУК, Н. І. КОВАЛЬ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II

Підручник

2021

УДК 657.15(075.8)
І-98

*Рекомендовано Вченою радою
Вінницького національного аграрного університету
як навчальний підручник для студентів галузі знань
07 «Управління та адміністрування»
(Протокол № 12 від 29 червня 2021 року)*

Рецензенти:

Мороз Ю.Ю. – доктор економічних наук, професор, завідувача кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету;

Василішин С.І. – доктор економічних наук, доцент, член-кореспондент Академії економічних наук України, завідувача кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва;

Правдюк Н.Л. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Вінницького національного аграрного університету.

І-98 Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Видавництво ФОП «Кушнір Ю.В.», 2021. – 396 с.

ISBN 978-617-7721-42-9

У підручнику викладено нормативну регламентацію та методику відображення в обліку та фінансовій звітності власного капіталу, зобов'язань підприємств, доходів, витрат і фінансових результатів. Структура підручника включає методичні матеріали до вивчення лекційного курсу, питання для самоконтролю, тестові та практичні завдання, що дозволяє студентам краще засвоїти теоретичний матеріал і здійснити самоконтроль знань. Підручник розроблено відповідно до навчальної програми з дисципліни «Фінансовий облік II» і призначено для використання в навчальному процесі викладачами, студентами, аспірантами закладів вищої освіти, а в практичній діяльності - суб'єктами господарювання.

УДК 657.15(075.8)
ISBN 978-617-7721-42-9
Я. П. Іщенко, О. А. Подолянчук, Н. І. Коваль, 2021
Видавництво ФОП «Ю.В. Кушнір», 2021

ЗМІСТ

	ПЕРЕДМОВА	
ТЕМА 1.	ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ	9
1.1.	Визначення та класифікація зобов'язань.	9
1.2.	Облік довгострокових зобов'язань.	18
1.3.	Облік поточних зобов'язань.	34
1.3.1.	Облік короткострокових кредитів банку.	34
1.3.2.	Облік розрахунків із постачальниками та підрядниками.	37
1.3.3.	Облік розрахунків за страхуванням	43
1.3.4.	Облік розрахунків із учасниками	53
1.3.5.	Облік інших поточних зобов'язань	57
	<i>Питання для самоконтролю</i>	61
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	63
	<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	67
ТЕМА 2.	ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ ТА ПЛАТЕЖАМИ	69
2.1.	Характеристика податкової системи України	69
2.2.	Облік розрахунків за податком на прибуток	75
2.3.	Облік розрахунків сільськогосподарських товаровиробників за єдиним податком	82
2.4.	Облік розрахунків за податком на додану вартість	89
2.5.	Облік розрахунків за податком на доходи фізичних осіб	98
2.6.	Облік розрахунків за військовим збором	105
2.7.	Облік інших податків і зборів	106
	<i>Питання для самоконтролю</i>	116
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	117
	<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	121
ТЕМА 3.	ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ	123
3.1.	Форми та системи оплати праці	121
3.2.	Організація оплати праці й облік особового складу працівників	131

3.3.	Первинний і зведений облік використання робочого часу, виробітку та розрахунків з оплати праці	137
3.4.	Порядок розрахунків за іншими виплатами	143
3.5.	Синтетичний облік розрахунків із оплати праці	157
	<i>Питання для самоконтролю</i>	166
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	167
	<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	171
ТЕМА 4.	ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	173
4.1.	Склад витрат виробництва	173
4.2.	Облік прямих витрат виробництва	184
4.3.	Облік загальновиробничих витрат	193
4.4.	Облік витрат майбутніх періодів	199
	<i>Питання для самоконтролю</i>	202
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	203
	<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	207
ТЕМА 5.	ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ	211
5.1.	Поняття та класифікація доходів і витрат	211
5.2.	Облік доходів і витрат операційної діяльності	217
5.3.	Облік доходів і витрат фінансової діяльності	234
5.4.	Облік доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності	242
	<i>Питання для самоконтролю</i>	247
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	248
	<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	251
ТЕМА 6.	ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	254
6.1.	Поняття фінансових результатів і порядок їх формування	254
6.2.	Облік формування фінансових результатів	259
6.3.	Облік використання прибутку, покриття збитків	261
	<i>Питання для самоконтролю</i>	265
	<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	265

<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	267
ТЕМА 7. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	269
7.1. Визначення, склад власного капіталу та його функції	270
7.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу	276
7.3. Облік капіталу в дооцінках	285
7.4. Облік додаткового капіталу	287
7.5. Облік резервного капіталу	290
7.6. Облік забезпечення майбутніх виплат і платежів	292
7.7. Облік цільового фінансування та цільових надходжень	299
<i>Питання для самоконтролю</i>	303
<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	304
<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	308
ТЕМА 8. ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ	309
8.1. Економічний зміст позабалансових рахунків та їхнє призначення.	309
8.2. Облік орендованих необоротних активів	315
8.3. Облік активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні	316
8.4. Облік списаних активів	318
8.5. Облік на інших позабалансових рахунках	320
<i>Питання для самоконтролю</i>	323
<i>Тестові завдання для самоконтролю</i>	324
<i>Перелік задач для самостійного розв'язку</i>	325
ПРИКЛАДИ РОЗВ'ЯЗКУ ТИПОВИХ ЗАДАЧ	328
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕНОГО ВИВЧЕННЯ	337
ГЛОСАРІЙ	348
ДОДАТКИ	360

ПЕРЕДМОВА

Фінансовий облік є обов'язковим до організації всіма суб'єктами господарювання незалежно від їх правового статусу, організаційної структури, розміру тощо. Особливістю цього виду обліку є те, що він будується за визначеними законодавством принципами і стандартами та забезпечує інформаційні запити зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації.

Структура і динаміка джерел фінансування майна суб'єктів господарювання є основою для визначення показників, що характеризують фінансовий стан та фінансову стійкість підприємства. Інформаційне забезпечення для ефективного управління власним капіталом підприємства, його зобов'язаннями, доходами та витратами формується, в основному, системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Достовірне та повне висвітлення у фінансовій звітності інформації про зазначені об'єкти є принциповим для об'єктивної оцінки фінансового стану та ефективності діяльності підприємства, для прийняття подальших рішень власниками, інвесторами, кредиторами та іншими користувачами інформації.

Навчальна дисципліна «Фінансовий облік II» є однією із складових комплексної підготовки фахівців галузі знань 07 «Управління і адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Підручник розроблено відповідно до навчальної та робочої програм з дисципліни «Фінансовий облік II».

Дисципліна «Фінансовий облік II» викладається з метою формування в майбутніх фахівців сучасної системи знань із методики обліку та оволодіння студентами загальними та спеціальними професійними компетентностями.

У підручнику висвітлено методичні підходи до облікового відображення зобов'язань підприємств, їх власного капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів, а також методику забалансового обліку з метою забезпечення їх засвоєння студентами та формування у студентів

професійних (фахових) компетентностей, пов'язаних із:

- дослідженням тенденцій розвитку економіки за допомогою інструментарію макро- та мікроекономічного аналізу, узагальненням та оцінкою прояву окремих явищ, які властиві сучасним процесам в економіці;

- формуванням обліково-аналітичної інформації для ефективного управління діяльністю підприємства;

- відображенням відомостей про господарські операції суб'єктів господарювання у фінансовому обліку, їх систематизацією, узагальненням у звітності та інтерпретацією для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення;

- застосуванням знань права та податкового законодавства в практичній діяльності суб'єктів господарювання;

- проведенням аналізу господарської діяльності підприємства та фінансового аналізу із метою прийняття управлінських рішень.

- здійсненням облікових процедур, застосовуючи спеціалізовані інформаційні системи та комп'ютерні технології;

- застосуванням та формуванням інформаційної підтримки управління підприємством із використанням сучасного технічного та методичного інструментарію;

- підтриманням належного рівня економічних знань і постійним підвищенням своєї професійної підготовки;

- здійсненням ефективної комунікації з іншими структурними підрозділами в межах установи.

Навчальна дисципліна «Фінансовий облік II», як дисципліна циклу професійної підготовки бакалаврів за галуззю знань 07 «Управління і адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування», логічно продовжує навчальні дисципліни «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік I», «Податкова система» та є базою для вивчення дисциплін «Управлінський облік», «Звітність підприємств», «Облікова політика підприємств», «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» та

інших.

Матеріал сформовано на основі нормативно-правових актів, що регулюють фінансовий, податковий облік і провадження діяльності підприємств загалом; методичних рекомендацій та літературних джерел із бухгалтерського обліку. Для більшої наочності теоретичний матеріал проілюстровано рисунками. У підручнику наведено приклади кореспонденції рахунків за типовими господарськими операціями. У кінці кожної теми є питання для самоконтролю, тестові та практичні завдання, що дозволяє студентам краще засвоїти теоретичний матеріал і здійснити самоконтроль його засвоєння.

У кінці підручника подано глосарій із визначеннями основних термінів та категорій дисципліни в алфавітному порядку.

У додатках представлено План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій; перелік Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; первинні документи за темами підручника.

ТЕМА 1

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ

1.1. Визначення та класифікація зобов'язань

1.2. Облік довгострокових зобов'язань

1.3. Облік поточних зобов'язань

1.3.1. Облік короткострокових кредитів банку

1.3.2. Облік розрахунків із постачальниками та підрядниками

1.3.3. Облік розрахунків за страхуванням

1.3.4. Облік розрахунків із учасниками

1.3.5. Облік інших поточних зобов'язань

Основні терміни: облік, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, кредити, постачальники та підрядники, розрахунки, учасники.

Навчальна мета: засвоєння знань із теорії та практики ведення обліку розрахунків за зобов'язаннями

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців із обліку й оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

1.1. Визначення та класифікація зобов'язань

У процесі господарської діяльності між суб'єктами господарювання виникають і погашаються взаємні зобов'язання.

У вітчизняній практиці є чимало проблемних питань, пов'язаних із сутністю зобов'язань. Дана проблема виходить із глибокої сутності терміну та його історичного становлення на теренах кожної країни. Дослідження показали, що здебільшого автори схиляються до однієї думки в питанні схожості положень зобов'язувального характеру, які визначалися в «Руській

правді», Литовських статутах до положень, що наводяться у римському праві. Історичний розвиток зобов'язань показав суто юридичний підхід до трактування терміну. Задля встановлення основних взаємопов'язаних умов юридичного та бухгалтерського змісту зобов'язань, як необхідність, звернемося до історії розвитку юридичного права¹. (рис. 1.1).

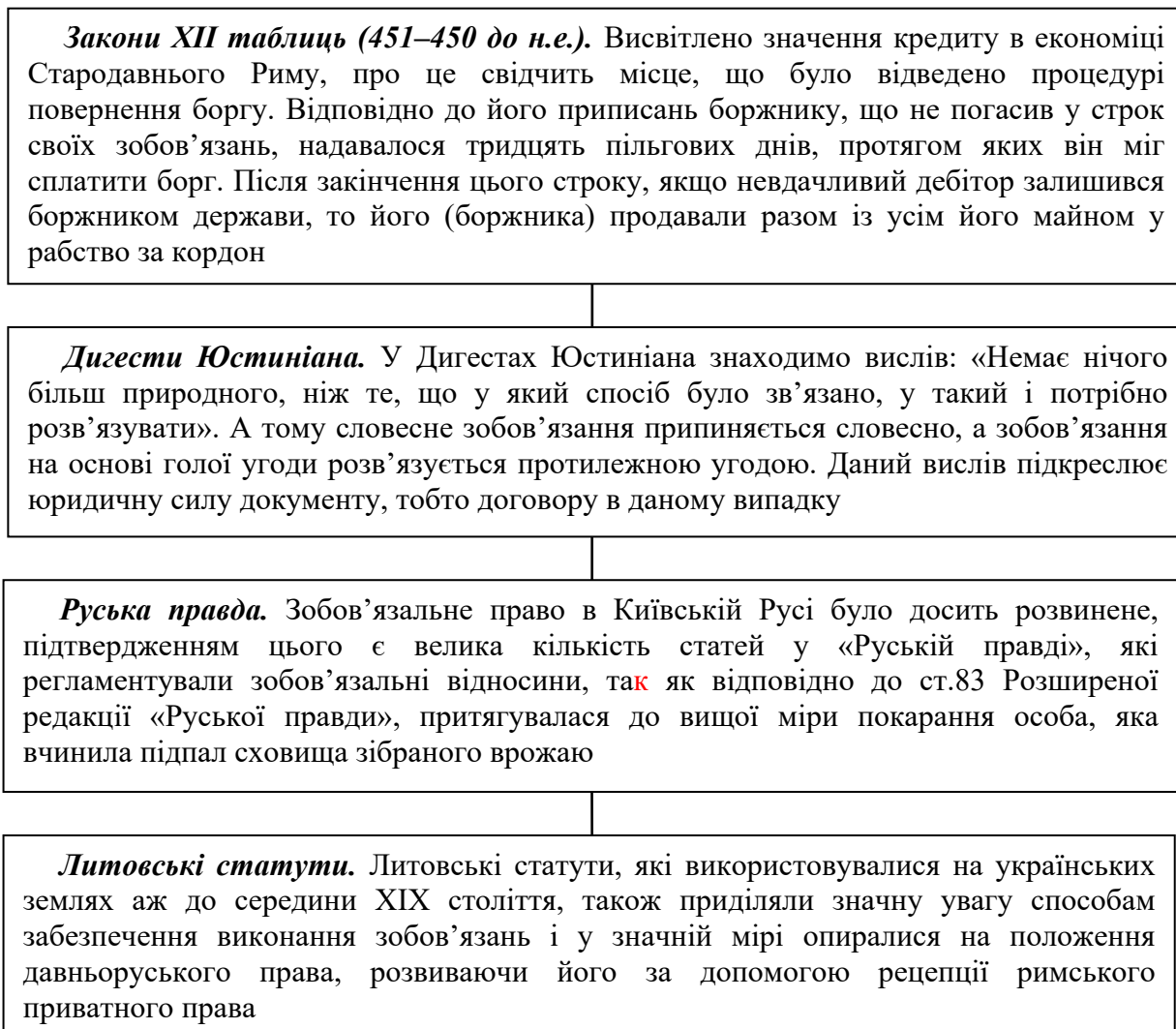


Рис. 1.1. Історичні документи у сфері зобов'язального права

Із наведеного рис. 1.1 можна зробити висновок, що «зобов'язання» в різні періоди розглядається з юридичної точки зору, оскільки основою регулювання будь-яких питань зобов'язального характеру безпосередньо є складання цивільно-правових документів відповідно до законів. Основою

¹ Гевчук А. В. Економіко-юридичний підхід до визначення змісту та удосконалення обліку зобов'язань. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 3(2). С. 28-34.

виникнення зобов'язань контрагентами вбачали договір або інші підтверджуючі документи, що видаються боржником кредиторіві.

Згідно з НП(С)БО 1, зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди².

Згідно з п. 5 П(С)БО 11, зобов'язання визнають у разі дотримання двох умов:

- 1) його оцінка може бути достовірно визначена;
- 2) існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його суму включають у дохід звітного періоду³.

Прядок класифікації зобов'язань визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Щоб глибше розкрити сутність поняття «зобов'язання» та вдосконалити управління ними, необхідно розглянути класифікацію зобов'язань, оскільки існують дискусійні питання щодо того, які саме пасиви слід відносити до складу зобов'язань і як їх класифікувати з метою оцінки фінансового стану підприємства⁴.

Залежно від критерію класифікації можуть бути виділені різні види зобов'язань:

- *за тривалістю терміну погашення заборгованості* виділяють поточні та довгострокові зобов'язання;
- *за платністю*: із виплатою відсотків позичальнику – відсоткові, фінансові зобов'язання та безвідсоткові;

² Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 48 від 8 лютого 2014 р.

³ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20.

⁴ Гарасим П.М., Лобода Н.О., Гарасим М.П. Структурна динаміка зобов'язань підприємства як класична обліково-аналітична парадигма. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(2). С. 102-110.

- за видами господарської діяльності – пов'язані та непов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання;

- за видами кредиторів: зовнішні та внутрішні зобов'язання, заборгованість перед банками та інша (небанківська), заборгованість перед пов'язаними та непов'язаними сторонами;

- за умовами виникнення: у зв'язку з одержанням товарів, робіт та послуг (аванси отримані); у зв'язку з нарахуванням витрат; у зв'язку з випуском цінних паперів;

- за виконанням умов погашення: прострочені зобов'язання, непрострочені зобов'язання, відстрочені зобов'язання⁵.

За таким критерієм, як зазначалось вище, виділяють дві основні групи зобов'язань – довгострокові та поточні⁶.

Поточні зобов'язання – ті, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання – ті, які повинні бути погашені протягом більше як 12 місяців, або протягом періоду більшого, ніж один операційний цикл підприємства з дати балансу, якщо такий цикл становить більш як 12 місяців.

Зобов'язання можуть виникнути у результаті укладених договорів або відповідно до нормативних документів⁷.

Вони характеризуються конкретними економічними ресурсами (поверненню підлягають ресурси або їх грошовий еквівалент – залежно від умов договору), адресністю (ресурси повертаються позикодавцю або іншій

⁵ Кириллов О. О. Методика бухгалтерського обліку і фінансової звітності зобов'язань підприємства. *Молодий вчений*. 2019. № 1(2). С. 465-468.

⁶ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

⁷ Чернікова І. Б., Гладій І. О. Теоретичні основи обліку поточних зобов'язань у системі управління. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2018. Вип. 2. С. 41-51.

третій особі за дорученням позикодавця), строком погашення заборгованості; винагородою за користування ресурсами, санкціями та порушеннями договірних зобов'язань за термінами і сумами погашення заборгованості⁸.

З метою ведення бухгалтерського обліку на підприємстві зобов'язання класифікують на: довгострокові зобов'язання; поточні зобов'язання; забезпечення; непередбачені зобов'язання; доходи майбутніх періодів (рис. 1.2).

Довгострокові та поточні зобов'язання мають внутрішню, більш детальну класифікацію. *До довгострокових зобов'язань належать:*

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

До поточних зобов'язань належать:

- короткострокові кредити банків;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками (з отриманих авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, з внутрішніх розрахунків);
- поточні забезпечення;
- інші поточні зобов'язання.

Особливими зобов'язаннями є ті категорії, які є дуже важливими з точки зору оцінки впливу потенційних наслідків певних подій на перспективи розвитку підприємства. До них відносяться насамперед непередбачені зобов'язання. Як особливу категорію можна виділити і забезпечення, оскільки зобов'язання визнаються за фактично здійсненою

⁸ Чернікова І. Б., Гладій І. О. Теоретичні основи обліку поточних зобов'язань у системі управління. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2018. Вип. 2. С. 41-51.

операцією, а для визначення забезпечень треба застосовувати попередню оцінку, у деяких країнах забезпечення взагалі не виділяють як різновид зобов'язань.

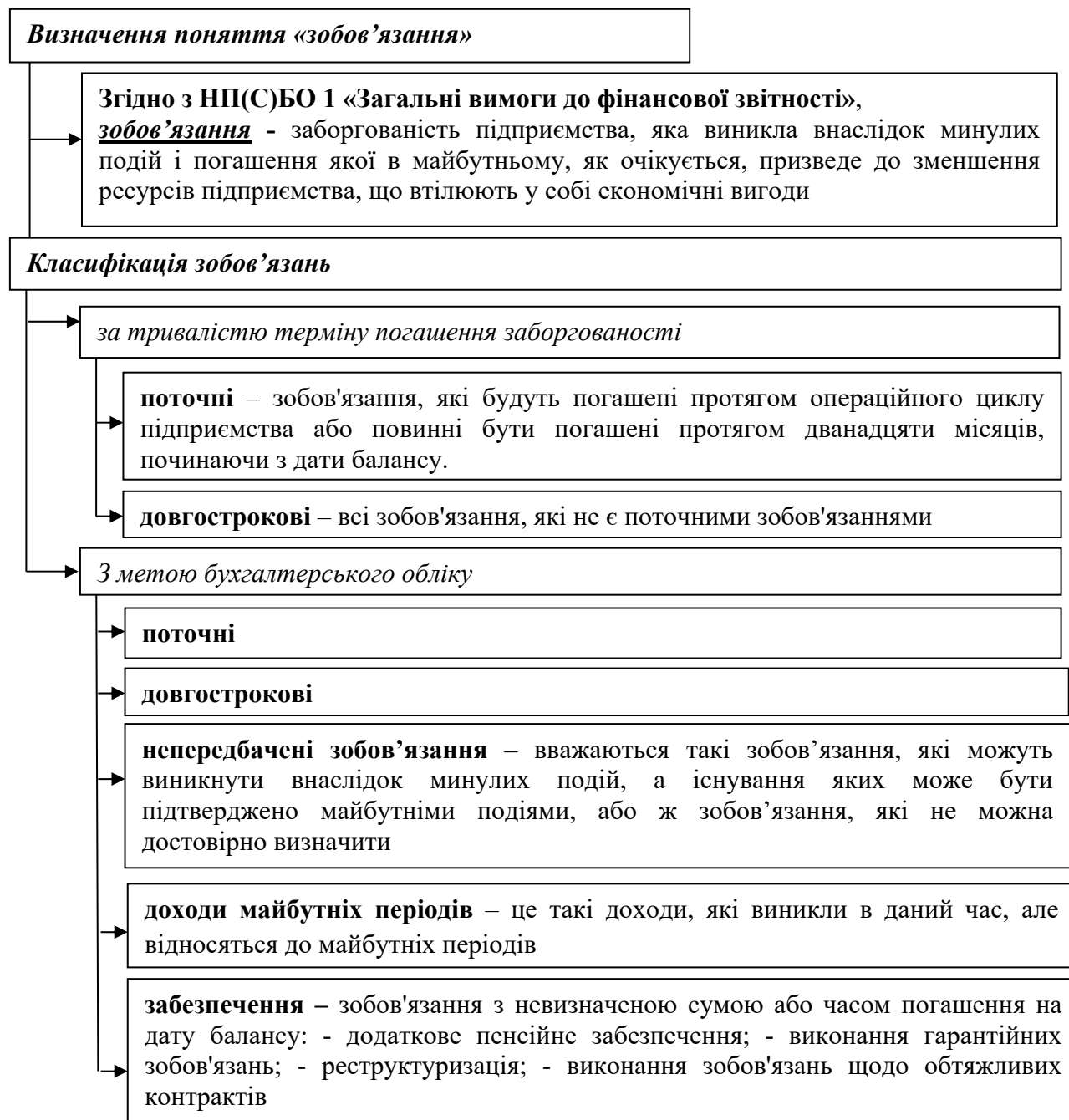


Рис. 1.2. Визначення поняття «зобов'язання» та їх класифікація

Окрім того, структуру зобов'язань підприємства можуть доповнити фінансові зобов'язання.

Вони є потенційними можливостями формування забезпечень для суб'єкта господарювання.

Але чітких і точних роз'яснень щодо обліку фінансових зобов'язань П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» не надає⁹. На практиці можна застосовувати й інші класифікаційні ознаки, узагальнено представлені у таблиці 1.1^{10, 11}.

Таблиця 1.1

Класифікація зобов'язань за різними критеріями

<i>1. Відповідно до підстав, з яких виникають господарські зобов'язання</i>			
<i>Договірні</i>	Зобов'язання, які виникають із договорів	<i>Бездоговірні</i>	Зобов'язання, що виникають внаслідок заподіяння шкоди, безпідставного придбання або збереження майна
<i>2. За можливістю оцінки</i>			
<i>Реальні</i>	Зобов'язання, які виникають на основі договору, контракту, одержаного рахунка (довгострокові та поточні)	<i>Потенційні (умовні)</i>	Зобов'язання, за якими сума і час майбутніх платежів не визначені (забезпечення і непередбачені зобов'язання)
<i>3. За складністю</i>			
<i>Прості</i>	Зобов'язання, що погашаються одним платежем	<i>Складні</i>	Включають первинне зобов'язання та набір вторинних зобов'язань
<i>4. Залежно від визначеності предмета</i>			
<i>Однооб'єктні</i>	Предметом є цілком визначені дії	<i>Альтернативні</i>	Є право вибору однієї із кількох дій, передбачених договором чи законом
<i>5. За видами кредиторів</i>			
<i>Внутрішні</i>	У більшості це заборгованість із заробітної плати	<i>Зовнішні</i>	Зобов'язання перед банками, контрагентами, податками та ін.
<i>6. За співвідношенням прав і обов'язків суб'єктів</i>			
<i>Односторонні</i>	Одна сторона має тільки права, а друга – тільки обов'язки	<i>Взаємні</i>	Кожен учасник має як права, так і обов'язки
<i>7. За визначеністю в часі</i>			
<i>Обмежені в часі</i>	Строк виконання визначений	<i>Безстрокові</i>	Строк виконання не визначений

⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» П(С)БО 13: Наказ Мінфіну від 30 листопада 2001 року № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

¹⁰ Коваль Н. І., Радченко О.Д. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: монографія. Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. 302 с.

¹¹ Гевлич Л.Л., Катранжи Л.І. Особливості підходів до визначення сутності поняття «поточні зобов'язання» та їх класифікації. *Фінансы, учет, банки*. 2017. Вып. 1. С. 70-78.

Сьогодні основними нормативними документами, які регулюють зобов'язання в Україні, є Господарський та Цивільний кодекси. Методологічні засади формування інформації щодо зобов'язань в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 26 «Виплати працівникам», МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» та ін. Тракткування поняття «зобов'язання» в законодавчо-нормативних документах наведено в таблиці 1.2¹².

Таблиця 1.2

Визначення поняття «зобов'язання» в законодавчо-нормативних документах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Господарський кодекс України ¹³	У ст. 173 Господарського кодексу України господарським визнається зобов'язання, що виникає між суб'єктом господарювання та іншим учасником відносин у сфері господарювання з підстав, передбачених кодексом, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) зобов'язаний вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші, надати інформацію тощо) або утриматися від певних дій, а інший суб'єкт (управнена сторона, у тому числі кредитор) має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку
2	Цивільний кодекс України ¹⁴	Статтею 509 визначено, зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Зобов'язання має ґрунтуватися на засадах добросовісності, розумності та справедливості

¹² Сторожук Т. М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. № 2.

¹³ Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. №436-XIV (зі змінами та доповненнями).

¹⁴ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (зі змінами та доповненнями).

1	2	3
3	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ¹⁵	Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди
4	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ¹⁶	Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди
5	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» ¹⁷	Зобов'язання – існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди
6	П(С)БО 11 «Зобов'язання» ¹⁸	Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

У міжнародній та вітчизняній економічній практиці зобов'язання класифікують залежно від терміну їх погашення на:

– короткострокові (поточні) – це зобов'язання, які повинні бути погашені впродовж року (з дати складання річного балансу) або одного операційного циклу незалежно від його тривалості;

– довгострокові (не поточні) – це зобов'язання, термін погашення яких складає більше одного року або операційного циклу.

Така класифікація допомагає інвесторам і кредиторам оцінити відносну

¹⁵ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1993 р. № 996–XIV. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁶ Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 48 від 8.02. 2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

¹⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁸ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

ризикованість зобов'язань. Згідно з МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» зобов'язання класифікують за сутністю: юридичне зобов'язання; конструктивне зобов'язання; забезпечення; непередбачені зобов'язання

Тому можемо зазначити, що, з позиції бухгалтерського обліку, зобов'язання – це джерело формування фінансових ресурсів для фінансування операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. У майбутньому заборгованість за зобов'язаннями має бути погашена шляхом передачі певних активів або послуг. Отже, зобов'язання – це вимоги кредиторів стосовно активів підприємства. Наявність зобов'язань – (боргів) зменшує економічні вигоди підприємства та його капітал.

1.2. Облік довгострокових зобов'язань

Діючі підприємства завжди мають в пасиві балансу меншу чи більшу частку позиченого капіталу, оскільки власного не вистачає для розширення масштабів виробництва. Залучений в оборот підприємства капітал має назву зобов'язань.

Під зобов'язаннями розуміють заборгованість підприємства, котра виникає внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, спричиняє скорочення (зменшення) ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Минулі події – це ті, які призвели до зобов'язань підприємства, пов'язаних із придбанням активів (необоротних, нематеріальних, оборотних грошових та інших), у розрахунку на отримання від їх використання більшої вигоди, ніж очікуване скорочення (зменшення) ресурсів при погашенні заборгованості¹⁹.

Довгострокові зобов'язання – зобов'язання, які повинні бути погашені

¹⁹ Коваль Н.І., Радченко О.Д. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: монографія. Н Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. 302 с.

протягом більше як 12 місяців, або протягом періоду більшого, ніж один операційний цикл підприємства з дати балансу, якщо такий цикл становить більше як 12 місяців²⁰.

Тобто для визнання зобов'язання довгостроковим достатньо виконання однієї з двох зазначених умов. Тому зобов'язання підприємства, яке виконує складні замовлення із звичайним циклом завершення більше як 12 місяців, можуть бути класифіковані у вимірі операційного циклу. Так, якщо таке підприємство має зобов'язання з погашення кредиту через 14 місяців, воно може не відносити цю заборгованість до довгострокових, якщо його звичайний операційний цикл становить 15 місяців.

Виникнення довгострокових зобов'язань, як правило, визначається угодою, яка затверджує графік погашення зобов'язання позичальником та порядок сплати ним відсотків, якщо це передбачено умовами відповідної угоди. Саме ці умови та сума активів, яку отримує підприємство в обмін на зобов'язання, визначають показники, що пов'язані з існуванням і погашенням довгострокової заборгованості.

Поділ заборгованості на довгострокову та поточну виправданий тим, що акцентує увагу на контролі за найближчими платежами, які повинні здійснюватися першочергово.

Як несвоєчасне надходження активів може спричинити збої у виробничому процесі, так і несвоєчасні розрахунки з кредиторами можуть призвести до значних витрат активів, які перевищать їх витрати при нормальних розрахунках.

Довгострокові зобов'язання включають:

– заборгованість банкам за отримані від них кредити, які не відносяться до поточних (заборгованість не підлягає погашенню протягом операційного

²⁰ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

циклу або дванадцяти місяців із дати балансу);

– заборгованість підприємства за залученими позиковими коштами (окрім кредитів банку), на які нараховуються проценти, сума податку на прибуток, який підлягає оплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки;

– заборгованість за виданими довгостроковими векселями та реалізованими облігаціями²¹, склад довгострокових зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» розглянемо на рис. 1.3.

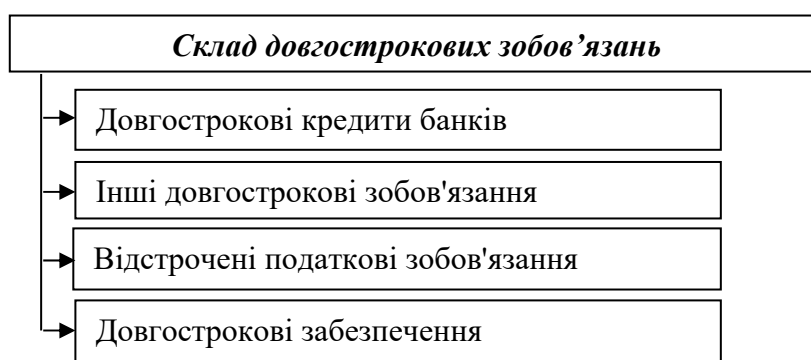


Рис.1.3. Склад довгострокових зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання»

Найпоширенішим видом довгострокових зобов'язань є довгострокові позики.

Довгострокові кредити пов'язані, як правило, з інвестуванням коштів на технічне переозброєння (нова техніка та технологія), реконструкцію, модернізацію, розширення діючих підприємств і виробництв.

Банківський кредит є основною формою кредиту, за якою банк надає клієнтові у тимчасове користування частину власного або залученого капіталу на умовах повернення зі сплатою процентів.

²¹ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

Довгострокові кредити за характером погашення поділяються на такі, що погашаються одноразовим внеском, і такі, що погашаються на виплат (частинами, поступово). Розміри та термін повернення коштів обумовлюються кредитним договором.

Банківський процент сплачується в момент одержання кредиту, під час його повернення або рівними частками впродовж терміну кредиту. Банківський процент залежить від рівня виконання позичальником його зобов'язань, форми кредиту, загальноекономічної ситуації, терміну користування кредитом, зміни вартості кредитів на кредитному ринку, зміни рівня цін на товари, невизначеності умов фінансової діяльності підприємства. Для цих цілей можуть залучатися інші довгострокові позики²².

Кредит – це економічні відносини, що виникають між кредитором і позичальником із приводу одержання останнім позики в грошовій або товарній формі на умовах повернення в певний строк за сплатою відсотку²³, сутність поняття «кредит» та перелік документів, що необхідні для отримання кредиту (рис. 1.4).

Облік розрахунків по довгострокових позиках ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики».

На рахунку 50 «Довгострокові позики» ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями.

За кредитом рахунка 50 «Довгострокові позики» відображуються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями²⁴.

²² Кладієв В. Облік зобов'язань: методологічний аспект. *Наукові праці Кіровоградський держ. техн. ун-т. Економічні науки*. Кіровоград, 2004. Вип. 5, ч. 2. С.163-169.

²³ Александрова М. М., Маслова С. О. Гроші. Фінанси. Кредит: навч.-метод. посіб. К.: ЦУЛ, 2002. 336 с.

²⁴ Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2006. 832с.

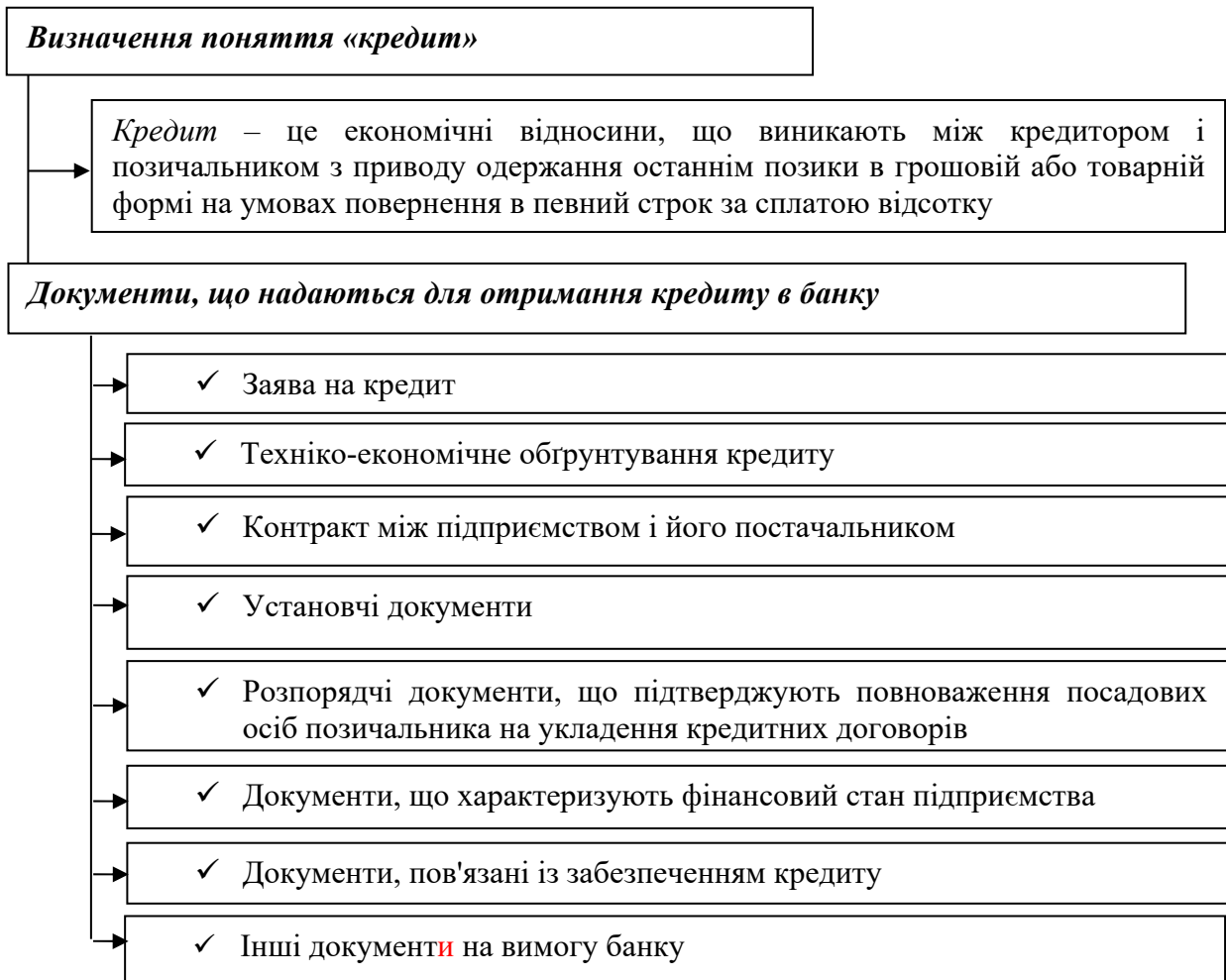


Рис. 1.4. Сутність поняття «кредит» та перелік документів, що необхідні для отримання кредиту

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;

502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

Провівши узагальнення основних характеристик рахунку 50 «Довгострокові позики», пропонуємо систематизувати їх з використанням таких ознак (табл. 1.3).

На субрахунках 501, 502 відображуються суми довгострокової

заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

Таблиця 1.3

Характеристика рахунку 50 «Довгострокові позики»²⁵

Номер рахунку	Рахунок 50 «Довгострокові позики»
Субрахунки	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»
	502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
	503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»
	504 «Відстрочені довгострокові кредити банків у іноземній валюті»
	505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»
	506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»
Призначення	ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточним зобов'язанням
За дебетом відображається	погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями
За кредитом відображаються	суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених)
Об'єкти обліку	на субрахунках 501, 502 відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті
	на субрахунках 503, 504 відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті
	на субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (окрім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті
Аналітичний облік	ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик)
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №2 с.-г.

На субрахунках 503, 504 відображуються суми відстроченої заборгованості банком за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 505, 506 відображуються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (окрім

²⁵ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88с.

кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

У таблиці 1.4. наведено типову кореспонденцію рахунків із обліку довгострокових позичок²⁶.

Таблиця 1.4

Типова кореспонденція рахунків із обліку довгострокових кредитів банку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримана довгострокова позика на поточний рахунок підприємства	31	50
2	Отримана довгострокова позика використана на оплату рахунків постачальників і підрядників	63	50
3	Відображено частину довгострокової позики, яка має бути погашена в поточному звітному періоді	50	61
4	Погашення поточної заборгованості по довгострокових зобов'язаннях	61	31
5	Нараховані відсотки за позиками банку	951	684
6	Списано витрати за нарахованими відсотками на фінансові результати	792	951

Іншим видом довгострокових зобов'язань є зобов'язання за довгостроковими векселями виданими. Вексель займає особливе місце в системі безготівкових розрахунків, оскільки може безпосередньо використовуватись для погашення боргових зобов'язань^{27,28}.

Облік довгострокових векселів ведеться на рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» із виділенням двох субрахунків – векселі у національній та векселі в іноземній валюті.

Вексель – це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зразка, яке засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити

²⁶ Правдюк Н.Л., Плахтій Т.Ф. Необхідність оцінки якості фінансової звітності. *Облік і фінанси*. 2017. № 3. С. 52-58

²⁷ Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2006. 832с.

²⁸ Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: *підруч.* 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю)²⁹.

При надходженні векселя на підприємство чи видачі його він є підставою для відображення операції в бухгалтерському обліку. Вексель відноситься до категорії суворо формальних документів. Це означає, що у випадку недотримання чітко встановленої форми векселя, останній втрачає вексельну силу. Жодні виправлення у векселях не допускаються (рис. 1.5.)³⁰.

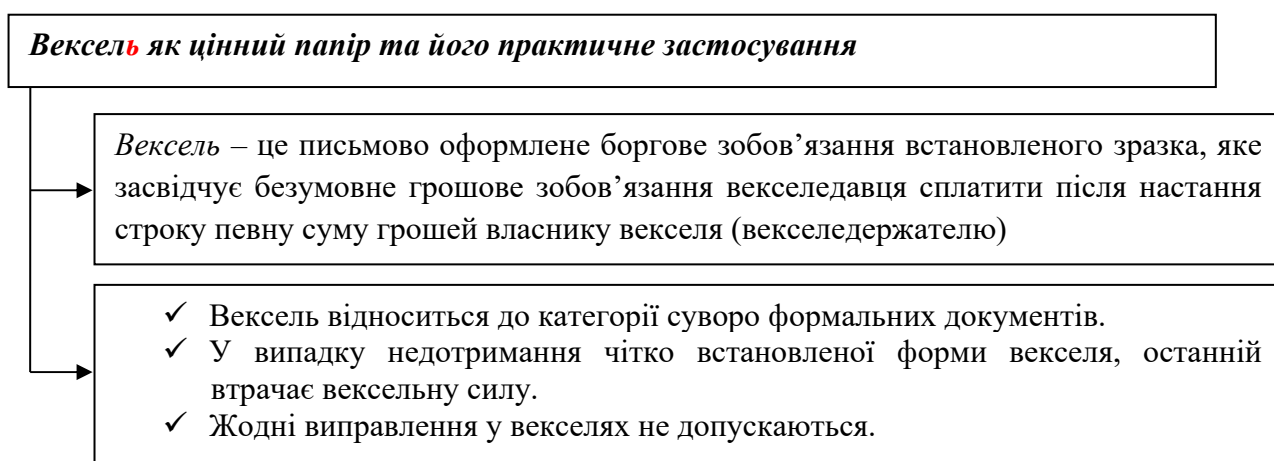


Рис. 1.5. Характеристика вексельних операцій

Облік розрахунків із постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточними зобов’язаннями, ведеться на рахунку 51 «Довгострокові векселі видані». Цей рахунок має такі субрахунки:

511 «Довгострокові векселі видані в національній валюті»;

512 «Довгострокові векселі видані в іноземній валюті».

²⁹ Про цінні папери і фондову біржу: Закон України від 18.06.1991 р. 1201-ХІІ (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

³⁰ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88 с.

За кредитом рахунку 51 відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем³¹.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем. Характеристику рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» розглянемо у таблиці 1.5³².

Таблиця 1.5

Характеристика рахунку 51 «Довгострокові векселі видані»

Номер рахунку	Рахунок 51 «Довгострокові векселі видані»
Субрахунки	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»
	512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»
Призначення	ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням
За дебетом відображається	погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем
За кредитом відображається	видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями
Аналітичний облік	ведеться за кожним виданим векселем
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №3 Б с.-г. Відомість аналітичного обліку одержаних і виданих векселів №3.1 с.-г.

При видаванні довгострокового векселя в погашення заборгованості перед постачальником складають кореспонденцію рахунків (табл. 1.6.).

Облігація – це емісійний борговий цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому термін, із

³¹ Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2006. 832с.

³² Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88 с.

виплатою фіксованого відсотка, якщо інше не передбачене умовами випуску³³.

Таблиця 1.6

**Типова кореспонденція рахунків із обліку довгострокових векселів
виданих**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Видано довгостроковий вексель постачальнику	63	51
2	Погашено виданий довгостроковий вексель	51	31
3	Переведено заборгованість за довгостроковим векселем до складу поточних зобов'язань	51	61

Доходом за облігаціями є відсоток або дисконт (скидка від заявленої вартості) (облігації з дисконтом продаються нижче номінальної вартості, а закупаються емітентом за номінальною вартістю).

Премія по облігації – сума, на яку ціна реалізації перевищує номінальну вартість облігації.

Облігації можуть випускатись урядом, місцевими органами влади й окремими підприємствами. Зазвичай їх випуск носить цільовий характер для фінансування конкретних програм чи об'єктів, дохід від яких у подальшому є джерелом для виплати доходу за облігаціями (рис. 1.6.).

Економічна суть облігацій дуже схожа на кредитування, але не потребує оформлення застави та спрощує процедуру переходу права вимоги до нового кредитора³⁴.

Зазначимо, що підприємство може продавати облігації іншим підприємствам за вартістю: номінальною (вказується в облігації (купоні)); нижче номінальної (з дисконтом (знижкою)); вище номінальної (з премією).

Для обліку розрахунків із іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти

³³ Про цінні папери і фондову біржу: Закон України від 18.06.1991 р. 1201-ХІІ (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

³⁴ Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві: Монографія. Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2011. 276 с.

місяців із дати балансу призначений рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями».

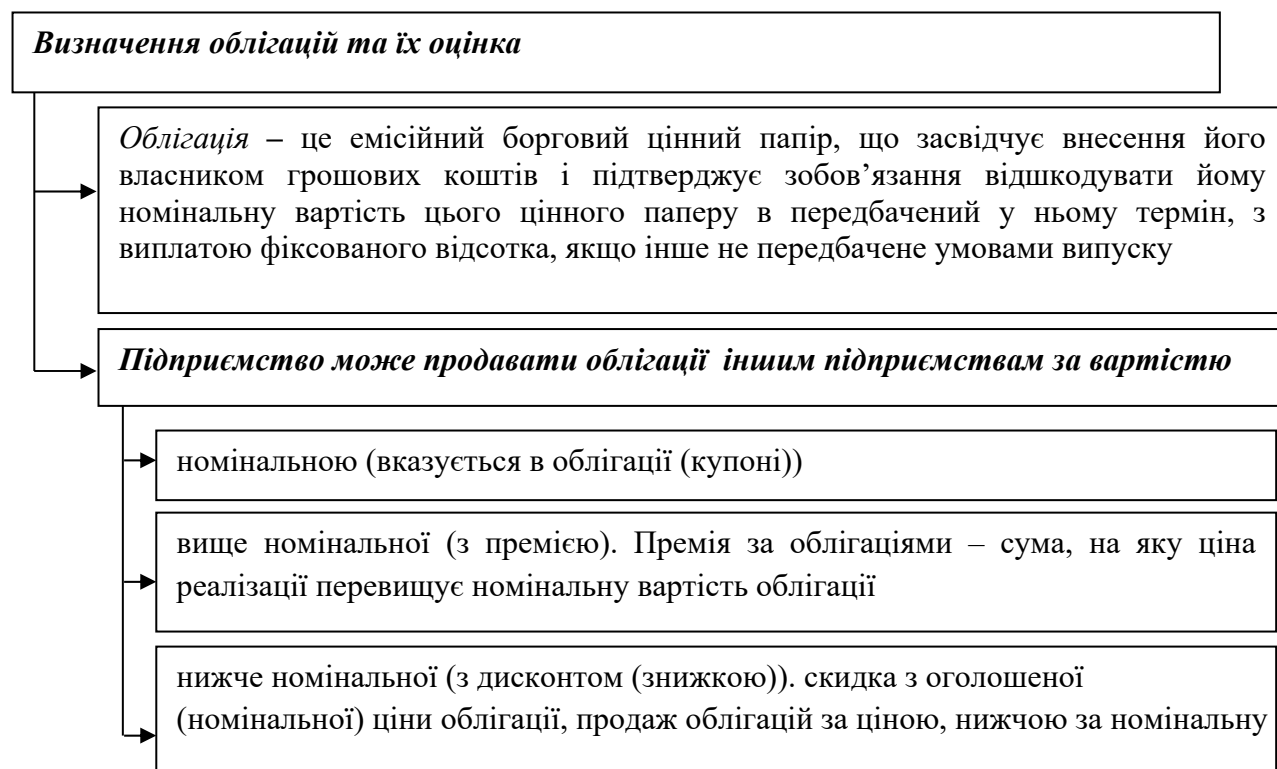


Рис. 1.6. Облігації та їх оцінка

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки, характеристика рахунка представлена у таблиці 1.7:

- 521 «Зобов'язання за облігаціями»;
- 522 «Премія за випущеними облігаціями»;
- 523 «Дисконт за випущеними облігаціями»³⁵.

За кредитом субрахунку 521 ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунку 522 ведеться облік нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом – погашення заборгованості з

³⁵ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік П. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88с.

нарахованих премій³⁶.

Таблиця 1.7

Характеристика рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»

Номер рахунку	Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
Субрахунки	521 «Зобов'язання за облігаціями»
	522 «Премія за випущеними облігаціями»
	523 «Дисконт за випущеними облігаціями»
Призначення	для обліку розрахунків із іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу
За дебетом відображається	521 - погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій 522 - амортизація премії з визнанням фінансових доходів 523 - облік наданого дисконту (перевищення номінальної вартості облігації над вартістю її продажу) за випущеними облігаціями
За кредитом відображаються	521 - облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій 522 - облік одержаних премій (перевищення вартості продажу облігації над її номінальною вартістю) за випущеними облігаціями 523 - амортизація дисконту з визнанням фінансових витрат
Аналітичний облік	ведеться за їх видами та термінами погашення
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №3 Г с.-г.

Премія за випущеними облігаціями – сума, на яку ринкова ціна облігації перевищує її номінальну вартість. Премія, отримана при реалізації облігацій, підлягає амортизації. Амортизація премії – рівномірний розподіл суми премії за періодами платежів.

За дебетом субрахунку 523 ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом – списання нарахованих сум. Типова кореспонденція рахунків за рахунком 52 представлена у таблиці 1.8.

Дисконт – скидка з оголошеної (номінальної) ціни облігації, продаж облігацій за ціною, нижчою за номінальну. Умовами випуску цих облігацій передбачається їх розміщення за ціною, нижчою за номінал, а погашення — за курсом 100%, тобто за номіналом.

³⁶ Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

Типова кореспонденція рахунків із обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Випущено облігації з премією на строк більше одного року		
	- номінальна вартість	31	521
	- премія за облігаціями	31	522
2	Нараховані відсотки за облігаціями, випущеними з премією		
	- сума відсотків	952	684
	- сума амортизації премії	522	733
3	Випущено облігації з дисконтом на строк більше одного року		
	- отримано кошти	31	521
	- дисконт за облігаціями	523	521
4	Нараховані відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом		
	- сума відсотків	952	684
	- сума амортизації дисконту	952	523
5	Сплачено відсотки за облігаціями	684	31

Ще одним видом довгострокових зобов'язань є довгострокові зобов'язання з оренди. Види оренди та порядок їх обліку регулюються П(С)БО 14 «Оренда»³⁷.

Для узагальнення інформації щодо стану розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, призначений рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», який має такі субрахунки:

531 «Зобов'язання з фінансової оренди»;

532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів»³⁸.

Фінансова оренда – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає придбання орендодавцем за замовленням орендаря основних засобів із подальшою їх передачею в користування орендарю на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних засобів із

³⁷ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>. (дата звернення 15.01. 2021 р.).

³⁸ Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2006. 832с.

обов'язковою подальшою передачею права власності на такі основні засоби орендарю.

Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

Рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» призначено для узагальнення інформації щодо стану розрахунків із орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, а також за оборотні матеріальні активи, кошти та цінні папери, отримані за договором оренди цілісного майнового комплексу³⁹

За кредитом рахунку відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди;

За дебетом рахунку відображається погашення заборгованості з фінансової оренди, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо. Характеристика рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» розглянемо у таблиці 1.9.

Таблиця 1.9

Характеристика рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»

Номер рахунку	Рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»
Субрахунки	531 «Зобов'язання з фінансової оренди» 532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів»
Призначення	для узагальнення інформації щодо стану розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, а також за оборотні матеріальні активи, кошти та цінні папери, отримані за договором оренди цілісного майнового комплексу
За дебетом відображається	її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо
За кредитом відображається	нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди
Аналітичний облік	ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №3 Г с.-г.

³⁹ Коваль Н.І., Радченко О.Д. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: монографія. Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. 302 с.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є коротший із двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди. Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем у його обліковій політиці.

Витрати орендаря на модернізацію об'єкта фінансової оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Витрати, що здійснюються для підтримання активу в робочому стані (поточний ремонт), включаються до витрат звітного періоду. Їх слід відображати на відповідних витратних рахунках: 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 23 «Виробництво»⁴⁰.

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових зобов'язань із фінансової оренди розглянемо у таблиці 1.10.

Таблиця 1.10

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових зобов'язань із фінансової оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано основні засоби на умовах фінансової оренди	10 (орендовані)	531
2	Нараховано амортизацію	23	131 (орендованих)
3	Нарахована орендна плата	23,91,92,93	685
4	Відображена поточна частина зобов'язання з фінансової оренди	531	61
5	Погашені зобов'язання з фінансової оренди		

⁴⁰ Карпачова О. МСФЗ 16 «Оренда»: облік в орендаря. О. Карпачова. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ010875 (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Продовження табл. 1.10

1	2	3	4
		685	31
		61	31
6	Перехід об'єкта оренди у власність орендаря після закінчення строку фінансової оренди	10 (власні)	10 (орендовані)
7	Одночасно відображено суму нарахованого зносу	131 (орендовані)	131 (власні)

Відстрочені податкові зобов'язання. Порядок їх визначення та обліку регламентується П(С)БО 17 «Податок на прибуток» і обліковується лише тими підприємствами, що знаходяться на загальній системі оподаткування і є платниками податку на прибуток⁴¹.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Тимчасова різниця – це різниця між оцінкою зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього зобов'язання, характеристика рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» представлена в таблиці 1.11.

Таблиця 1.11

Характеристика рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання»

Номер рахунку	Рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання»
Призначення	для узагальнення інформації щодо розрахунків з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням і облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання». Зокрема, на цьому рахунку відображається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі
За дебетом відображається	збільшення довгострокових зобов'язань
За кредитом відображається	їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо
Аналітичний облік	ведеться за кожним кредитором і видами залучених коштів
Реєстри	Журнал-ордер №3 Г с.-г.

⁴¹ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>. (дата звернення 15.02.2021 р.).

Для обліку довгострокових зобов'язань передбачено кілька реєстрів.

Зокрема, для обліку операцій, що відображаються на рахунках 50 «Довгострокові позики» та 60 «Короткострокові позики» використовують Журнал-ордер №2 с.-г., який відкривають на місяць (Додаток В). Для кожного рахунку тут виділені окремі розділи.

Підставою для запису господарських операцій протягом місяця у цей реєстр є виписки банку з позикового рахунку та додані до них первинні документи.

Операції за рахунками 51 «Довгострокові векселі видані» (3-Б с.-г.), 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 55 «Інші довгострокові зобов'язання» обліковують в Журналі-ордері 3-Г. с.-г (Додаток Г).

1.3. Облік поточних зобов'язань

Бухгалтерський облік кредиторської заборгованості в Україні, як складової частини пасиву балансу насамперед регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Методологічні вимоги щодо формування та відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності зобов'язань, а також принципи відображення у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 11 «Зобов'язання». Але, оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, неможливо не звернути увагу на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)⁴².

1.3.1. Облік короткострокових кредитів банку

Облік розрахунків за короткостроковими кредитами ведеться на рахунку 60 «Короткострокові позики».

⁴² Травінська С. Особливості ведення обліку поточних зобов'язань на молокопереробних підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 4. С. 11-18.

На рахунку 60 ведеться облік розрахунків за поточними зобов'язаннями банків та іншими залученими коштами в інших осіб, які не є довгостроковими позиками.

За кредитом рахунка 60 «Поточні зобов'язання» відображуються суми одержаних короткострокових позик, за дебетом – погашення заборгованості за ними.

Особливості обліку короткострокових кредитів банку представлено на рисунку 1. 7.

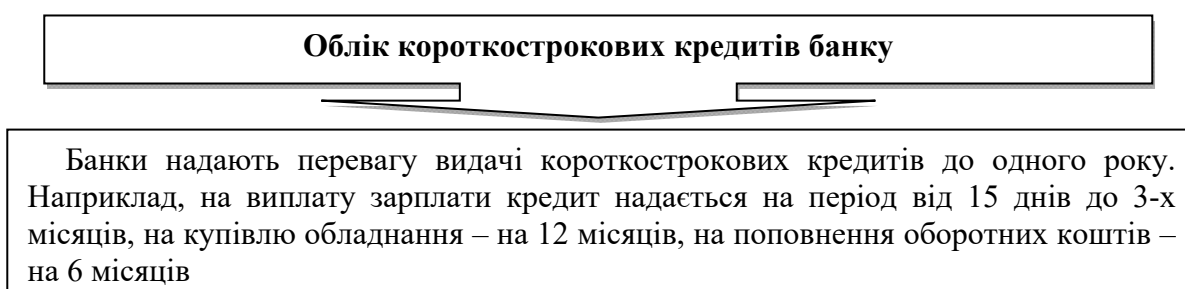


Рис. 1.7. Особливості обліку короткострокових кредитів банку

Рахунок 60 «Короткострокові позики» має такі субрахунки⁴³:

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

605 «Прострочені позики в національній валюті»;

606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Характеристика даного рахунку представлена у таблиці 1.12.

На субрахунках 601, 602 відображуються суми короткострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

⁴³ Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2006. 832с.

Характеристика рахунку 60 «Короткострокові позики»

Номер рахунку	Рахунок 60 «Короткострокові позики»
Субрахунки	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»
	602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»
	603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»
	604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»
	605 «Прострочені позики в національній валюті»
	606 «Прострочені позики в іноземній валюті»
Призначення	ведеться облік розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців із дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув
За дебетом відображається	сума погашення одержаних кредитів (позик) та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик)
За кредитом відображається	сума одержаних кредитів (позик)
Аналітичний облік	ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №2 с.-г.

На субрахунках 603, 604 відображуються суми відстроченої заборгованості банком за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 605, 606 відображуються суми прострочених позик, відповідно в національній та іноземній валюті⁴⁴.

Типова кореспонденція рахунків представлена у таблиці 1.13.

Аналітичний облік за всіма видами позик ведеться за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту (позики) окремо та за строками погашення кредиту (позики).

Для обліку поточних кредитів банку передбачено Журнал 2 (додаток В), де відображаються операції з одержання короткострокових і довгострокових позик та інші операції, облік яких ведеться на рахунках 50 «Довгострокові позики» та 60 «Короткострокові позики».

⁴⁴ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>. (дата звернення 15.02.2021 р.).

**Типова кореспонденція рахунків із обліку короткострокових
кредитів банку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримана короткострокова позика на поточний рахунок підприємства	31	60
2	Отримана короткострокова позика використана на оплату рахунків постачальників і підрядників	63	60
3	Погашення поточної заборгованості	60	31
4	Нараховані відсотки за позиками банку	951	684
5	Списано витрати за нарахованими відсотками на фінансові результати	792	951

При цьому, сума отриманого кредиту не є доходом, оскільки при цьому не відбувається збільшення активу або зменшення зобов'язання, що обумовлюють зростання власного капіталу. Суми погашеного кредиту не визнаються витратами і не включаються у Звіт про фінансові результати.

1.3.2. Облік розрахунків із постачальниками та підрядниками

Для здійснення своєї діяльності підприємство придбає у постачальників виробничі запаси, основні засоби, інші товарно-матеріальні цінності. У процесі діяльності в підприємства також виникає потреба в різного роду послугах і роботах. Внаслідок таких операцій у підприємства виникає заборгованість (зобов'язання) за товари, роботи та послуги, яка в основному носить поточний характер.

Постачальники (підрядники) – це підприємства, що відвантажують продукцію (виконують роботи, надають послуги) покупцям. По відношенню до постачальників підприємства-споживачі завжди виступають покупцями їхніх товарно-матеріальних цінностей, різних послуг, включаючи отримання електроенергії, газу, води, автопослуг, послуг зв'язку, послуг із

переробки матеріальних цінностей тощо⁴⁵.

Розрахункові взаємовідносини між постачальниками та покупцями виникають у процесі господарської діяльності підприємств, і цим відносинам, як правило, повинне передувати укладання договорів (контрактів) купівлі-продажу товарно-матеріальних цінностей, договорів підряду на виконання різних робіт, надання послуг тощо.

Зобов'язання з постачання товарів вважається виконаним у момент фактичної передачі товарів покупцеві та переходу права власності на товари покупцеві (рис. 1. 8).

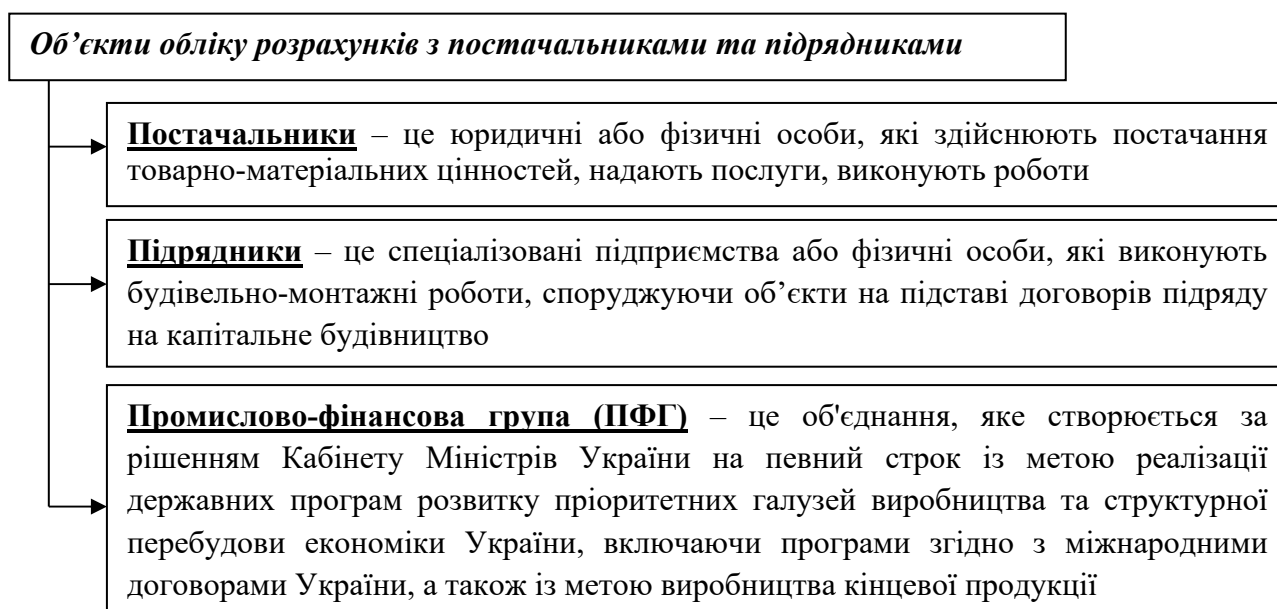


Рис. 1.8. Визначення об'єктів обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками

Приймання товарів супроводжується перевіркою відповідності якості, кількості та комплектності товарів їх характеристик та технічним умовам, зазначеним у договорі.

Надходження товарів від постачальників оформляється на підставі товарно-транспортних накладних та рахунків-фактур.

⁴⁵ Коваль Н.І., Радченко О.Д. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: монографія. Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. 302 с.

Приймання виконаних підрядником робіт і послуг оформляється, як правило, актами прийому робіт (послуг), у яких наводяться відомості про обсяг, якість і терміни виконаних робіт (послуг) та їхню вартість⁴⁶.

Оплата товарно-матеріальних цінностей та робіт, послуг підприємством здійснюється в основному на підставі платіжних доручень (таблиця 1.14)⁴⁷.

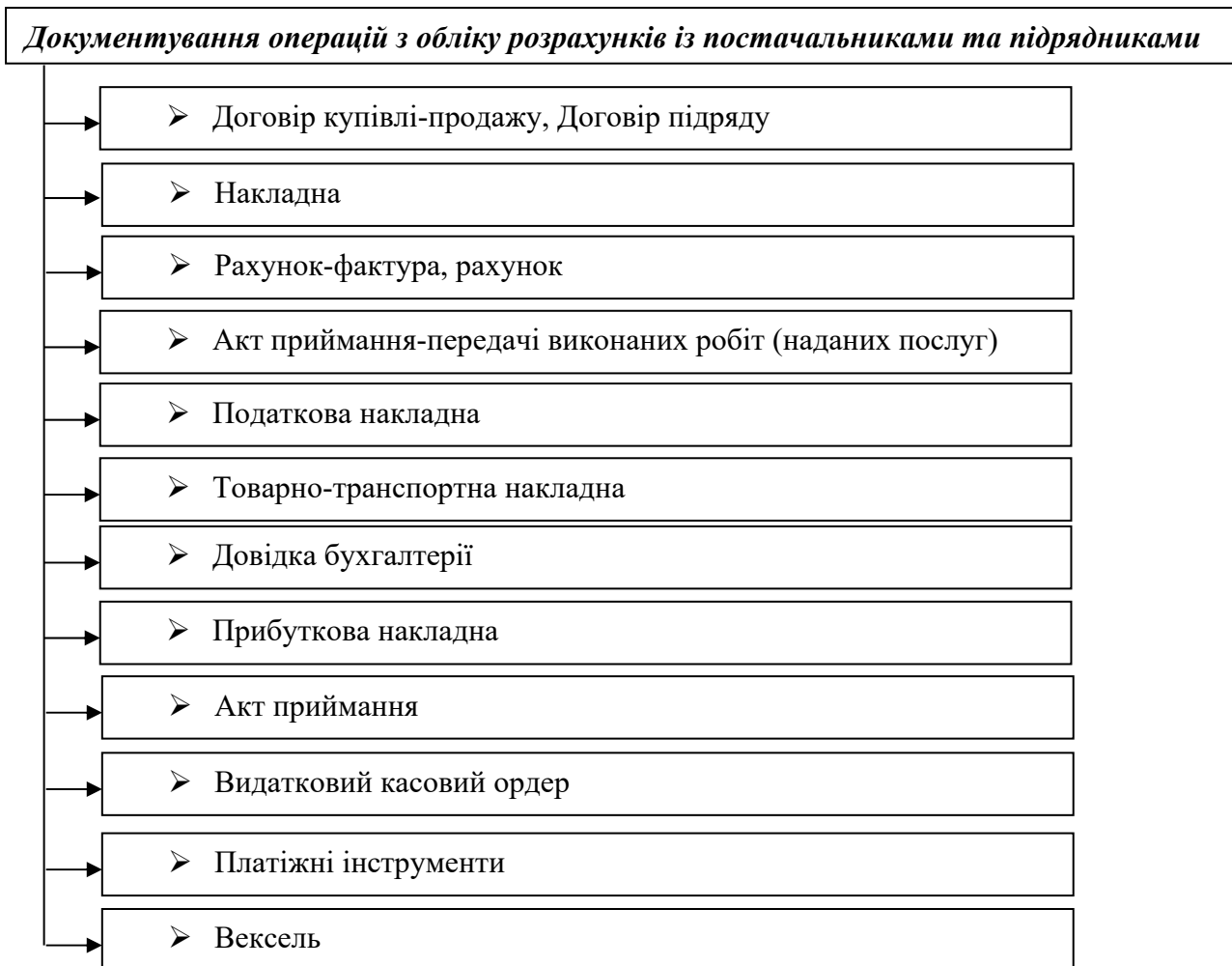


Рис. 1.8. Документальне забезпечення операцій з обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками

Для узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками та

⁴⁶ Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2006. 832с.

⁴⁷ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88с.

підрядниками передбачено пасивний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який має такі субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

633 «Розрахунки з учасниками ПФГ»⁴⁸.

На зазначеному рахунку відображуються розрахунки з підприємствами, організаціями й особами за отримані товарно-матеріальні цінності, прийняті (виконані) роботи та надані послуги, включаючи надання електроенергії, газу, пари, води тощо, а також послуги за доставку або переробку матеріальних цінностей (розрахункові документи, на які надійшли, і з невідфактурованих поставок).

За дебетом рахунку 63 відображуються суми оплати рахунків і заліків за задалегідь виданими у встановленому порядку авансами. Відфактуровані й оплачені товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі або не вивезені зі складів постачальників, враховують як дебіторську заборгованість.

За кредитом рахунку 63 відображується вартість товарно-матеріальних цінностей, що фактично надійшли від постачальників за прийняті роботи, спожиті послуги у кореспонденції з дебетом рахунків обліку цих цінностей або відповідних затра. Характеристика рахунку 63 представлено у таблиці 1.14.

Таблиця 1.14

Характеристика рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Номер рахунку	Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1	2
Субрахунки	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»
	633 «Розрахунки з учасниками ПФГ»

⁴⁸ Коваль Н.І., Радченко О.Д. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: монографія. Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. 302 с.

1	2
Призначення	ведеться облік розрахунків із постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи та надані послуги.
За дебетом відображається	погашення, списання заборгованості за одержані від постачальників і підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги
За кредитом відображається	заборгованість за одержані від постачальників і підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги
Об'єкти обліку	На субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками
	На субрахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» ведеться облік розрахунків із іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги
	На субрахунку 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ» учасник промислово-фінансової групи веде облік розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).
Аналітичний облік	ведеться окремо за кожним постачальником і підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №3 В с.-г.

Аналітичний облік розрахунків із постачальниками та підрядниками ведуть по кожному окремо поданому рахунку, а розрахунки в порядку планових платежів – по кожному постачальнику і підряднику.

Таблиця 1.15

Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками (придбання ТМЦ)⁴⁹

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Першою подією є здійснення передоплати			
1	Проведено передоплату постачальникам	371	31
2	Відображено ПК з ПДВ при передоплаті	641	644
3	Отримано ТМЦ	20,21,22, 26,27,28	63

⁴⁹ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. – 88 с.

Продовження табл. 1.15

1	2	3	4
4	Відображено ПК з ПДВ при фактичному надходженні ТМЦ	644	63
5	Проведено залік взаємозаборгованості	63	371
Першою подією є отримання ТМЦ			
1	Отримано ТМЦ	20,21,22, 26,27,28	63
2	Відображено ПК з ПДВ	641	63
3	Проведено розрахунок із постачальником	63	31

Облік розрахунків із постачальниками та підрядниками відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється в журналі-ордері 3-В с.-г. (Додаток Г). У разі значної кількості розрахункових операцій дані попередньо накопичують у «Реєстрі операцій за розрахунками з постачальниками (підрядниками)» № 3.3 с.-г., який відкривається на кожного постачальника або підрядника.

Таблиця 1.16

Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками (придбання необоротних активів)⁵⁰

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Першою подією є здійснення передоплати			
1	Проведено передоплату постачальникам	371	31
2	Відображено ПК з ПДВ при передоплаті	641	644
3	Отримано необоротні активи	15	63
4	Відображено ПК з ПДВ при фактичному надходженні необоротних активів	644	63
5	Проведено залік взаємозаборгованості	63	371
6	Зараховано до складу необоротних активів придбані об'єкти	10,11,12,16	15
Першою подією є надходження необоротних активів			
1	Отримано необоротні активи	15	63
2	Відображено ПК з ПДВ	641	63
3	Проведено розрахунок із постачальником	63	31
4	Зараховано до складу необоротних активів придбані об'єкти	10,11,12,16	15

⁵⁰ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Н.Л. Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

1.3.3. Облік розрахунків за страхуванням

Страхування – вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів громадян та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або чинним законодавством, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати громадянами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій)⁵¹.

В Україні два види страхування:

- обов'язкове публічно-правове, організація якого зосереджена в руках державних страхових організацій (соціальне страхування);

- приватне, яким опікуються акціонерні товариства та товариства взаємного страхування (страхування майна, життя та ін.) на базі приватної угоди між застрахованим і страхувальною організацією, якій застрахований зобов'язаний вплачувати встановлені угодою внески, а страхувач у разі виникнення зазначеного у договорі випадку відшкодувати застрахованому втрату або виплатити обумовлену договором суму. Законодавче регулювання розрахунків за обов'язковим державним соціальним страхуванням представлено на рис. 1.9.

З 01 січня 2011 року введено в дію Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI, від 08.07.2010, поточна редакція від 01.01.2018 (Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення пенсій» від 03.10.2017 № 2148-VIII⁵².

⁵¹ Коваль Н.І., Радченко О.Д. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: *монографія*. Н. Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. 302 с.

⁵² Коваль Л.В. Облік та аудит розрахунків по страхуванню у сільськогосподарських підприємствах: *монографія*. Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014. 226 с.

Законодавча база розрахунків за обов'язковим державним соціальним страхуванням

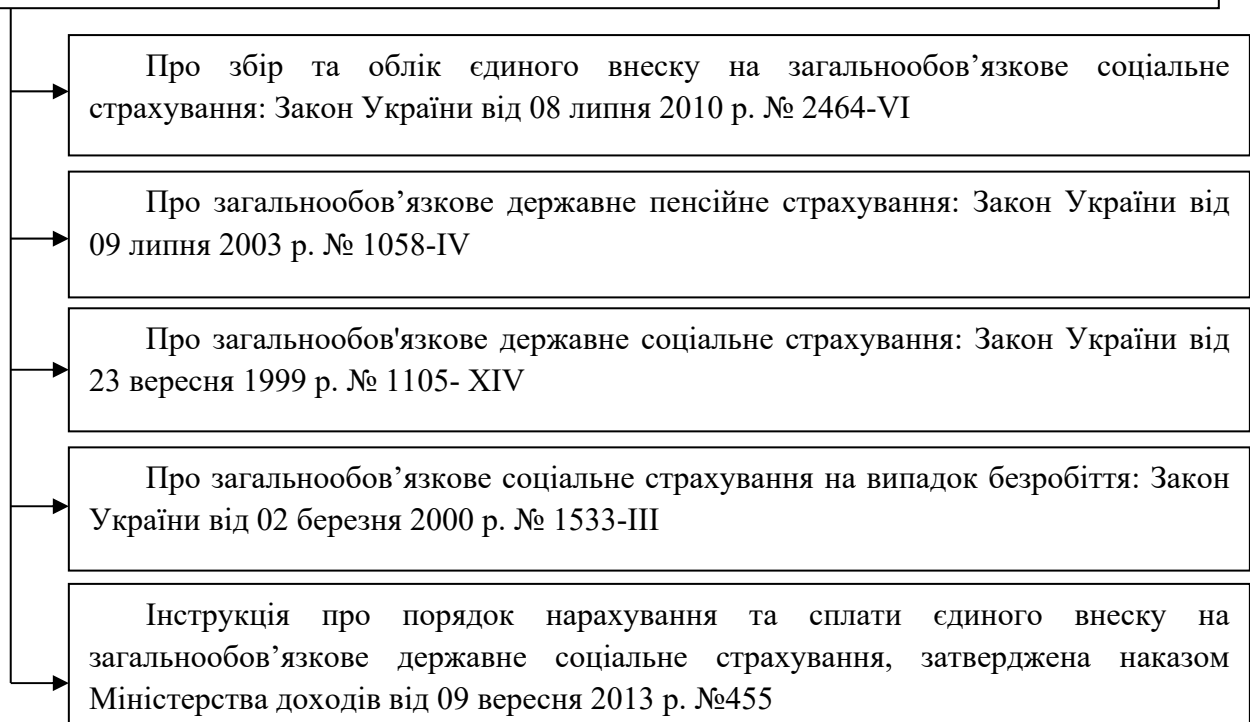


Рис. 1.9. Законодавче регулювання розрахунків за обов'язковим державним соціальним страхуванням⁵³

Згідно Закону єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, що передбачені законодавством, прав застрахованих осіб і членів їх сімей на отримання страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування⁵⁴ (рис. 1.10).

⁵³ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88с.

⁵⁴ Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення пенсій» від 03.10.2017 № 2148-VIII.

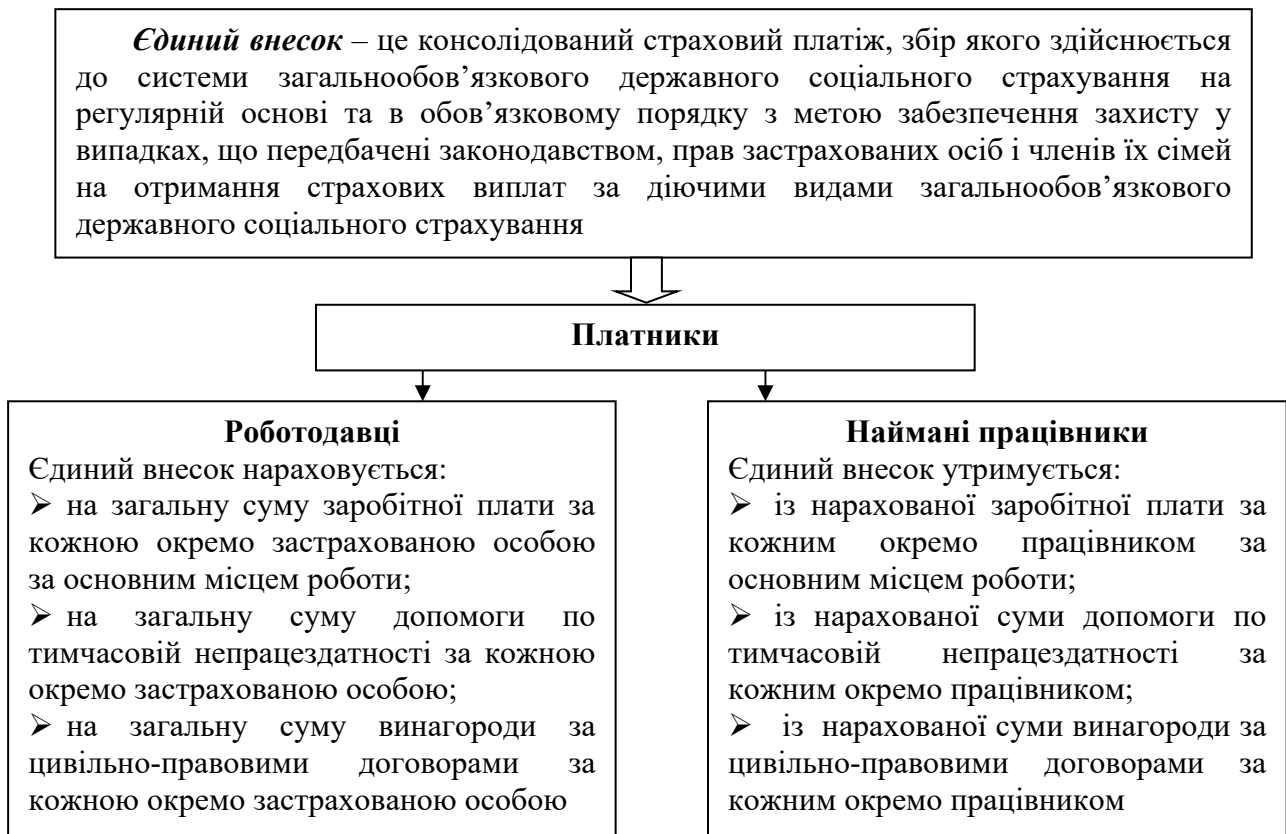


Рис. 1.10. Визначення єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та його платників

Платниками єдиного внеску є:

роботодавці:

- підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах;

- фізичні особи - підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством;

- фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту).

- члени фермерського господарства⁵⁵.

Фізичні особи - підприємці, звільняються від сплати за себе єдиного внеску, якщо вони є пенсіонерами за віком або інвалідами та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу. Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску виключно за умови їх добровільної участі в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

База нарахування для роботодавців - юридичних осіб - на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці», та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами⁵⁶.

Для фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування (незалежно від обраної групи) (у т.ч. для членів фермерських господарств) і для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність – на суми, що визначаються такими платниками самостійно для себе, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої Законом № 2464. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску (пункт 3 частини першої статті 7 Закону № 2464)⁵⁷.

Для фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування - на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню ПДФО. Водночас сума ЄСВ не може бути меншою за розмір

⁵⁵ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

⁵⁶ Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

⁵⁷ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення 15.02.2021 р.).

мінімального страхового внеску на місяць.

У 2021 році розмір мінімальної зарплати змінюється двічі: із 01 січня (6000 грн), із 01 грудня (6500 грн). Отже, будуть змінюватися мінімальна та максимальна сума ЄСВ⁵⁸.

Мінімальний страховий внесок з ЄСВ:

- із січня по листопад $6000 \times 22\% = 1\,320$ грн,
- за грудень – 1 430 грн.

Максимальна база для нарахування ЄСВ:

- із січня по листопад – 90 000 грн,
- у грудні – 97 500 грн.

Категорії платників, строки сплати та мінімальні страхові платежі ЄСВ розглянемо у таблиці 1.17.

Таблиця 1.17

Систематизація категорій платників, строк сплати та мінімальних страхових платежів із ЄСВ у 2021 році

Категорія платника	Строк сплати	Мінімальний страховий внесок			
		З 1 січня по 30 листопада		З 1 грудня по 31 грудня	
		за місяць, грн	за квартал, грн	за грудень, грн	за IV квартал, грн
1	2	3	4	5	6
ФОП, які обрали спрощену систему оподаткування	До 20 числа місяця, що настає за	1320	3960	1430	4070
<i>незалежно від обраної групи</i>	кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня)				
ФОП, які обрали загальну систему оподаткування	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня) Остаточний розрахунок за календарний рік до	1320	3960	1430	4070

⁵⁸ Розмір ЄСВ-2021. URL: <https://services.dtki.ua/catalogues/indexes/13>.

Продовження табл. 1.17

1	2	3	4	5	6
	10 лютого наступного року				
Особи, які провадять незалежну професійну діяльність	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня) Остаточний розрахунок за календарний рік до 1 травня року наступного за звітним	1320	3960	1430	4070
Члени фермерського господарства	До 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок (19 квітня, 19 липня, 19 жовтня, 19 січня)	1320	3960	1430	4070

Хто не сплачує з ФОПів ЄСВ. Окрім сплати ЄСВ за працівників, ФОП сплачують ЄСВ і за себе. Проте у 2021 році правила такої сплати зміняться.

Із 1 січня 2021 року самозайняті особи (ФОП, фізособи, які здійснюють незалежну профдіяльність, члени фермерського господарства), які перебувають на загальній системі оподаткування, зможуть не сплачувати за себе ЄСВ в разі відсутності прибутку (прибутку)⁵⁹.

Тобто, якщо ФОПом не буде отримано дохід (прибуток) у звітному періоді або окремому місяці звітного періоду, він матиме право самостійно визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування ЄСВ. Водночас сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску.

Якщо в певному місяці (або навіть і в році) оподаткованого ПДФО та ВЗ чистого доходу в самозайнятої особи не буде, то він має право не визначати базу нарахування ЄСВ, а отже, і не платити ЄСВ за такий період. Проте слід пам'ятати про правило – немає сплати ЄСВ, немає і страхового стажу за цей період.

⁵⁹ Розмір ЄСВ-2021. URL: <https://services.dtki.ua/catalogues/indexes/13>.

Якщо ФОП або фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, одночасно перебуватимуть у трудових відносинах, то вони зможуть не платити ЄСВ за себе.

Із 1 січня 2021 р. ФОП або фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, які перебувають у трудових відносинах, мають право не платити ЄСВ за себе за умови, що роботодавець сплатив за них ЄСВ у розмірі не менше мінімального страхового внеску.

Якщо роботодавець сплатив ЄСВ, але менше мінімального страхового внеску, то такі самозайняті особи ЄСВ платитимуть, проте менше, ніж звичайно⁶⁰.

Такі особи можуть бути платниками ЄСВ за умови самостійного визначення за місяці звітного періоду, за які роботодавцем було сплачено страховий внесок за таких осіб у розмірі менше мінімального страхового внеску, бази нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої цим Законом. Водночас сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску⁶¹.

Тобто в такому випадку самозайнята особа зможе доплатити за себе лише різницю до мінімального страхового внеску (а може сплатити і більше, проте не більше максимального страхового внеску).

Із 1 січня 2021 р., якщо фізична особа зареєстрована як підприємець і разом з тим при провадить незалежну професійну діяльність, то вона обліковується ДПС як фізична особа – підприємець із ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

ФОП-«незалежник», який отримує пенсію або соцдопомогу, ЄСВ за себе не сплачуватиме. Хоча може і платити – за умови добровільної участі в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

⁶⁰ Розмір ЄСВ-2021. URL: <https://services.dtkr.ua/catalogues/indexes/13>.

⁶¹ Podolianshuk O. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph / edited by authors. 1st ed. Riga, Latvia: «Baltija Publishing». 2020. P. 220-247.

У звичайної фізособи, яка здійснює незалежну профдіяльність, і статусу ФОП не має, такої пільги не буде

Фізичні особи-«єдинники» I групи. Через карантин ФОПи I групи звільняються від сплати ЄСВ за січень-травень 2021 року, це передбачено нормами Закону № 1072⁶².

У 2021 році діє єдина ставка нарахування ЄСВ. Вона становить 22% від бази нарахування. Виняток становлять лише спеціальні ставки нарахування ЄСВ для підприємств, в яких працюють інваліди (табл. 1.18.).

Таблиця 1.18

Розмір ставок ЄСВ, які нараховуються залежно від видів доходів

Вид доходів	Ставка єдиного соціального внеску
Фонд оплати праці (п. 2 Інструкції №5) найманих працівників, у т. ч. іноземців	Роботодавці нараховують та сплачують ЄСВ за ставкою 22%
Винагороди фізособам за цивільно-правовими договорами, окрім цивільно-правового договору, укладеного з фізособою-СПД	Підприємства та фізособи-підприємці нараховують і сплачують 22% на суму винагороди
Допомога з ТВП (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби, допомога по вагітності та пологах за рахунок коштів ФСС)	Роботодавці нараховують і сплачують 22% на суму допомоги
Заробітна плата і лікарняні працівників-інвалідів	Роботодавці-підприємства нараховують і сплачують 8,41% на фонд оплати праці

Облік розрахунків із органами страхування підприємства ведуть на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», який має такі субрахунки:

Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» має такі субрахунки:

651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;

652 «За соціальним страхуванням»;

653 *Виключено*;

654 «За індивідуальним страхуванням»;

⁶² Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених із метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. Закон України від 04.12.2020 №1072-IX.

655 «За страхуванням майна»⁶³.

На субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, із нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та за обов'язковим страхуванням, що встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування. Характеристику даного рахунку представлено у таблиці 1.19.

Синтетичний облік за рахунком 65 здійснюється в Журналі-ордері 5- Б с.-г. (Додаток В).

Аналітичний облік у Відомості аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» 5.4 с.-г.

⁶³ Коваль Н.І., Радченко О.Д. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: монографія. Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. 302 с.

Характеристика рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням»⁶⁴

Номер рахунку	Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням»
Субрахунки	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
	652 «За соціальним страхуванням»
	654 «За індивідуальним страхуванням»
	655 «За страхуванням майна»
Призначення	ведеться облік розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням
За дебетом відображається	погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві
За кредитом відображається	відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти
Об'єкти обліку	На субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
	На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування
	На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та за обов'язковим страхуванням, що встановлюється законодавством
	На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям
Аналітичний облік	ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування
Реєстри ж/о форми обліку	За субрахунками 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» та 652 «За соціальним страхуванням»: Зведена відомість № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат Відомість № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», Журнал-ордер № 5 Б с.-г.
	За субрахунками 654 «За індивідуальним страхуванням» та 655 «За страхуванням майна»: Відомість № 3.4 с.-г. аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями, Журнал – ордер №3 Г с. – г.

⁶⁴ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків із обліку розрахунків за страхуванням майна⁶⁵

№з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано роботодавцем єдиний соціальний внесок	15, 23, 91, 92, 93, 94	651
2	Сплачено єдиний соціальний внесок	651	311
3	Нараховані допомоги та виплати працівникам за рахунок фондів соціального страхування	652	66
4	Утримано внески за індивідуальним страхуванням із доходів працівників	66	654
5	Перераховано зобов'язання страховій компанії за індивідуальним страхуванням	654	311
6	Нараховано платежі за страхуванням майна	231,232, 91, 92,93, 94	655
7	Перераховано кошти за майновим страхуванням страховій організації	655	311
8	Відображено суму страхового відшкодування за частково, або повністю втраченими посівами, майном	655	746

1.3.4. Облік розрахунків із учасниками

Відносини підприємства з учасниками можна розглядати з двох сторін. З одного боку, в учасників виникає дебіторська заборгованість перед підприємством по формуванню його статутного капіталу. З іншого – підприємство зобов'язане сплачувати учасникам дивіденди.

Дивіденди – прибуток, одержаний учасниками від здійснення корпоративних прав.

Дивіденди нараховуються підприємством із чистого прибутку після розрахунків із бюджетом і розподіляються відповідно до установчих документів⁶⁶.

Визначення дивідендів згідно діючого законодавства, форма виплати та документальне відображення представлено на рис. 1.11.

⁶⁵ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

⁶⁶ Федоришина Л. І., Свистун І. А. Облік податку на прибуток. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(2). С. 383-390.

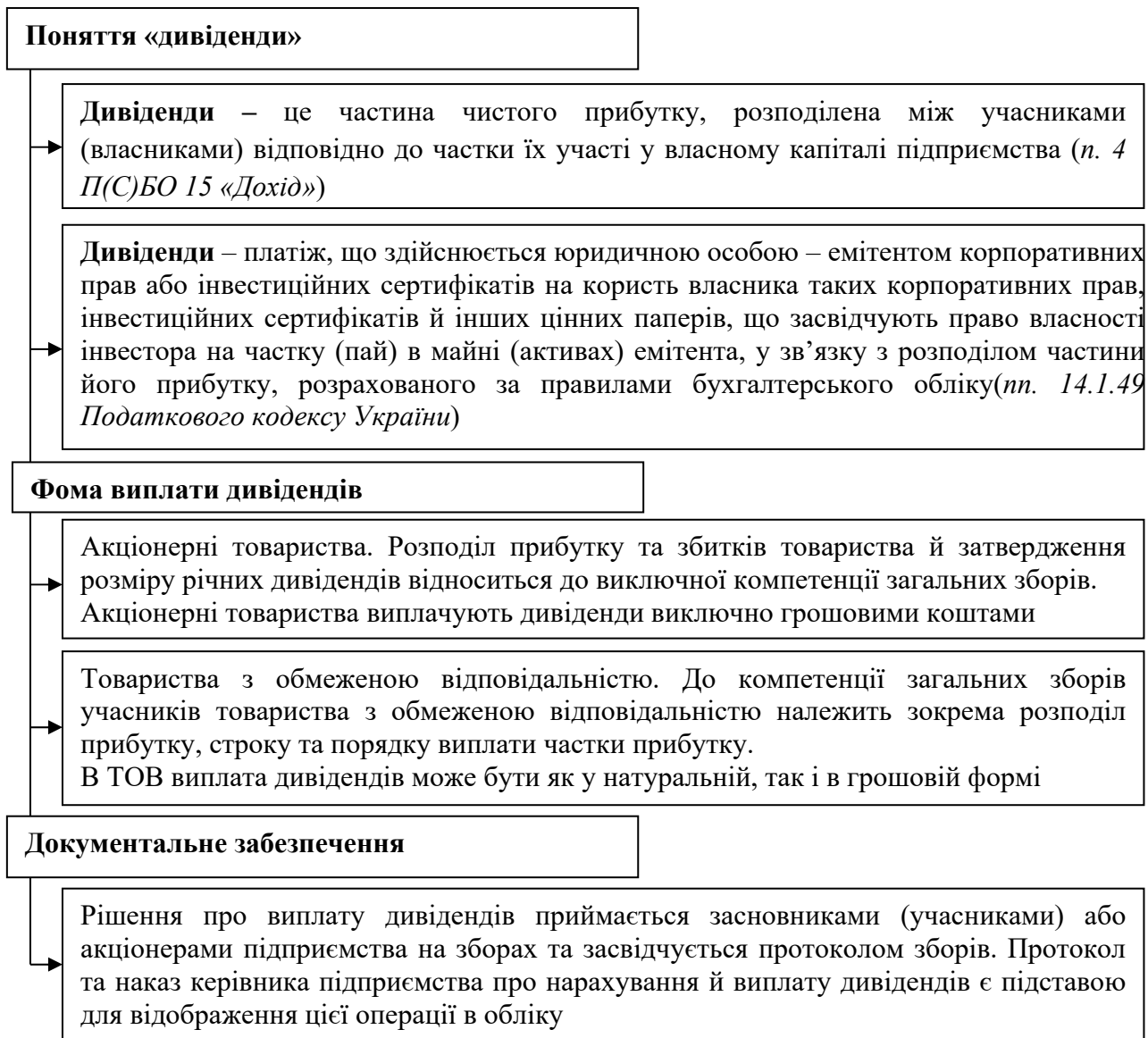


Рис. 1.11. Визначення дивідендів згідно діючого законодавства, форма виплати та документальне відображення

Облік розрахунків із учасниками ведеться на пасивному рахунку 67 «Розрахунки з учасниками». Заборгованість за внесками до капіталу підприємства відображується на окремому рахунку 46 «Неоплачений капітал»⁶⁷.

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо). За кредитом рахунку 67

⁶⁷ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: 5-те вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2003. 726 с.

«Розрахунки з учасниками» відображується збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), втім числі реінвестування доходів тощо.

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» має такі субрахунки:

671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;

672 «Розрахунки за іншими виплатами», характеристика рахунку представлена у таблиці 1.21.

Таблиця 1.21

Характеристика рахунку 67 «Розрахунки з учасниками»⁶⁸

Номер рахунку	Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками»
Субрахунки	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» 672 «Розрахунки за іншими виплатами»
Призначення	для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо)
За дебетом відображається	зменшення (погашення) заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства в тому числі реінвестування доходів тощо
За кредитом відображається	збільшення заборгованості підприємства перед засновниками й учасниками товариства в тому числі реінвестування доходів тощо
Об'єкти обліку	На субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел На субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства
Аналітичний облік	ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №3 Г с.-г.

Нарахування дивідендів засновникам здійснюється за рахунок прибутку підприємства пропорційно їх участі в статутному капіталі та

⁶⁸ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

відображається за дебетом рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» та кредитом рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

Нарахування дивідендів ведеться у відомості обліку дивідендів, в якій наводяться такі дані: прізвище, ім'я та по-батькові засновника, номер особового рахунку, період, за який виплачуються дивіденди, сума дивідендів, нарахована сума податку на дивіденди, сума до виплати та відмітка про отримання.

Дивіденди включаються до оподаткованого доходу громадян. У разі утримання податку із суми нарахованих дивідендів дебетується рахунок 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» і кредитується рахунок 641 «Розрахунки за податками». Якщо зборами засновників прийнято рішення щодо реінвестування дивідендів до статутного капіталу підприємства, сума нарахованих дивідендів не оподатковується⁶⁹.

У разі реінвестування дивідендів співвідношення часток засновників у статутному капіталі підприємства не змінюється. У бухгалтерському обліку така операція відображається за дебетом рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» і кредитом рахунку 40 «Статутний капітал»⁷⁰.

Виплата дивідендів здійснюється з каси підприємства чи з його поточного рахунку. Водночас дебетується рахунок 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» і кредитується 30 «Готівка» або 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Кореспонденція бухгалтерських рахунків із обліку розрахунків із учасниками представлена у таблиці 1.22.

Виплата дивідендів здійснюється готівкою, чеком, платіжним дорученням або поштовим переказом.

Синтетичний облік – в Журналі-ордері 3-Г с.-г. (Додаток Г).

⁶⁹ Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 600 с.

⁷⁰ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: 5-те вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків із обліку розрахунків із учасниками⁷¹

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Учасниками здійснено внески до статутного капіталу підприємства	15,16 20,21, 22,26, 27,28, 30,31	46
2	Нараховано дивіденди учасникам	44	671
		671	641
3	Реінвестовано дивіденди до статутного капіталу підприємства	671	401
4	Виплачено дивіденди	671	30,311
5	Відображено належні до повернення частки учасників (зі зменшенням суми статутного капіталу)	401	672
6	Повернено частки засновників	672	30,311

1.3.5. Облік інших поточних зобов'язань

Для обліку розрахунків за іншими поточними зобов'язаннями призначено рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями».

На рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведеться облік розрахунків за зобов'язаннями, що не можуть бути відображені на рахунках 63-67, рис. 1.12.

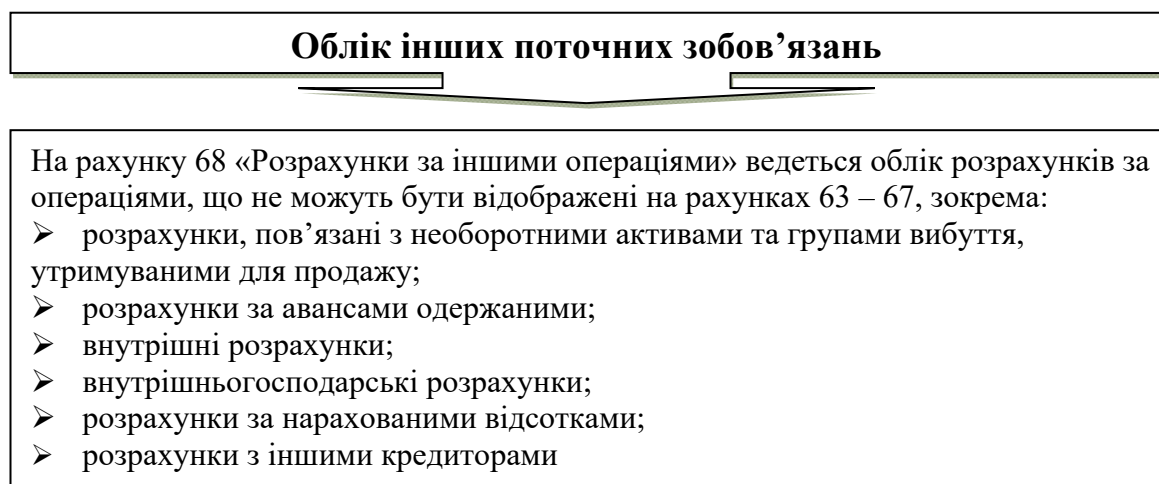


Рис. 1.12. Особливості організації обліку поточних зобов'язань⁷²

⁷¹ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» має такі субрахунки, характеристика рахунку представлена у таблиці 1. 23:

680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»;

681 «Розрахунки за авансами одержаними»;

682 «Внутрішні розрахунки»;

683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;

684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунок 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» ведеться облік визнаних відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» зобов'язань, прямо пов'язаних із необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу⁷³.

Таблиця 1.23

Характеристика рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями»

Номер рахунку	Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями»
1	2
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»
Призначення	ведеться облік розрахунків за операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63 – 67

⁷² Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

⁷³ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617.

1	2
Об'єкти обліку	На субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» ведеться облік визнаних відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу
	На субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію та виконані роботи
	На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік усіх видів поточних розрахунків із дочірніми й асоційованими підприємствами
	На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків із 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. Передача активів (основних засобів, готової продукції, товарів тощо) від одного підрозділу (філії) іншому, виділеному на окремий баланс, відображається за кредитом рахунків обліку відповідних активів і дебетом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», а їх одержання - зворотною кореспонденцією цих рахунків
	На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за: використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); іншими
	На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік 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 та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями
Аналітичний облік	розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №3 Г с.-г.

На субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями та

замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи⁷⁴.

На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік усіх видів поточних розрахунків із дочірніми підприємствами.

Таблиця 1.24

Типова кореспонденція рахунків із обліку розрахунків за внутрішніми операціями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Облік розрахунків за внутрішніми операціями			
1	Одержано виробничі запаси від дочірніх підприємств	20	682
2	Погашено дочірнім підприємством короткострокову позику в рахунок поточних взаєморозрахунків	60	682
3	Здійснено поточні розрахунки з дочірніми підприємствами	682	30,31
4	Видано довгостроковий вексель в рахунок погашення заборгованості перед дочірнім підприємством	682	51

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків із 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.

На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за:

- використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих в кредит;
- використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо);
- іншими операціями.

⁷⁴ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

**Типова кореспонденція рахунків із обліку операцій за внутрішніми
розрахунками⁷⁵**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків			
		Головне підприємство		Філія	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Одержання філією товарно-матеріальних цінностей	-	-	20,22,28	631
2	Відображення суми податкового кредиту (згідно з податковою накладною)	-	-	641	631
3	Передача податкового кредиту до головного підприємства	641	683	683	641
4	Передача суми заборгованості перед постачальником до головного підприємства	683	631	631	683
5	Перерахування коштів із розрахункового рахунку філії на розрахунковий рахунок головного підприємства для наступного розрахунку з постачальником	311	683	683	311
6	Перерахування оплати постачальнику з розрахункового рахунку головного підприємства	631	311	-	-

На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік 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 та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.

Синтетичний облік – в Журналі-ордері 3-Г с.-г.

Питання для самоконтролю

1. Які зобов'язання відносяться до довгострокових, а які - до короткострокових?

⁷⁵ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88 с.

2. Дайте визначення процесу придбання. У чому полягає завдання обліку цього процесу?

3. Перелічіть завдання обліку розрахункових операцій з постачальниками і підрядниками.

4. Які контролюючі служби на підприємстві відповідають за складання договору купівлі – продажу?

5. Якими документами оформляються операції з вітчизняними та іноземними постачальниками і підрядниками?

6. За якою вартість відображаються в Балансі (звіті про фінансовий стан) довгострокові зобов'язання?

8. Як відбувається амортизація дисконту та премії за облігаціями?

11. Як відображаються в обліку розрахунки з постачальниками?

12. Яка перевага вексельної форми розрахунків, як обліковуються векселі видані?

14. Як ведеться синтетичний та аналітичний облік на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»?

15. Як відображаються витрати з придбання ТМЦ у податковому обліку?

17. Як відображаються суми ПДВ під час оприбуткування ТМЦ без попередньої оплати?

18. Як відображаються суми ПДВ під час оприбуткування ТМЦ з попередньою оплатою?

19. Реєстри синтетичного й аналітичного обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками.

20. Які види страхування існують Україні?

21. Що таке єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та хто є платниками єдиного соціального внеску?

23. Як відображаються в системі рахунків розрахунки за соціальним страхуванням, розрахунки за страхуванням майна, розрахунки за індивідуальним страхуванням?

27. Дайте визначення поняття «дивіденди», «учасники».
28. Як відображаються в системі рахунків розрахунки з учасниками?
29. Як відображаються в системі рахунків розрахунки з іншими кредиторами?
31. Реєстри синтетичного й аналітичного обліку розрахунків з іншими кредиторами.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Невідфактуровані поставки – це:

- 1) поставки вантажу без супровідних документів постачальника;
- 2) поставки, виконані з порушеннями умов договору;
- 3) поставки, виконані з порушенням строків;
- 4) поставки ТМЦ без оформлення товарно-транспортної накладної.

2. Бланки довіреностей обліковуються на:

- 1) 209 та 08;
- 2) 209;
- 3) 112;
- 4) 22 та 08;

3. Претензія до постачальника щодо недопоставки цінностей в обліку відображається записом:

- 1) Дт 374 Кт 631;
- 2) Дт 631 Кт 372;
- 3) Дт 375 Кт 716;
- 4) Дт 63 Кт 371.

4. Перерахування постачальнику попередньої оплати в обліку відображається записом:

- 1) Дт 371 Кт 311;
- 2) Дт 371 Кт 631;
- 3) Дт 681 Кт 361;
- 4) Дт 631 Кт 681.

6. Залік сум попередньої оплати постачальником після виконання постачання та розрахунків в обліку відображається записом:

- 1) Дт 631 Кт 371;
- 2) Дт 371 Кт 631;
- 3) Дт 681 Кт 361;
- 4) Дт 631 Кт 681.

7. На суму нарахованих відсотків за користування кредитом виконується запис:

- 1) Дт 951 Кт 684;
- 2) Дт 684 Кт 951;
- 3) Дт 60 Кт 311;
- 4) Дт 50 Кт 61.

8. Запис Дт 631 Кт 621 має зміст:

- 1) видано короткостроковий вексель постачальнику в оплату за отримані ТМЦ;
- 2) одержано вексель від постачальника як компенсацію за недоставку товару;
- 3) погашено раніше виданий вексель;
- 4) пред'явлено раніше отриманий вексель до оплати;

9. Перерахування коштів навчальному закладу в якості оплати за навчання працівників в обліку відображається записом:

- 1) Дт 685 Кт 311;
- 2) Дт 311 Кт 685;
- 3) Дт 631 Кт 311;
- 4) Дт 377 Кт 311.

10. Облік короткострокових зобов'язань ведуть на рахунку:

- 1) 60 ;
- 2) 73;
- 3) 37;
- 4) 311.

11. Згідно з П(С)БО11 «Зобов'язання» забезпечення можуть створюватися:

- 1) для відшкодування виплат відпусток;
- 2) для відшкодування витрат майбутніх періодів;
- 3) для покриття витрат незавершеного виробництва;
- 4) для покриття збитків.

12. Для обліку розрахунків із постачальниками та підрядникам призначено реєстр синтетичного обліку:

- 1) журна-ордер ЗВ;
- 2) реєстр 3.3;
- 3) журнал-ордер 6;
- 4) журнал-ордер 8;

13. Як оцінюються основні засоби, отримані в обмін на неподібні активи?

- 1) за залишковою вартістю переданого активу, збільшеною(зменшеною) на суму грошових коштів, чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну;
- 2) за первісною вартістю отриманого активу;
- 3) за справедливою вартістю;
- 4) Ваша відповідь.

14. Письмово оформлене боргове зобов'язання, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання сплатити після настання строку певну суму грошей власнику паперу – це:

- 1) вексель;
- 2) облігація;
- 3) акція;
- 4) дериватив.

15. Для обліку операцій із довгостроковими векселями виданими застосовують рахунки:

- 1) 51, 209, 08;

- 2) 34, 209, 08;
- 3) 62, 209, 08;
- 4) 51, 08.

16. Якщо до закінчення договору фінансової оренди основних засобів залишається менше одного року, в обліку виконується запис:

- 1) ДТ 53 КТ 61;
- 2) ДТ 50 КТ 61;
- 3) ДТ 53 КТ 31;
- 4) ДТ 31 КТ 53.

17. Здійснення поточних фінансових інвестицій за рахунок довгострокових позик в обліку відображається записом:

- 1) ДТ 35 КТ 50;
- 2) ДТ 50 КТ 35;
- 3) ДТ 34 КТ 50;
- 4) ДТ 313 КТ 50.

18. Скласти кореспонденцію рахунків: нараховано лікарняні за рахунок роботодавця:

- 1) Дт 949 Кт 661;
- 2) Дт 92 Кт 661;
- 3) Дт 66 Кт 652;
- 4) Дт 652 Кт 663.

19. Перераховано оплату постачальнику-нерезиденту в обліку відображається записом:

- 1) ДТ 631 КТ 311;
- 2) ДТ 632 КТ 311;
- 3) ДТ 632 КТ 312;
- 4) ДТ 632 КТ 313.

20. Нарахований страховий платіж за страхуванням автомобіля, що обслуговує потреби збуту, в обліку відображається записом:

- 1) ДТ 23 КТ 651;

- 2) ДТ 92 КТ 655;
- 3) ДТ 93 КТ 651;
- 4) ДТ 93 КТ 655.

Перелік задач для самостійного розв'язку

Задача 1.

Підприємство «Здобуток» придбало паливо на суму 96 000 грн, ПДВ – 19 200 грн для використання в господарській діяльності. Протягом місяця було передано в експлуатацію для забезпечення потреб основного виробництва палива на суму 70 000 грн і для забезпечення збуту – на суму 10 000 грн. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 2.

Підприємство одержало кредит на 5 років у сумі 120 000 грн. Відсоткова ставка – 18 % річних. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку одержання кредиту, нарахування відсотків за користування, їх сплату та вчасне погашення за місяць.

Задача 3.

Підприємство придбало виробничі запаси на суму 60 000 грн (у т.ч. ПДВ). Частина заборгованості була погашена одразу з поточного рахунку (20 000 грн). На залишок заборгованості було видано вексель строком на 18 місяців. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку зазначені господарські операції з урахуванням тієї умови, що вексель було погашено вчасно.

Задача 4.

Сільськогосподарським підприємством нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва – у сумі 160 000 грн,

загальновиробничому персоналу – у сумі 80 000 грн, адміністративному персоналу – у сумі 70 000 грн. Нараховано та перераховано єдиний соціальний внесок. Скласти кореспонденцію рахунків.

Задача 5.

Підприємство одержало короткостроковий кредит у сумі 150 000 грн. Відсоткова ставка – 18 % річних. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку одержання кредиту, нарахування відсотків за користування, їх сплату та вчасне погашення за місяць.

ТЕМА 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКАМИ ТА ПЛАТЕЖАМИ

- 2.1. Характеристика податкової системи України*
- 2.2. Облік розрахунків за податком на прибуток*
- 2.3. Облік розрахунків сільськогосподарських товаровиробників за єдиним податком*
- 2.4. Облік розрахунків за податком на додану вартість*
- 2.5. Облік розрахунків за податком на доходи фізичних осіб*
- 2.6. Облік розрахунків за військовим збором*
- 2.7. Облік інших податків та зборів*

Основні терміни: облік, податок на прибуток, єдиний податок, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір.

Навчальна мета: сформувати у студентів теоретичні знання та практичні вміння стосовно сутності, призначення, класифікації та механізму розрахунку податків і зборів із метою розкриття їх як об'єктів обліку, а також сприяти засвоєнню методики обліку розрахунків за бюджетом, податками та платежами.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців із обліку й оподаткування, спонукати студентів до підвищення рівня податкової культури, розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

2.1. Характеристика податкової системи України

Податкова система є важливою складовою національної економіки кожної незалежної держави. Національні податкові системи унікальні й

своєрідні, як унікальна і своєрідна кожна країна. Ефективне функціонування податкової системи України є однією з важливих передумов забезпечення стабільності економіки на сучасному етапі розвитку.

Податки є інструментом регулювання економічної діяльності, за допомогою яких держава може як стимулювати розвиток певних сфер виробництва, знижуючи податкові ставки або визначаючи податкові пільги, так і стримуючи діяльність суб'єктів господарювання, збільшуючи податкове навантаження, змінюючи податкові правила ведення бізнесу.

За визначеннями науковців, податкова система - це:

– сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку;

– сукупність встановлених у країні податків, зборів і платежів; принципів і методів їх встановлення, зміни чи скасування дій, що забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства;

– сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку; регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах із питань оподаткування, сукупність податкових відносин, що опосередковуються фінансовими органами, які забезпечують адміністрування податків і проявляються в конкретних формах оподаткування.

Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ)⁷⁶ податки та збори поділяються на:

I – загальнодержавні податки та збори: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито; військовий збір (до завершення реформи Збройних сил України).

⁷⁶ Податковий кодекс України: Закон України від 21.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

II – місцеві податки: податок на майно (транспортний податок; плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), єдиний податок; збори: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Кожен суб'єкт господарювання, враховуючи організаційно-правовий статус, специфіку діяльності, наявність конкретної бази оподаткування виступає платником певних податків і зборів (рис. 2.1).

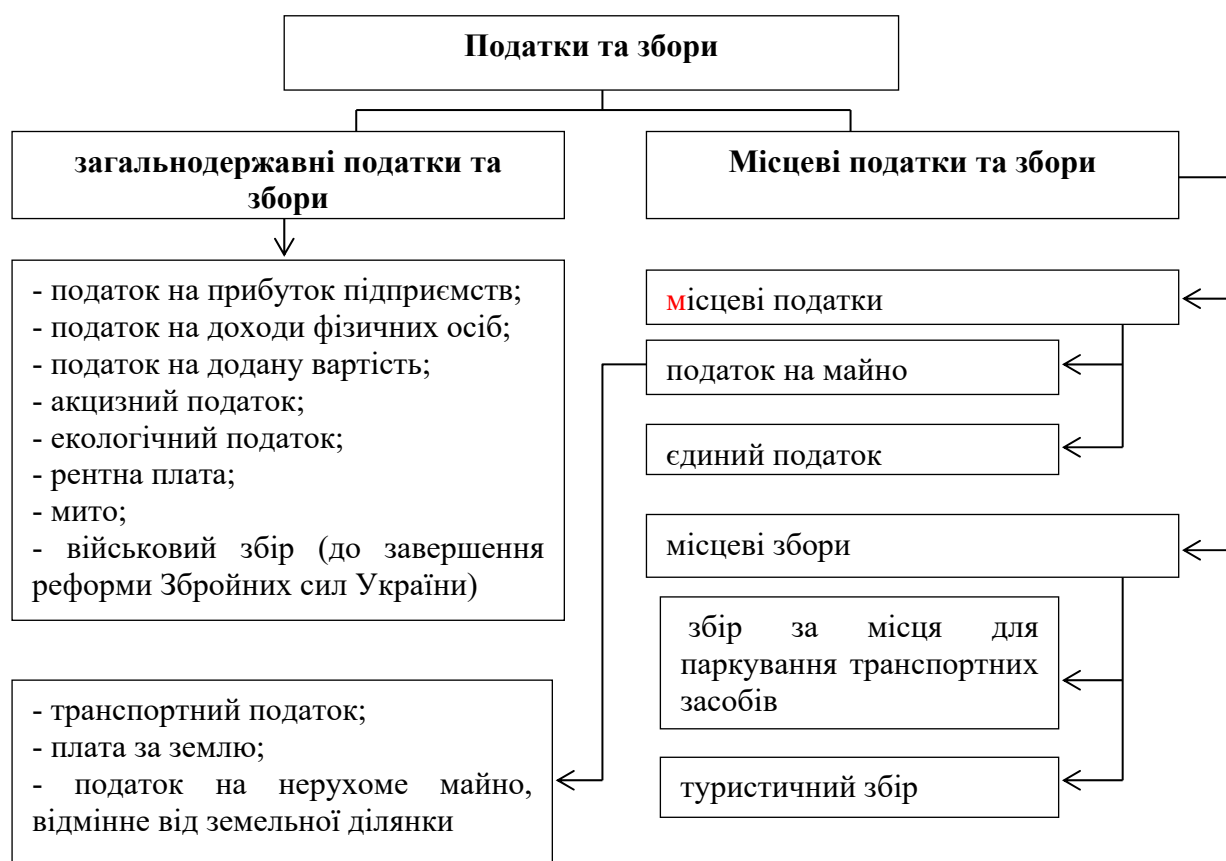


Рис. 2.1. Класифікація та склад податків і зборів за ПКУ

Чинне законодавство дає змогу суб'єктам господарювання обирати систему оподаткування, яка представлена двома варіантами ⁷⁷:

1 – сплата податків на загальній системі оподаткування. Загальна система оподаткування, обліку та звітності має складну систему ведення бізнесу з точки зору обліку та звітності. Проте вона дозволяє займатися будь-

⁷⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

яким видом діяльності та не має інших обмежень, що притаманні спрощеній системі оподаткування. Загальна система оподаткування складається з сукупності податків і зборів до бюджету, що нараховуються у встановленому законами України порядку;

2 – сплата податків за спрощеною системою оподаткування. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Незалежно яку систему оподаткування обрано суб'єктом господарювання, він зобов'язаний належним чином вести облік і реєструвати здійснювані господарські операції.

Якщо суб'єкт господарювання – юридична особа обирає загальну систему оподаткування, у разі наявності об'єкта оподаткування визначають і справляють до бюджету такі зобов'язання за податковими платежами: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, екологічний податок, плата (податок) на землю, військовий збір та єдиний соціальний внесок ⁷⁸.

Якщо суб'єкт господарювання – фізична особа-підприємець обирає загальну систему оподаткування, у разі наявності об'єкта оподаткування визначають і справляють до бюджету такі зобов'язання за податковими платежами: податок із доходів фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок ⁷⁹.

Спрощену систему оподаткування можуть обрати як юридичні особи, так і фізичні особи-підприємці, якщо вони відповідають встановленим ПКУ вимогам та реєструються платником єдиного податку у визначеному

⁷⁸ Podolianchuk O.A. Accounting and information support of tax calculations / Обліково-інформаційне забезпечення розрахунків за податками. *The scientific heritage*. 2020. №51. Р. 44-54.

⁷⁹ Podolianchuk O.A. Accounting and information support of tax calculations / Обліково-інформаційне забезпечення розрахунків за податками. *The scientific heritage*. 2020. №51. Р. 44-54.

порядку ⁸⁰:

Перша група – фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках або провадять господарську діяльність із надання побутових послуг населенню, і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

Друга група – фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність із надання послуг, зокрема побутових, платникам єдиного податку або населенню, виробництво або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

а) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах одночасно, не перевищує 10 осіб;

б) обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Третя група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

Четверта група – сільськогосподарські товаровиробники:

а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%;

б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону

⁸⁰ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

України «Про фермерське господарство», за умови виконання сукупності таких вимог:

- здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- не використовують працю найманих осіб;
- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні норм Сімейного кодексу України;
- площа сільськогосподарських угідь або земель водного фонду у власності або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Отже, у податковій системі можна виокремити дві підсистеми: оподаткування юридичних осіб (підприємств, організацій) та оподаткування фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) (рис. 2.2).

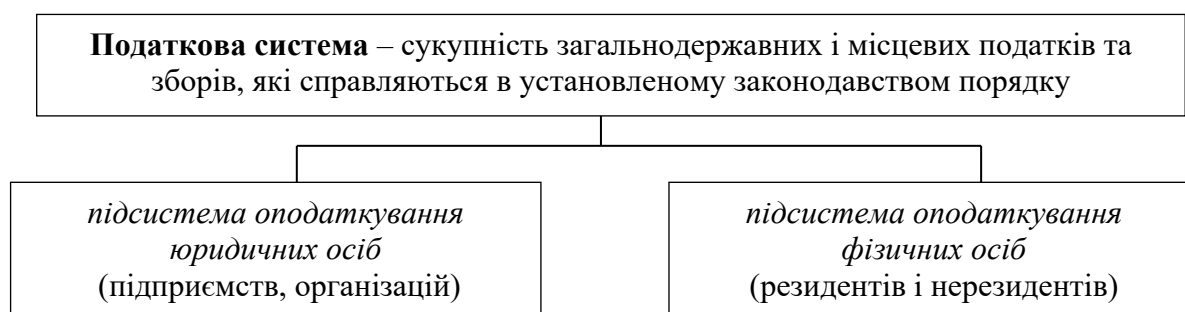


Рис. 2.2. Податкова система України

Враховуючи позиції науковців і власні дослідження⁸¹, можна визначити, що факторами впливу на організацію обліку суб'єктів підприємництва є:

1. Форми організації бухгалтерського обліку.

⁸¹ Подоляничук О.А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва. *Ефективна економіка*. 2017. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

2. Застосовані форми облікових реєстрів – форми бухгалтерського обліку.

3. Обрання системи оподаткування залежно від групи платника податків.

Від вибору системи оподаткування залежить організація обліку податків і зборів.

2.2. Облік розрахунків за податком на прибуток

Бухгалтерський облік податку на прибуток регламентовано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»⁸², який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат, доходів, активів і зобов'язань із податку на прибуток, їх розкриття у фінансовій звітності та розкриває термінологію даної теми (табл. 2.1), а також нормами ПКУ (розділ 3 «Податок на прибуток підприємств»).

Таблиця 2.1

Термінологічний апарат обліку податку на прибуток

Термін	Визначення
1	2
Витрати (дохід) з податку на прибуток	загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток із урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу
Відстрочений податковий актив	сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок: тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.
Відстрочене податкове зобов'язання	сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню
Відстрочений податок на прибуток	сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом

⁸² Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

1	2
Обліковий прибуток (збиток)	сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у звіті про фінансові результати за звітний період
Податковий прибуток (збиток)	сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період
Податкова база активу і зобов'язання	оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток
Поточний податок на прибуток	сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства
Тимчасова податкова різниця	різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно
Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню	тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах
Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню	тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах

Платниками податку на прибуток є ⁸³:

а) резиденти:

- суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;

- управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном під час будівництва житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд;

- фізичні особи - підприємці, зокрема такі, що обрали спрощену систему оподаткування, та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку, оподаткування нерезидентів;

⁸³ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

б) нерезиденти:

- юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

- нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому цим розділом.

Не є платниками податку на прибуток неприбуткові підприємства, установи та організації.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, яким є дохід суб'єкта господарювання визначений за статтею 134 ПКУ.

Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує 40 мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу. Якщо в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період перевищує сорок мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування, починаючи з такого рок, шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці, визначені відповідно до положень ПКУ.

Облік податку на прибуток ґрунтується на визначенні фінансового результату (прибутку до оподаткування) за даними бухгалтерського обліку та його подальшого коригування на незначний перелік різниць, визначених Податковим кодексом України (рис. 2.3).

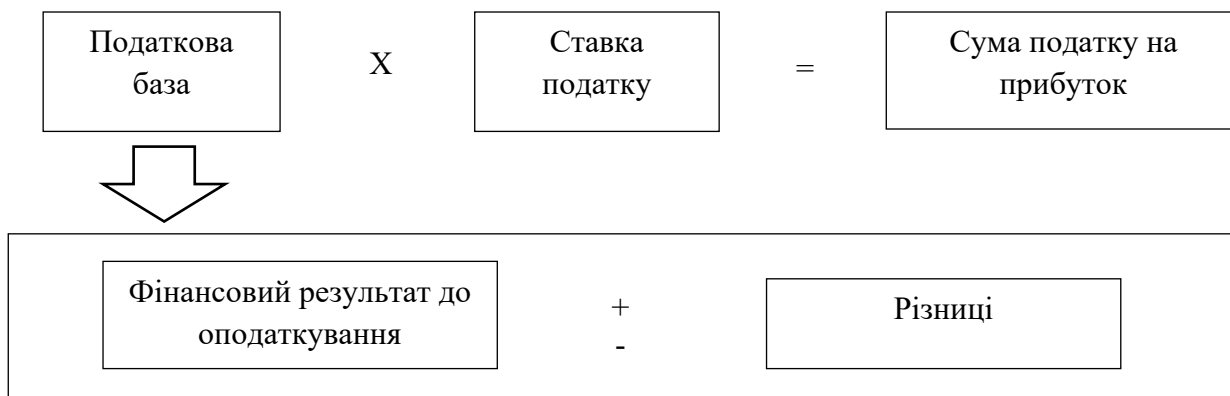


Рис. 2.3. Механізм визначення бази оподаткування податку на прибуток із урахуванням податкових різниць

Перелік різниць розкриває, які впливають на збільшення або зменшення фінансового результату до оподаткування визначає ПКУ за окремими видами ⁸⁴:

- різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів (ст. 138);
- різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень) (ст. 139);
- різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій (ст. 140);
- різниці, що виникають під час здійснення окремих видів діяльності й операцій (ст. 141).

Статтею 142 ПКУ визначено порядок звільнення від оподаткування прибутку окремих підприємств та організацій.

Отже, податок на прибуток може розраховуватися двома шляхами:

- а) із застосуванням коригування фінансового результату на різниці;
- б) без коригування фінансового результату на різниці.

⁸⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Перший варіант є складним у розрахунках, а другий передбачає множення фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку на ставку податку на прибуток (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розрахунок податку на прибуток

Крок 1	Складаємо Звіт про фінансові результати (форма № 2)		
Крок 2	Розраховуємо загальний обсяг доходу за звітний період		
Крок 3	Порівнюємо загальний обсяг доходу та межу (40 млн. грн) і приймаємо відповідне рішення		
Якщо підприємство не використовує податкові різниці з розділу III ПКУ:		Якщо підприємство використовує податкові різниці з розділу III ПКУ:	
Крок 4	Зменшуємо ФР на податкові збитки минулих років, якщо вони є.	Крок 4.1	Враховуємо податкові різниці (“+” або “-”)
		Крок 4.2	Зменшуємо ФР на податкові збитки минулих років, якщо вони є
Крок 5	Розраховуємо прибуток		
Крок 6	Розраховуємо податок на прибуток (множимо прибуток на ставку 18%)		
Крок 7	Зменшуємо податок на прибуток на авансовий внесок із податку на прибуток, якщо він був		

Раціональна організація бухгалтерського обліку податку на прибуток і правильне відображення в обліку доходів і витрат мають велике значення як для забезпечення потреб управління підприємством, так і для гармонізації відносин із податковими органами.

Для обліку розрахунків за податком на прибуток суб'єктами господарювання використовується Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку⁸⁵.

Бухгалтерський облік розрахунків за податком ведуть на балансовому рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на прибуток».

За кредитом аналітичного рахунку «Розрахунки за податком на

⁸⁵ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

прибуток» відображаються нарахування податку на прибуток, за дебетом – перерахування до бюджету.

На рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок:

- тимчасових різниць між балансовою вартістю активів або зобов'язань та їх оцінкою, яка використовується з метою оподаткування;

- перенесення податкових збитків, невикористаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом – зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних із нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

На рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

За кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Аналітичний облік відстрочених податкових зобов'язань ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в

балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік суми витрат із податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток із урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу і визначається відповідно до ПСБО 17.

За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів з проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Основні бухгалтерські проводки, які використовуються на підприємстві для обліку розрахунків з податку на прибуток наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Типова кореспонденція рахунків із обліку
розрахунків за податком на прибуток**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано поточний податок на прибуток за рахунок збільшення відстрочених податкових активів	17	641 / ПНП*
2	Нараховано поточний податок на прибуток за рахунок зменшення відстрочених податкових зобов'язань	54	641 / ПНП
3	Відображено витрати з податку на прибуток	98	641 / ПНП
4	Сплачено податок на прибуток до бюджету	641	311
5	Списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат	79	98

* ПНП – податок на прибуток

Отже, нарахування поточного податку на прибуток показують за кредитом субрахунку 641/«Розрахунки з податку на прибуток» у кореспонденції з дебетом рахунків:

98 – у сумі, не пов'язаній з відстроченими податками;

17 – у разі нарахування поточного податку на прибуток із

відображенням ВПА;

54 – у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок списання раніше нарахованих ВПЗ.

Синтетичний облік розрахунків за аналітичним рахунком «Податком на прибуток» рахунку 98 відображається у журналі-ордері 5 Г с.-г. та податковій декларації з податку на прибуток. Також у журналі-ордері 3 Г с.-г. узагальнюється інформація за аналітичним рахунком «Розрахунки за податком на прибуток» субрахунку 641 та рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»⁸⁶.

2.3. Облік розрахунків сільськогосподарських товаровиробників за єдиним податком

Сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, зокрема власно виробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання⁸⁷.

Враховуючи чинне законодавство, сільськогосподарські товаровиробники можуть обирати систему оподаткування, яка представлена трьома варіантами. Вибір стоїть лише перед тими платниками, які за результатами діяльності мають частку сільськогосподарського товаровиробництва на рівні 75% і більше. Саме такі платники на власний розсуд можуть обирати один із трьох варіантів, які представлені чинним законодавством (рис. 2.4).

⁸⁶ Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. №390. URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN48748.html (дата звернення: 15.02.2021 р.).

⁸⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Водночас частка сільськогосподарського товаровиробництва – це питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку⁸⁸.

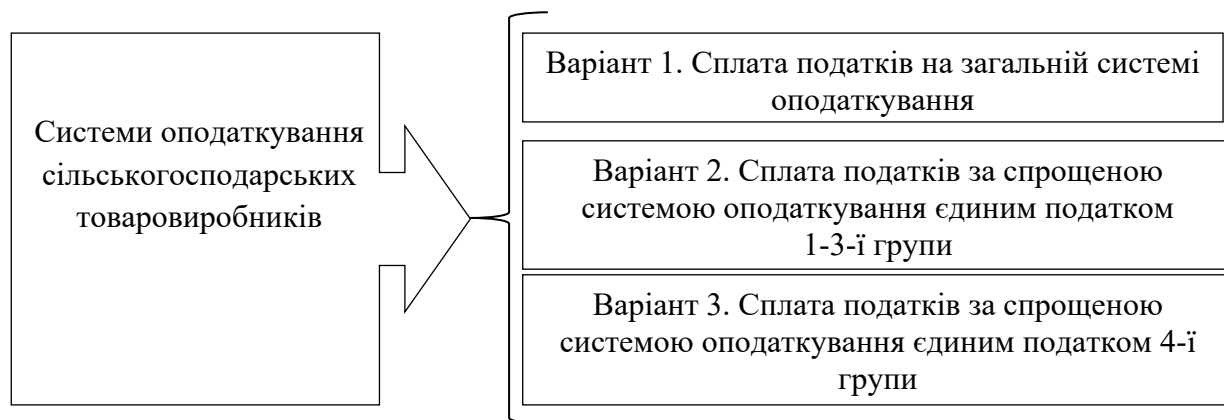


Рис. 2.4. Системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

Сільськогосподарська продукція (с-г товари) – продукція/товари, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТ ЗЕД, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Ставки єдиного податку встановлюються:

1) для першої групи платників єдиного податку - у межах до 10% розміру прожиткового мінімуму;

⁸⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

2) для другої групи платників єдиного податку - у межах до 20% розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

1) 3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість;

2) 5% доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Платниками єдиного податку 4 -ї групи можуть бути як юридичні, так і фізичні особи-підприємці (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Платники єдиного податку 4-ї групи сільгосптоваровиробники

Платники	Характеристика
юридичні особи	незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%
фізичні особи-підприємці	які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», за умови виконання сукупності таких вимог: <ul style="list-style-type: none">- здійснюють винятково вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;- не використовують працю найманих осіб;- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні норм Сімейного кодексу України;- площа сільськогосподарських угідь або земель водного фонду у власності або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку 4-ї групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, зокрема на умовах оренди ⁸⁹.

⁸⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010р. № 2755-VI. URL:

Підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані державного земельного кадастру або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю⁹⁰.

Якщо нормативна грошова оцінка земельної ділянки не проведена, базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі в Автономній Республіці Крим або області.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю⁹¹.

Розмір ставок єдиного податку для платників 4 групи залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та встановлюється у відсотках бази оподаткування, тобто нормативної грошової оцінки (табл. 2.5).

Платники єдиного податку четвертої групи:

- самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу, що

<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

⁹⁰ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

⁹¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

контролює, за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу;

- сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:

- у I кварталі – 10%;
- у II кварталі – 10%;
- у III кварталі – 50%;
- у IV кварталі – 30%.

Таблиця 2.5

**Розмір ставок єдиного податку з одного гектара
сільськогосподарських угідь або земель водного фонду**

Категорія (тип) земель	Ставка, %
для ріллі, сіножатей і пасовищ (окрім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту)	0,95
для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,57
для багаторічних насаджень (окрім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях)	0,57
для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,19
для земель водного фонду	2,43
для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту	6,33

Річна сума єдиного податку визначається за формулою:

$$\text{Річна сума єдиного податку} = \text{Площа земельної ділянки} \times \text{Нормативна грошова оцінка земельної ділянки} \times \frac{\text{Ставка податку}}{100}$$

Відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, відносяться до адміністративних витрат. Виняток становлять податки, збори та обов'язкові

платежі, що включаються до виробничої собівартості продукції⁹².

Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств⁹³, у бухгалтерському обліку сума єдиного податку обліковується на окремому субрахунку рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»⁹⁴.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Для відображення суми нарахованого єдиного податку 4 групи до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкривають окремий субрахунок «Єдиний податок 4 групи». Оскільки під час нарахування цього податку виникає податкове зобов'язання перед бюджетом, то для його обліку призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податками», до якого відкривають аналітичний рахунок «Єдиний податок 4 групи».

У кінці звітної періоду (року) суму єдиного податку розподіляють у такому порядку⁹⁵:

- сільськогосподарські підприємства – між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площ сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та перелогів), зайнятих відповідними культурами;

- рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства – відповідно до

⁹² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

⁹³ Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: від 18.05.2001 р. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.1&nobreak=1> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

⁹⁴ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

⁹⁵ Подолянчук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

площ земель водного фонду, які використовуються такими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

Порядок відображення єдиного податку на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Бухгалтерський облік єдиного податку 4 групи

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано суму єдиного податку за поточний місяць	91	641
Сплачено суму податку за квартал	641	311
Наприкінці року суму ЄП розподілено пропорційно до площі сільськогосподарських угідь, зайнятих певними культурами	23	91

Потрібно зазначити, що для сільськогосподарських підприємств, які крім рослинництва займаються також тваринництвом, такий розподіл не обґрунтований, тому що витрати зі сплати єдиного податку формують тільки собівартість продукції рослинництва, що призводить до її завищення. Отже, бажано підприємству самостійно розробляти порядок розподілу суми єдиного податку (наприклад, передбачати віднесення таких сум на основні галузі та об'єкти витрат пропорційно до суми прямих витрат)⁹⁶.

Синтетичний облік розрахунків за єдиним податком платників 4 групи здійснюється в Журналі-ордері №3-Г с.-г. Усі відомості з журналу-ордера переносяться до головної книги. За даними обліку і журналу-ордера №3 - Г с.-г. формується фінансова, податкова та статистична звітність.

Для набуття (підтвердження) статусу платника єдиного податку четвертої групи сільськогосподарським товаровиробникам необхідно дотримуватись певних умов, а саме: мати в наявності земельні ділянки відповідного призначення; частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік не повинна бути меншою за 75%;

⁹⁶ Подолянчук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

подати до органів, що контролюють, загальну та звітні декларації з додатками.

2.4. Облік розрахунків за податком на додану вартість

Податок на додану вартість – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ ⁹⁷.

Схематично сутність ПДВ розкрито на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Сутність податку на додану вартість ⁹⁸

Платником податку на додану вартість є ⁹⁹:

- 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку;
- 2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;
- 3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в

⁹⁷ Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: www.economy.nayka.com.ua (дата звернення: 15.02.2021 р.).

⁹⁸ Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 81-102.

⁹⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, що отримане в управлінні за договорами управління майном.

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

7) особа, що уповноважена вносити податок із об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа – інвестор (оператор), яка веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Обов'язковій реєстрації як платник податку підлягає особа, якщо загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів, що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 місяців перевищує 1 млн. грн (без врахування ПДВ).

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з ¹⁰⁰:

- постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, зокрема операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також із передачі об'єкта

¹⁰⁰ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;
- ввезення товарів на митну територію України;
- вивезення товарів за межі митної території України;
- постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом.

База оподаткування операцій із постачання товарів (послуг) визначається, із огляду на їх договірну вартість, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (окрім акцизного податку) на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, зокрема компонентів крові та вироблених із них препаратів (окрім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів) ¹⁰¹.

Водночас база оподаткування операцій із постачання товарів/послуг не може бути нижчою ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижчою звичайних цін, а база оподаткування операцій із постачання необоротних активів не може бути нижчою балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітнього (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком: газу, який постачається для потреб населення; електричної енергії, ціни, яка склалася на ринку електричної енергії.

¹⁰¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 15.01.2021 р.).

В Україні відповідно до ПКУ діють три ставки податку на додану вартість: 20%, 7% 14% (з 01.03.2021 р.) та 0%, і встановлюються залежно від бази оподаткування (рис. 2.6).

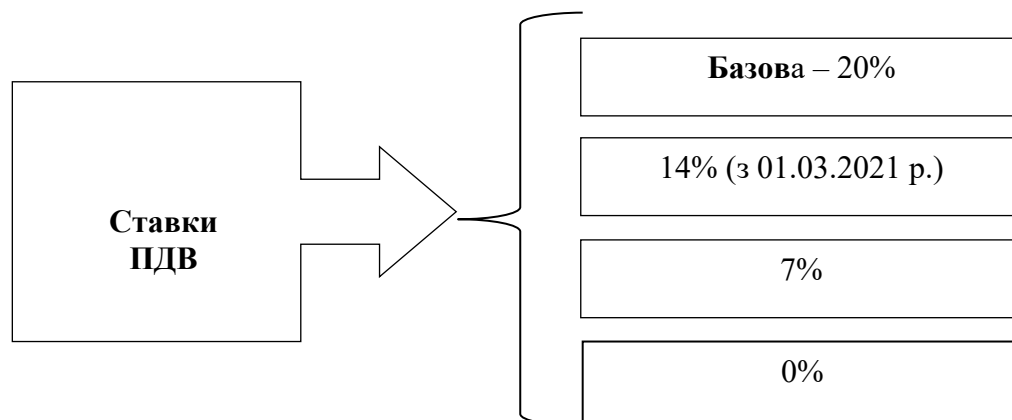


Рис. 2.6. Ставки ПДВ

Документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є «товарні» документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо.

А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника ПДВ, і одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ під час придбання товарів у покупця – платника податку. Тому податкова накладна не може існувати окремо від так званих «товарних» документів або інших документів, що підтверджують факти господарського життя підприємства ¹⁰².

Варто зазначити, що право на складання податкових накладних надається винятково особам, зареєстрованим як платники податку на додану вартість.

Податкова накладна виписується на дату виникнення податкових

¹⁰² Подоляничук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: www.economy.nayka.com.ua (дата звернення: 15.02.2021 р.).

зобов'язань, яка визначається відповідно до статті 187 ПКУ за правилом «першої події»¹⁰³:

- на дату зарахування коштів від покупця на банківський рахунок або в касу;

- на дату відвантаження товарів, а для послуг – на дату оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг (акт виконаних робіт).

Податкова формується в електронній формі, передається через електронну мережу системи MEDOK та «електронне вікно» платника податку для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних до фіскальних органів за місцем знаходження платника з урахуванням граничних термін:

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених із 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, у якому вони складені;

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених із 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, у якому вони складені.

Дані первинного обліку є основою для відображення на рахунках обліку сум податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ.

Відзначимо, що податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, зокрема податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством (зокрема сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк). Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

¹⁰³ Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: www.economy.nayka.com.ua (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Позитивна різниця між ними підлягає сплаті до бюджету, а від’ємна – є, власне, надміру сплаченим податком, який підлягає відшкодуванню з державного бюджету (у вигляді дотації) ¹⁰⁴.

Водночас існують випадки, у яких платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної, але за наявності документів, які її замінюють (табл. 2.7) ¹⁰⁵.

Таблиця 2.7

Первинні документи, які є підставою для відображення суми податкового кредиту без податкової накладної

Форма документа	Реквізити	Гранична сума постачання	Норма ПКУ
Транспортний квиток	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця (крім тих, форма яких установлена міжнародними стандартами)	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Готельний рахунок	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Рахунок, який виставляється платнику ПДВ за послуги зв’язку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Касовий чек	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті покупцем із урахуванням податку, сума ПДВ, що сплачується в складі загальної суми (із визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника)	200 грн (без урахування ПДВ) за день	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ

Із даних таблиці 2.7 видно, що всі документи повинні обов’язково містити загальну суму вартості отриманих товарів (послуг), суму ПДВ та

¹⁰⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁰⁵ Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 81-102.

податковий номер продавця. Водночас усі документи, окрім касового чеку, не мають граничного обмеження в сумі постачання. Отже, можна стверджувати, що не кожен касовий чек може виступати заміном податкової накладної, оскільки у ньому повинно бути визначено фіскальний і податковий номер постачальника ¹⁰⁶.

Облікове забезпечення розрахунків із ПДВ нині регулюється тільки Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (Інструкція № 291), оскільки Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141 втратила чинність у червні 2019 року (Інструкція № 141) ¹⁰⁷.

Для бухгалтерського обліку податку на додану вартість в Інструкції №291 ¹⁰⁸ передбачено такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»
- 643 «Податкові зобов'язання»
- 644 «Податковий кредит»

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (зокрема і ПДВ). Аналітичний рахунок «Розрахунки з ПДВ» цього субрахунку є балансовим, за дебетом якого відображаються суми податкового кредиту з ПДВ, на які має право підприємство, за кредитом – суми податкового зобов'язання з ПДВ.

Субрахунок 643 використовується для ведення обліку суми ПДВ, визначеної виходячи з суми отриманих авансів (попередньої оплати) за

¹⁰⁶ Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 81-102.

¹⁰⁷ Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: www.ekonomy.nauka.com.ua (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁰⁸ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 здійснюється облік суми ПДВ, на яку підприємство отримало право зменшити податкове зобов'язання під час здійснення передоплати постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам.

Отже:

а) субрахунок 641 (ПДВ) призначений для обліку розрахунків із податку на додану вартість;

б) субрахунок 643 – для обліку податкових зобов'язань із ПДВ, що виникають за правилами податкового законодавства у разі, якщо як перша подія в операції, що передбачає реалізацію, зафіксоване отримання авансу (передоплати) від покупця або замовника;

в) субрахунок 644 – для обліку податкового кредиту з ПДВ, що виникає за правилами податкового законодавства у разі, якщо як перша подія в операції, що передбачає придбання, зафіксована видача авансу (передоплати) продавцю.

Варто відзначити, що суб'єкти господарювання можуть використовувати позиції програмного продукту «1 С: Підприємство» для організації обліку розрахунків із ПДВ, передбачивши основи в обліковій політиці ¹⁰⁹.

Для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі призначено субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Платник уже не сплачує сам зобов'язання з ПДВ до бюджету. Це відбувається майже без його участі: фіскальний орган направляє до Казначейства, у якому відкриті електронні рахунки ПДВ, реєстр платників із зазначенням, зокрема, суми податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру Казначейство перераховує суми податку

¹⁰⁹ Подоляничук О.А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6337> (дата звернення: 15.02 2021 р.).

до бюджету. Якщо коштів на електронних рахунках може не вистачати для погашення своїх зобов'язань, таку різницю платник має перерахувати на ПДВ-рахунок зі свого поточного банківського рахунка:

Дт 315 Кт 311 – перераховано грошові кошти з поточного рахунка на електронний ПДВ – рахунок;

Дт 641/ПДВ Кт 315 – списані кошти з електронного ПДВ-рахунка на оплату податкових зобов'язань з ПДВ.

Порядок відображення розрахунків з бюджетом за ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Облік розрахунків за ПДВ

Зміст операцій	Кореспонденція	
	Дебет	Кредит
Перша подія оплата – розрахунки з постачальниками		
Перераховано авансовий платіж за продукцію сільськогосподарського виробництва	371	311
Відображено право на податковий кредит з ПДВ (до отримання податкової накладної)	644/1	644/2
Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1
Отримано продукцію	27	631
Відображено суму ПДВ при отриманні продукції	644/2	631
Відображено взаємозалік заборгованості	631	371
Перша подія отримання – розрахунки з постачальниками		
Отримано виробничі запаси (добрива)	208	631
Відображено право на податковий кредит (до отримання податкової накладної)	644	631
Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1
Перераховано кошти з розрахункового рахунку постачальнику	631	311
Розрахунки з покупцями – перша подія на умовах передоплати		
Отримано передоплату від покупця	311	681
Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ	643	641
Відображено дохід від реалізації	361	701
Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	701	643
Розрахунки з покупцями – перша подія відвантаження		
Відображено дохід від реалізації	361	701
Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	701	641

Синтетичний облік розрахунків з ПДВ відображається в журналі-ордері 3 Г с.-г. та податковій декларації з ПДВ.

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий)

період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. До декларації вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний (податковий) період без наростаючого підсумку.

2.5. Облік розрахунків за податком на доходи фізичних осіб

Відзначимо: податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – це один із загальнодержавних податків, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян – резидентів і нерезидентів), які отримують доходи з джерел їх походження в Україні та належать до групи прямих ¹¹⁰.

Платниками податку є ¹¹¹:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент (юридична особа, її філія, відділення, які незалежно від організаційно-правового статусу зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи).

Об'єктом оподаткування ПДФО є дохід:

- 1) резидента:
 - загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
 - доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
 - іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

- 2) нерезидента:

¹¹⁰ Podolianchuk O. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph / edited by authors. 1st ed. Riga, Latvia: «Baltija Publishing». 2020. P. 220-247.

¹¹¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні;

- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, із урахуванням особливостей, визначених статтею 164 ПКУ.

Базовою ставкою ПДФО, що регламентується статтею 167 ПКУ, є ставка у розмірі 18%, яка застосовується майже для всіх видів доходів громадян: зарплати, заохочувальні та компенсаційні виплати, виплати за договорами цивільно-правового характеру тощо. Необхідно також зазначити, що деякі доходи оподатковуються за іншими ставками.

Ставки ПДФО узагальнено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Ставки для утримання ПДФО ¹¹²

Об'єкт оподаткування	Ставка
Для зарплати та інших доходів фізичних осіб (окрім окремих доходів)	18%
Для пасивних доходів (крім дивідендів, наведених нижче)	18%
Для дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованих резидентами — платниками податку на прибуток підприємств (за деякими винятками)	5%
Для дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток	9%

Українська система оподаткування надає платникам ПДФО три види пільг:

1. Не включення до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу окремих видів доходів (ст. 165 ПКУ). Наприклад, сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги, компенсацій (включаючи грошові компенсації особам з інвалідністю, на дітей з інвалідністю під час реалізації індивідуальних програм реабілітації осіб із інвалідністю, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і

¹¹² Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги особам із інвалідністю з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом; сума державних премій України або стипендій України, призначених законом, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, винагород спортсменам - чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, зокрема спортсменам із інвалідністю, а також вартість державних нагород чи винагород від імені України, крім тих, що виплачуються коштами чи іншим майном тощо.

2. Отримання податкової знижки (ст. 166 ПКУ). Платник податку має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року. Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку в річній податковій декларації, яка подається до 31 грудня наступного за звітним податкового року.

3. Отримання податкової соціальної пільги (ПСП) (ст. 169 ПКУ) – суми, на яку платник податку на доходи фізичних осіб має право зменшити свій загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати від одного роботодавця.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, одержаного платником податку у вигляді заробітної плати протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Платник ПДФО має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги ¹¹³:

1. У розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для

¹¹³ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку.

2. У розмірі, що дорівнює 100% суми пільги, для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину.

3. У розмірі, що дорівнює 150% суми пільги, - для платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

г) є інвалідом I або II групи, зокрема з дитинства;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

4. У розмірі, що дорівнює 200% суми пільги, - для платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на

яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період із 8 вересня 1941 року до 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платника податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Узагальнення розміру податкової соціальної пільги представлено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Розмір податкової соціальної пільги

Рік	Граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП, грн	Прожитковий мінімум (ПМ), грн	Розмір звичайної пільги, грн (50% від прожиткового мінімуму)	Сума ПСП від звичайної, грн		
				100%	150%	200%
2017	2240	1600	800	800	1200	1600
2018	2470	1762	881	881	1321,5	1762
2019	2690	1921	960,5	960,5	1440,75	1921
2020	2940	2102	1051	1051	1576,5	2102
2021	3180	2270	1135	1135	1702,50	2270

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують

таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги (ст. 169.2.2).

Під час визначення бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

Під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання).

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені ПКУ¹¹⁴, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp),$$

де K – коефіцієнт;

Sp – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Якщо здійснити розрахунки, то натуральний коефіцієнт дорівнює 1,219512. Отже, база оподаткування ПДФО буде збільшуватися на розмір натурального коефіцієнта.

У такому ж порядку визначаються об'єкт і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Для обліку розрахунків за сумами нарахованого податку з доходів фізичних осіб призначено субрахунком 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «ПДФО», а для обліку військового збору – субрахунок

¹¹⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

642 «Розрахунки за обов’язковими платежами» аналітичний рахунок «Військовий збір». За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – перерахування в бюджет ¹¹⁵.

Порядок відображення в обліку податковим агентом розрахунків за ПДФО представлено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Облік розрахунків за ПДФО

Зміст операцій	Кореспонденція		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата працівнику галузі рослинництва, який має двох неповнолітніх дітей	231	66	6000
Відображена сума ПДФО (6000-1135x2)	66	641/ПДФО	671,40
Утримано військовий збір (ВЗ)	66	642/ВЗ	90
Виплачено працівнику зарплату	66	301	5238,60
Нараховано єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	232	651/ЄСВ	1320
Нарахована винагорода за цивільно-правовим договором	231	685	45000
Відображена сума ПДФО	685	641/ПДФО	8100
Утримано військовий збір	685	642/ВЗ	675
Виплачено працівнику винагороду за виконану роботу	685	301	36225
Нараховано ЄСВ	231	651/ЄСВ	8800

Узагальнення інформації по розрахунках за ПДФО відбувається у Журналі-ордері 3-Г с.-г., Головній книзі, фінансовій, статистичній та податковій звітності.

Податковою звітністю щодо ПДФО у 2021 році є об’єднана звітність із ЄСВ і має назву «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску» ¹¹⁶.

¹¹⁵ Podolianchuk O. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph / edited by authors. 1st ed. Riga, Latvia: «Baltija Publishing». 2020. P. 220-247.

¹¹⁶ Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання

Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету або розрахункового документа на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок.

2.6. Облік розрахунків за військовим збором

Із серпня 2014 року встановлено утримання військового збору за ставкою 1,5% від об'єкта оподаткування.

Об'єктом оподаткування військовим збором є доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами¹¹⁷.

Об'єктом оподаткування військовим збором є ті самі об'єкти, що підлягають оподаткуванню ПДФО.

Для обліку військового збору призначено субрахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» аналітичний рахунок «Військовий збір». За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – перерахування в бюджет¹¹⁸.

Порядок відображення в обліку податковим агентом розрахунків за

податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску. Наказ Міністерства фінансів України №1304/35587 від 28.12.2020 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/re26556?an=1> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹¹⁷ Podolianchuk O. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph / edited by authors. 1st ed. Riga, Latvia: «Baltija Publishing». 2020. P. 220-247.

¹¹⁸ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

військовим збором представлено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Кореспонденція рахунків із відображення в обліку військового збору

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Утримано військовий збір із:		
1.1	виплат, які належать до фонду оплати праці, пов'язаних із трудовою діяльністю працівника	661	642
1.2	оплати праці фізичної особи за надані роботи та послуги за цивільно-правовим договором, які належать до фонду оплати праці	685	642
1.3	допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю	663	642
1.4	дивідендів, відсотків, орендної плати	67, 684	642
2	перераховано до бюджету нараховані зобов'язання з військового збору	642	311

Узагальнення інформації по розрахунках із військового збору відбувається у Журналі-ордері 3-Г с.-г., Головній книзі, фінансовій та податковій звітності.

2.7. Облік інших податків і зборів

Серед податків і зборів, які можуть сплачувати суб'єкти господарювання можна виокремити такі: акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито; податок на майно, зокрема транспортний податок, плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Сутність податків та зборів

Податок, збір	Характеристика
1	2
Акцизний податок	непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПКУ як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції)
Екологічний податок	загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного

1	2
	обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року
Рентна плата	загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, непов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України
Мито	це загальнодержавний податок, установлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України
Транспортний податок	один з місцевих податків, який входить до складу податку на майно
Земельний податок (плата за землю)	обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	є однією зі складових податку на майно і належить до місцевих податків

До підакцизних товарів належать відповідно до статі 215.1 ПКУ ¹¹⁹:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

Для класифікації та ідентифікації конкретних підакцизних товарів першорядне значення має їх належність до конкретного коду УКТ ЗЕД. І саме код УКТ ЗЕД конкретного товару дасть відповідь на запитання, чи є він підакцизним і яку конкретну ставку акцизного податку слід застосовувати

¹¹⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

до оподаткованої операції з таким конкретним товаром.

Ставки акцизного податку бувають двох видів ¹²⁰:

- специфічна (абсолютна) ставка – установлюється в конкретній (так би мовити, питомій) величині нарахування акцизного податку на фізичну одиницю бази оподаткування;

- адвалорна (відносна) ставка – установлюється у відсотках нарахування акцизного податку до вартісної величини бази оподаткування (наприклад, 5% від вартості реалізованих у роздріб алкогольних напоїв (зокрема пива), тютюнових виробів і промислових заміників тютюну).

ПКУ передбачено застосування адвалорних, специфічних, адвалорних та специфічних одночасно.

База оподаткування акцизним податком визначається під час застосування:

1) адвалорної ставки – виходячи з вартості реалізованих підакцизних товарів за максимальними роздрібними цінами з урахуванням суми акцизного податку та податку на додану вартість (встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні тютюнові товари здійснюється виробником або імпортером товарів шляхом декларування таких цін);

2) специфічних ставок – виходячи з суми метричних одиниць виміру, ваги, об'єму, кількості або іншого натурального показника;

3) адвалерних та специфічних одночасно – виходячи з цін, не вищих ніж ті, що зазначені на відповідних підакцизних товарах.

Із 01 березня 2016 року всі особи, які мають відношення до продажу, перевалки, зберігання, дарування та інших операцій із паливом, зобов'язані зареєструватися в системі електронного адміністрування реалізації пального (СЕАРП).

Із 23 листопада 2018 року внесено зміни до ПКУ та визначено обов'язковість електронного адміністрування спирту етилового.

¹²⁰ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Суть введення СЕАР зводиться до того, що весь обсяг реалізованого пального та спирту етилового повинен бути підтверджений акцизними податковими накладними (АН) і зареєстрований в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ЄРАН).

Ведення обліку обсягів пального в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового здійснюється ДФС.

Платник податку зобов'язаний скласти акцизну накладну на обсяги пального чи спирту етилового:

- використаного для власного споживання;
- реалізованого або використаного для виробництва непідакцизної продукції на умовах;
- втраченого як у межах, так і понад встановлені норми втрат;
- зіпсованого, знищеного, зокрема внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального чи спирту етилового, а також під час здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування.

Для відображення акцизного податку використовується субрахунок 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Акцизний податок»¹²¹.

У системі обліку зміст господарських операцій відобразатиметься наступними бухгалтерськими проведеннями:

1) Відвантажено підакцизну продукцію покупцеві:

Д-т 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»,

К-т 701 «Дохід виручка від реалізації продукції».

Відображено акцизний податок:

Д-т 701 «Дохід виручка від реалізації продукції»,

¹²¹ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

К-Т 641 «Розрахунки за податками / Акцизний податок».

2) Отримано підакцизні товари від іноземного постачальника:

Д-т 281 «Товари»,

К-т 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Відображено акцизний податок:

Д-т 281 «Товари»,

К-Т 641 «Розрахунки за податками / Акцизний податок».

3) Перераховано акцизний податок до бюджету:

Д-т 641 «Розрахунки за податками / Акцизний податок»,

К-т 311 «Поточний рахунок у національній валюті».

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються ¹²²:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Ставки екологічного податку наведено у статтях 243, 245-246, 247-248

¹²² Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

ПКУ. Розмір ставки екологічного податку залежить від виду забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів.

В обліку розрахунки з екологічного податку відобразатимуться:

1. Якщо забруднювальним фактором є виробництво:

Д-т 91 К-т 641,

2. Якщо, наприклад адміністративний автотранспорт:

Д-т 92 К-т 641.

Рентна плата складається з ¹²³:

1) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

2) рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

3) рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;

4) рентної плати за спеціальне використання води;

5) рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;

6) рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

В обліку розрахунки з рентної плати відобразатимуться ¹²⁴ за дебетом рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» (в окремих випадках, коли ці витрати можна охарактеризувати як прямі, – рахунок 23 «Виробництво»).

Якщо витрати на сплату пов'язані зі збутом продукції – використовують рахунок 93 «Витрати на збут» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Рентна плата».

Згідно Митного кодексу України (МКУ) (ст. 243) платником мита є

¹²³ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹²⁴ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

особа ¹²⁵:

- яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України;

- на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

- яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України зі звільненням від оподаткування митними платежами;

- яка реалізує товари, транспортні засоби відповідно до ст. 243 МКУ.

В Україні застосовуються такі ставки мита:

1) адвалорна – встановлюється у відсотках до бази оподаткування;

2) специфічна - встановлюється у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;

3) комбінована, що поєднує адвалорну та специфічну ставку мита.

Об'єктами оподаткування митом є товари:

- митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами;

- що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами;

- товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до ст. 243 МКУ.

Датою виникнення податкових зобов'язань зі сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання органу Митної служби України митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом Митної служби.

¹²⁵ Митний кодекс України: Закон України від 12.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що відповідно є об'єктами оподаткування¹²⁶.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за відповідною методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року, виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального, та розміщується на його офіційному веб-сайті до 1 лютого податкового (звітного) року.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного до бюджетів місцевого самоврядування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Юридичні особи сплачують транспортний податок авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Транспортний податок слід відносити до складу витрат і нарахування відобразити за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» чи 93 «Витрати на збут» з використанням аналітики «Транспортний податок» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок

¹²⁶ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

«Транспортний податок»¹²⁷.

Платниками земельного податку є¹²⁸:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- землекористувачі.

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Об'єктами оподаткування є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом;

- площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Ставка податку за земельні ділянки:

- нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється в розмірі не більше 3% від їх нормативної грошової оцінки;

- для земель загального користування – не більше 1% від їх нормативної грошової оцінки;

- для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 1% від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12% від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у

¹²⁷ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹²⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Земельний податок слід відносити до складу витрат і нарахування відображати за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Земельний податок».

Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості ¹²⁹.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його частка.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, зокрема їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно, виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування, на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Ставки податку для об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Бухгалтерський облік розрахунків за податком на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки ведуть на субрахунку 641 «Розрахунки за

¹²⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

податками» аналітичний рахунок «Податок на нерухоме майно»¹³⁰.

Узагальнення інформації щодо розрахунків із військового збору відбувається у Журналі-ордері 3-Г с.-г., Головній книзі, фінансовій та податковій звітності.

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте систему оподаткування в Україні.
2. Розкрийте сутність і склад загальнодержавних податків і зборів.
3. Охарактеризуйте склад місцевих податків і зборів.
4. Розкрийте сутність податку на прибуток підприємств.
5. Обґрунтуйте склад платників податку, об'єкт оподаткування, ставку податку.
6. Охарактеризуйте класифікацію основних засобів, інших необоротних активів і нематеріальних активів згідно з Податковим кодексом та мінімально допустимими строки корисного використання.
7. Сформулюйте порядок синтетичного та аналітичного обліку податку на прибуток підприємств.
8. Охарактеризуйте групи платників єдиного податку.
9. Визначте платників, об'єкт, базу, ставки оподаткування єдиним податком платників 4-ї групи.
10. Розкрийте методику обліку розрахунків за єдиним податком платників 4-ї групи.
11. Визначте, хто є платниками ПДВ?
12. Сформулюйте об'єкт оподаткування ПДВ.
13. Розкрийте зміст понять «податковий кредит» та «податкове зобов'язання».
14. Розкрийте методику відображення на рахунках бухгалтерського

¹³⁰ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

обліку податку на додану вартість.

15. Охарактеризуйте рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами».

16. Розкрийте сутність податку на доходи фізичних осіб.

17. Визначте ставки податку, платників податку й об'єкт оподаткування.

18. Розкрийте систему надання податкових соціальних пільг.

19. Охарактеризуйте механізм оподаткування доходів у негрошових формах.

20. Окресліть методику обліку розрахунків за військовим збором.

21. Розкрийте сутність майнового оподаткування та обліку податку на майно.

22. Розкрийте суть акцизного збору та його відображення в обліку.

23. Охарактеризуйте основи обліку екологічного податку та рентних платежів.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Облік відстрочених податкових зобов'язань регламентується:

- 1) П(С)БО 17;
- 2) П(С)БО 16;
- 3) П(С)БО 11;
- 4) П(С)БО 15.

2. Якщо сума податку на прибуток, обчислена за даними бухгалтерського обліку, перевищує суму податку, обчислену за даними податкового обліку, то:

- 1) відстрочені податкові зобов'язання;
- 2) відстрочені податкові активи;
- 3) доходи майбутніх періодів;
- 4) витрати майбутніх періодів.

3. Облік відстрочених податкових активів і зобов'язань ведуть:

- 1) платники податку на прибуток;
- 2) платники ПДВ;
- 3) платники фіксованого податку;
- 4) платники єдиного податку.

4. Запис Дт 98 Кт 641 має зміст:

1) відображення зобов'язань із податку на прибуток за даними податкового обліку;

2) відображено зобов'язання з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку;

3) відображено сплату податку на прибуток;

4) відображено податкове зобов'язання з ПДВ.

5. Зобов'язання зі сплати єдиного податку платників 4-ї групи відображається записом:

1) Дт 91 Кт 641;

2) Дт 641 Кт 92;

3) Дт 98 Кт 641;

4) Дт 641 Кт 644.

6. Податковий кредит із ПДВ за фактом сплати авансу постачальнику відображається записом:

1) Дт 641 Кт 644;

2) Дт 644 Кт 641;

3) Дт 641 Кт 631;

4) Дт 371 Кт 641.

7. Облік ПДФО ведеться на рахунку:

1) 641;

2) 642;

3) 644;

4) 92.

8. Сплата податку на прибуток в обліку відображається записом:

1) Дт 641 Кт 311;

- 2) Дт 311 Кт 641;
- 3) Дт 91 Кт 641;
- 4) Дт 641 Кт 631.

9. Сплата податку на додану вартість в обліку відображається записом:

- 1) Дт 641 Кт 315;
- 2) Дт 641 Кт 313;
- 3) Дт 643 Кт 311;
- 4) Дт 641 Кт 311.

10. Утримання податку на доходи фізичних осіб в обліку відображається записом:

- 1) Дт 661 Кт 641;
- 2) Дт 641 Кт 661;
- 3) Дт 92 Кт 641;
- 4) Дт 641 Кт 92.

11. Запис Дт 643 Кт 641 має зміст:

- 1) відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ під час одержання попередньої оплати;
- 2) відображено суму податкового кредиту з ПДВ під час одержання авансу;
- 3) відображено зобов'язання зі сплати акцизного збору під час реалізації підакцизних товарів;
- 4) погашено заборгованість за обов'язковими платежами перед бюджетом.

12. Придбано пальне в постачальника на умовах після оплати на суму 12000 грн, у т.ч. ПДВ. В обліку ПДВ з цієї операції буде відображено записом:

- 1) Дт 641 Кт 631 2000 грн;
- 2) Дт 641 Кт 631 2400 грн;
- 3) Дт 641 Кт 644 2400 грн;

4) Дт 641 Кт 644 2000 грн.

13. До складу доходів у податковому обліку не включаються:

- 1) суми податку на додану вартість;
- 2) дивіденди;
- 3) суми фінансової допомоги на поворотній основі;
- 4) доходи від торгівлі цінними паперами.

14. Під час нарахування акцизного податку складається кореспонденція рахунків:

- 1) Дт 91 Кт 641;
- 2) Дт 92 Кт 641;
- 3) Дт 70 Кт 641;
- 4) Дт 643 Кт 641.

15. Утримання військового збору в обліку відображається записом:

- 1) Дт 661 Кт 641;
- 2) Дт 661 Кт 642;
- 3) Дт 92 Кт 641;
- 4) Дт 641 Кт 311.

16. Платники єдиного податку четвертої групи сплачують даний податок за третій квартал у розмірі:

- 1) 10 %;
- 2) 30 %;
- 3) 50 %;
- 4) 25 %.

17. Утримання військового збору в обліку відображається записом:

- 1) Дт 661 Кт 641;
- 2) Дт 661 Кт 642;
- 3) Дт 92 Кт 641;
- 4) Дт 641 Кт 311.

18. Які ставки ПДВ застосовуються відповідно до чинного законодавства?

- 1) 20%, 14 %, 7 %, 0%;
- 2) 20%, 7 %, 0%;
- 3) 20%, 0%;
- 4) 20%.

19. За якою ставкою оподатковуються дивіденди, нараховані підприємством-платником податку на прибуток фізичним особам?

- 1) 20%;
- 2) 18%;
- 3) 9%;
- 4) 5%.

20. При оподаткуванні дивідендів складається кореспонденція рахунків:

- 1) Дт 661 Кт 641;
- 2) Дт 661 Кт 642;
- 3) Дт 67 Кт 641;
- 4) Дт 641 Кт 311.

Перелік задач для самостійного розв'язку

Задача 1.

Протягом звітного періоду підприємство здійснило такі операції: придбано в постачальників: пальне вартістю 60000 грн (зокрема ПДВ), мінеральні добрива вартістю 120000 грн (зокрема ПДВ), насіння вартістю 30000 грн (зокрема ПДВ); реалізовано продукцію власного виробництва – вартість реалізації (зокрема ПДВ) – 300000 грн.

Визначити суму ПДВ до сплати. Відобразити операції з нарахування та сплати ПДВ у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Задача 2.

Працівнику виробництва нараховано заробітну плату у розмірі 9800 грн.

Необхідно здійснити утримання податку із доходів фізичних осіб, військового збору та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 3.

Працівнику відділу збуту, що утримує двох дітей віком до 18 років, нараховано заробітну плату у розмірі 5000 грн.

Необхідно здійснити утримання податку з доходів фізичних осіб, військового збору та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 4.

Підприємство протягом звітного кварталу отримало такі доходи та понесло витрати: собівартість реалізації – 700000 грн, дохід від реалізації – 980000 грн, адміністративні витрати – 20000 грн, витрати на збут – 25000 грн, інші витрати операційної діяльності – 12000 грн, інші операційні доходи – 65000 грн.

Визначити прибуток до оподаткування. Нарахувати податок на прибуток і відобразити його нарахування та сплату на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 5.

Протягом звітного періоду підприємство здійснило такі операції: придбано в постачальників: насіння 1200000 грн (зокрема ПДВ), мінеральні добрива вартістю 240000 грн (зокрема ПДВ), пальне 300000 грн (зокрема ПДВ); реалізовано продукцію власного виробництва – вартість реалізації (зокрема ПДВ) – 9600000 грн.

Визначити суму ПДВ до сплати. Відобразити операції з нарахування та сплати ПДВ у системі рахунків бухгалтерського обліку.

ТЕМА 3

ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

- 3.1. Форми та системи оплати праці*
- 3.2. Організація оплати праці та облік особового складу працівників*
- 3.3. Первинний і зведений облік використання робочого часу, виробітку та розрахунків із оплати праці*
- 3.4. Порядок розрахунків за іншими виплатами*
- 3.5. Синтетичний облік розрахунків із оплати праці*

Основні терміни: облік, оплата праці, форми та системи оплати праці, особовий склад працівників.

Навчальна мета: засвоєння знань із теорії та практики ведення обліку праці та її оплати

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців із обліку й оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором

3.1. Форми та системи оплати праці

Уявлення про заробітну плату еволюціонували разом із розвитком економічної теорії, яка відображала соціально-економічні реалії та суспільну практику. Зрілість теорій заробітної плати визначалася, передусім, соціально-економічними умовами, що існували в суспільстві, а також основними положеннями домінуючої економічної думки, яка в узагальненому вигляді відображала тодішнє соціально-економічне життя та господарську діяльність¹³¹.

Теоретичні та практичні проблеми, пов'язані з регулюванням заробітної

¹³¹ Всемирная история экономической мысли: в 6 т. Т. 5: Теоретические и прикладные концепции развитых стран Запада (послевоенный период). С.П. Аукционек, А.М. Волков, С.Г. Дубинин и др. М.: Мысль, 1994. 588 с.

плати, існують тому, що остання є однією з найскладніших, але водночас і найважливіших економічних категорій. Складність заробітної плати пояснює відсутність єдиного погляду на її природу, не зважаючи на те, що вона є найбільш значущим елементом доходів працівників, а також безпосередньо визначає добробут основної маси населення, собівартість продукції та конкурентоспроможність товарів, темпи економічного розвитку.

Сьогодні і у вітчизняній науці, і у зарубіжній немає єдиної думки щодо природи заробітної плати та її регулювання. Заробітна плата найчастіше інтерпретується як¹³²: ціна робочої сили; ціна праці і т.д.; ціна послуг робочої сили; частка національного доходу або частка фонду споживання; ціна послуг праці; винагорода за працю; дохід працівника.

Визначення та трактування сутності категорії «заробітна плата», системи оплати праці, управління та регулювання ними еволюціонувало протягом певного часу, що представлено у таблиці 1.1.

Таблиця 3.1

Визначення змісту поняття «заробітна плата» в літературних джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	Закон «Про оплату праці»	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу ¹³³
2	Брезицька К.Ф.	Заробітна плата – це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці та її пропозицію. Заробітна плата – це винагорода, виражена, як правило, у грошовому еквіваленті, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу ¹³⁴
3	Бутинець Ф.Ф.	Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості та ціни робочої сили ¹³⁵

¹³² Васюренко Л.В. Механізм державного регулювання організацією оплати праці в умовах глобалізації: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.03. Васюренко Лариса Валентинівна. - ЛНАУ «Національна академія управління». Київ, 2019. 533 с.

¹³³ Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹³⁴ Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011. № 8(105). С. 30-31.

¹³⁵ Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих

1	2	3
4	Васильчак С.В.	Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги ¹³⁶
5	Дубовська О.В.	Заробітна плата – це грошовий вираз вартості та ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги та спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці ¹³⁷
6	Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М. І.	Заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) ¹³⁸
7	Калина А.В.	Заробітна плата – це частина доданої вартості в грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості та якості затраченої ними праці ¹³⁹
8	Колот А.М.	Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства та найманим працівником із приводу розподілу новоствореної вартості ¹⁴⁰
9	Н.Л. Вачевська	Заробітну плату визначається, як сума грошей (коштів), які працівник отримує за свою виробничу діяльність або за кількість виготовленої продукції чи матеріальних благ ¹⁴¹
10	Мочерний С.В.	Заробітна плата – це грошове вираження вартості та ціни товару робоча сила та частково результативності її функціонування ¹⁴²
11	Пашуто Н.	Заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили й ефективного функціонування виробництва об'єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці трудящих. Це не дохід, а витрати підприємства на відтворення трудових ресурсів на суспільно необхідному рівні ¹⁴³

навчальних закладів.; за редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. [4-е вид., доп. і перероб.]. Житомир: ПП«Рута», 2005. с.109.

¹³⁶ Васильчак С.В., Жидяк О.Р., Полянчич Т.М Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.

¹³⁷ Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально- економічної категорії. *Вісник ДДФА. Економічні науки*. 2014. № 2. С. 23-32.

¹³⁸ Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. Економіка праці й соціально- економічні відносини: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.

¹³⁹ Калина А.В. Економіка праці. К.: МАУП, 2009. 272с.

¹⁴⁰ Колот А.М., Грішнова О.О., Герасименко О.О.Економіка праці та соціально- трудові відносини : підручник.; за наук. ред. д.е.н., проф. А.М. Колота. К.: КНЕУ, 2009. 711 с.

¹⁴¹ Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 1 (43). С. 177-187.

¹⁴² Мочерний С. В. Економічна теорія: Посібник. К.: Видавничий центр «Академія», 2003. 84 с.

¹⁴³ Пашуто В.П. Організація, нормування і оплата праці на підприємстві: [посіб.] М.: КНОРУС, 2005. 311 с.

1	2	3
12	Дороніна О.А.	Під заробітною платою розуміють такий рівень оплати праці, що здатен забезпечити економічну свободу працюючій людині та її сім'ї; створює базові основи для систем соціального страхового захисту та соціального забезпечення ¹⁴⁴
13	Усач В.Б.	Заробітна плата – винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу ¹⁴⁵
14	Швець Л.П.	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва та водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці ¹⁴⁶
15	Яременко Л.М	Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам відповідно до кількості та якості затраченої ними праці ¹⁴⁷

Це ще раз підтверджує той факт, що заробітна плата є багатовимірною категорією, яку важко однозначно визначити.

Форми заробітної плати мають відповідати таким вимогам: найповніше враховувати результати праці, створювати передумови для постійного зростання ефективності та якості праці; сприяти підвищенню матеріальної зацікавленості працівників у постійному виявленні, використанні резервів підвищення продуктивності праці та якості продукції.

Залежно від основної ознаки (кількість праці або часу) розрізняють дві форми оплати праці:

- відрядну, коли в основу розрахунку плати беруть кількість виконаної роботи та розрахунку за її одиницю;

- почасову, згідно з якою з тарифною ставкою за час роботи або окладом оплачують затрачений на підприємстві час. Кожна з цих форм має різновиди, пов'язані з матеріальними нагородами за кількісні чи якісні,

¹⁴⁴ Петрова І. Л. Сегментація ринку праці: теорія і практика регулювання. К.: Таксон, 1997. 246 с.

¹⁴⁵ Усач В.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Усач В.Ф. - К. : Знання, 2007. – 263 с.

¹⁴⁶ Швець Л.П., Доберчак Н. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.* 2009. Т. 1, № 4. С. 40-45.

¹⁴⁷ Яременко Л. М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jm/Soc_Gum/Evu/2010_15_1 (дата звернення: 15.02.2021 р.).

індивідуальні чи колективні показники, або за результатами роботи (відрядно-преміальна, почасово –преміальна тощо) (рис 3.1).

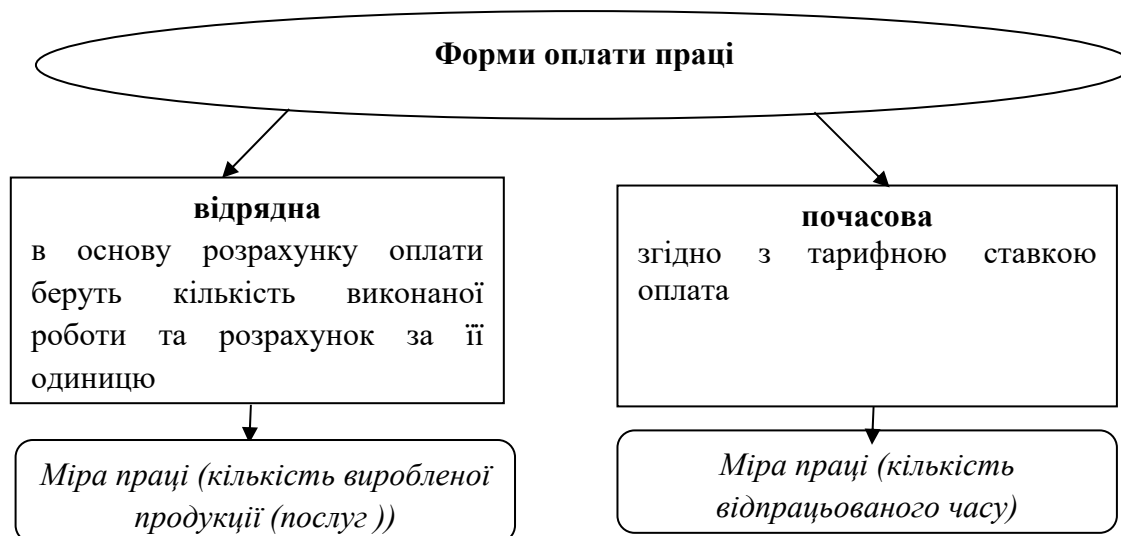


Рис. 3.1. Структурна схема системи оплати праці¹⁴⁸

Відрядна оплата має такі різновиди (системи): зокрема пряма відрядна, відрядно-преміальна й акордно-преміальна. За першого виду оплати розцінки за одиницю продукції (роботи) є незмінними, а розмір заробітної плати залежить від виробітку (чим вищий виробіток, тим вища й оплата), тобто в даному випадку спостерігається пряма залежність. Цю оплату праці застосовують в основному в промислових цехах сільськогосподарських підприємств, а також у будівництві.

За відрядно-преміальної оплати разом із оплатою за відрядними розрахунками працівникам нараховують за виконання місячних, кварталних або річних виробничих завдань і встановлених норм виробітку. Таку систему оплати праці практикують у ремонтних майстернях, автопарку, а також у рослинництві й у тих галузях тваринництва, де продукція надходить протягом року.

¹⁴⁸ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88с.

Суть акордно-преміальної оплати праці полягає в тому, що її нараховують за кінцевий результат виробництва продукції з урахуванням її кількості та якості. Протягом року працівникам сільськогосподарських підприємств видають аванс, нарахований за відрядними розрахунками за обсяг виконаних робіт у рослинництві або кількість тварин, яких доглядають.

В умовах колективного підяду за безрядної форми обліку праці аванс кожному працівникові нараховують залежно від кількості відпрацьованого ним часу та його кваліфікації. Після закінчення збирання врожаю видають різницю між заробітною платою (оплатою праці), нарахованої за продукцію, та сумою виданого протягом року авансу. Доплату за продукцію розподіляють між працівниками виробничого підрозділу пропорційно до оплати праці, нарахованої протягом року за обсяг виконаних робіт (рис. 3.2.).

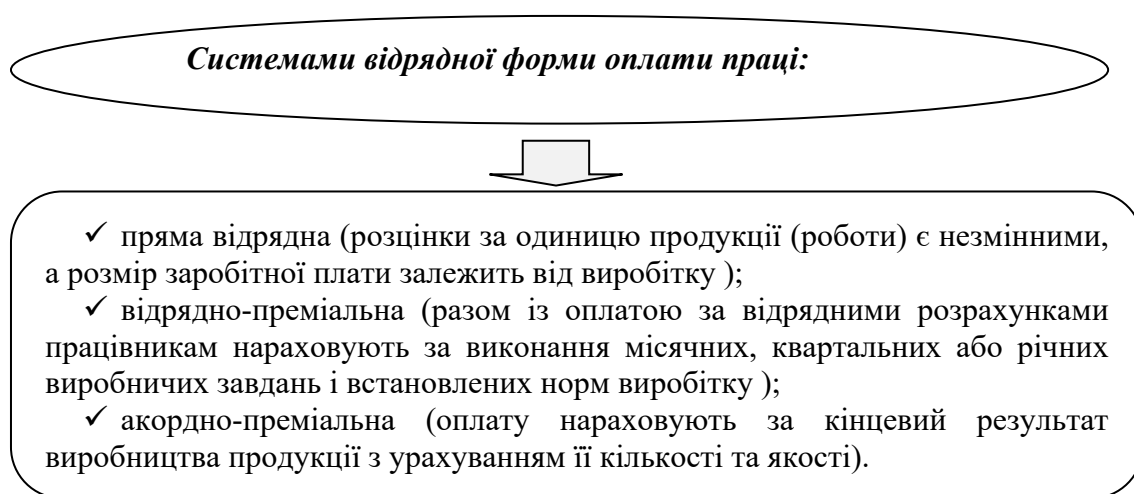


Рис. 3.2. Основні складові системи відрядної форми оплати праці

У законодавстві, що регулює трудові відносини, не зазначено, які форми та системи має застосовувати підприємство. У ст. 15 Закону України «Про оплату праці» вказано, що підприємство на власний розсуд обирає та встановлює форми та системи оплати праці, зазначаючи їх у колективному договорі, а у разі його відсутності, погоджуючи з органом профспілкової

організації¹⁴⁹.

Проста почасова, почасово-преміальна. За почасово-преміальної оплати, окрім посадових окладів (тарифних ставок), виплачують премії (рис. 3.3).

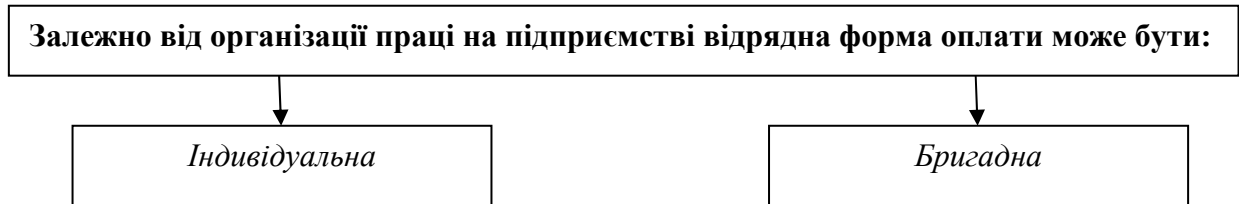


Рис.3.3. Види відрядної оплати праці¹⁵⁰

Розрізняють два види заробітної плати – *основну та додаткову* (рис. 3.4). Основну нараховують згідно із затраченою на підприємстві працею за час роботи, додаткову – за невідпрацьований час, який підлягає оплаті (час відпустки, виконання державних громадських обов’язків тощо)¹⁵¹.

Сума основної та додаткової заробітної плати (оплати праці) становить фонд заробітної плати (оплати праці). Облік має забезпечити дійовий контроль за його використанням.

Премії, які видають працівникам, також належать до основної заробітної плати, їх сума визначається величиною основного заробітку, нарахованого за період преміювання.

Важливо також розрізняти номінальну та реальну заробітну плату. Номінальна заробітна плата – це сума грошей, одержаних за годину, день, тиждень тощо; реальна - це кількість товарів і послуг, які можна придбати за номінальну плату. Іншими словами, реальна заробітна плата – це купівельна

¹⁴⁹ Про оплату праці: № 108/95-ВР від 24.03.1995р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁵⁰ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. – 88с.

¹⁵¹ Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручн. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

спроможність номінальної заробітної плати¹⁵².



Рис. 3.4. Структура фонду оплати праці, запропонована Інструкцією зі статистики заробітної плати¹⁵³

¹⁵² Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік I: підручн. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю.В. 2020. 496 с.

¹⁵³ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88с.

Фонд оплати праці на госпрозрахункових підприємствах усіх форм власності визначається власником або уповноваженим ним органом на умовах, встановлених у колективному договорі і в Галузевій угоді. Склад фонду оплати праці на підприємствах принципових відмінностей не має та формується на загальних засадах.

3.2. Організація оплати праці й облік особового складу працівників

У V-IV ст. до н. е., за часів первинного суспільного розподілу праці, перед державою особливо гостро постала потреба в нормативно-правовому регулюванні розрахунків із оплати праці. З того часу питання державного забезпечення гарантій щодо права на гідну працю та її оплати стало одним із важливих завдань правової держави¹⁵⁴.

Потреба перегляду діючих нормативних актів і створення нових у сфері забезпечення розрахунків із працівниками, які б відповідали демократичним і суверенним принципам існування незалежної держави, з'явилася після проголошення незалежності України. У 1991 році було прийнято Закон України «Про підприємства в Україні» (на сьогодні не дійсний) і підприємства змогли самостійно встановлювати форми та системи оплати праці, з'ясувати її величину, а також інші види доходів робітників відповідно до діючого законодавства¹⁵⁵.

На всіх рівнях існують закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам та його оподаткування.

Кожен із нормативних документів регулює окрему сферу щодо виплат працівникам, зокрема:

1. Відповідно до статті 43 Конституції від 28 червня 1996 року № 254к/96 – ВР (із змінами і доповненнями від 15.03.2016) кожному

¹⁵⁴ Бутинець, Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч.І: навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2001. с. 512.

¹⁵⁵ Коваленко О.В., Привалова К.В. Вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Вісник Запорізька державна інженерна академія*. 2014. №5. С. 51-54.

гарантується право на працю, яку людина вільно обирає і на яку вільно погоджується.

Ст. 44 – 46 КУ гарантують працівникам права захисту своїх економічних і соціальних інтересів, право на соціальний захист¹⁵⁶.

2. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322 – VIII (із змінами та доповненнями від 06.04.2017) – главами II, VI, VII, VIII визнаються правові засади і гарантії громадян України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної та творчої праці¹⁵⁷.

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755 – VI (із змінами та доповненнями від № 2245-VIII від 07.12.2017) регулює відносини, що постають у сфері справляння податків і зборів, наприклад, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, права і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за недотримання податкового законодавства¹⁵⁸.

4. Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 144/95 – VIII (із змінами та доповненнями від 06.12.2016) визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які знаходяться у трудових взаєминах¹⁵⁹.

5. Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 року № 504-VIII (із змінами і доповненнями від 17.05.2016) встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає тривалість, порядок і умови надання їх робітникам для віднови працездатності, покращення здоров'я, також для

¹⁵⁶ Конституція України № 1-рп/2016 від 15.03.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата зверненн: 15.02.2021 р.).

¹⁵⁷ Кодекс законів про працю України № 2005-VIII від 06.04.2017 – VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁵⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 212.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁵⁹ Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995, № 108/95-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

виховання дітей, задоволення власних потреб та інтересів, всебічного розвитку людини¹⁶⁰. Відповідно до цього закону право на відпустку мають громадяни, які знаходяться у трудових відносинах із підприємством незалежно від виду діяльності та галузевої приналежності, а також громадяни, що працюють за трудовим договором у фізособи (ч. 1 ст. 2 Закону № 504).

В Україні через зміни до Закону України «Про оплату праці» мінімальна заробітна плата почала включати в себе доплати та надбавки, які раніше не враховували при її обчисленні. Це порушує принципи організації оплати праці, адже змушує працедавців встановлювати необґрунтовані доплати до окладу, який відтепер може бути нижчим за мінімальну заробітну плату. Такий порядок обчислення мінімальної заробітної плати зрівнює доходи кваліфікованих і некваліфікованих працівників і знижує мотиваційну функцію оплати праці¹⁶¹.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно - ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства¹⁶².

Організація оплати праці здійснюється на підставі:

- законодавчих та інших нормативних актів;
- генеральної угоди на державному рівні;
- галузевих, регіональних угод;
- трудових договорів;

¹⁶⁰ Про відпустки: Закон України від 17.05.2016 № 1366-VIII-ВР. URL: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁶¹ Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995, № 108/95-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁶² Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

- колективних договорів.

Джерелом коштів на оплату праці працівників комерційних підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності. Для установ і організацій, що фінансуються з бюджету, - це кошти, які виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок господарської діяльності та з інших джерел.

При прийманні працівника на роботу власник або його представник вступають з ним у трудові відносини. Основним документом, який закріплює ці відносини, є трудовий договір або контракт.

Трудовий договір – це угода між працівником і власником (або уповноваженим органом, особою).

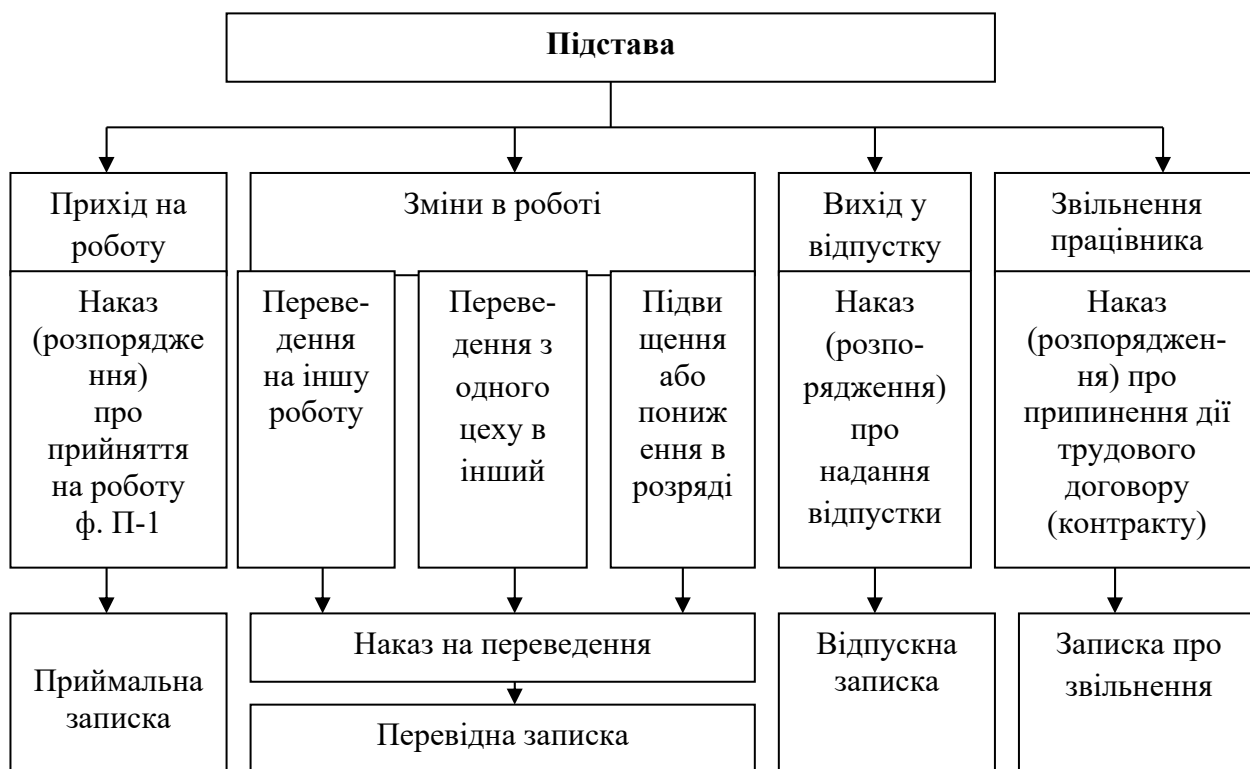


Рис. 3.5. Документальне оформлення змін облікового складу працівників¹⁶³

¹⁶³ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88с.

За трудовим договором працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цим договором, дотримуватися внутрішнього трудового розпорядку підприємства, а власник підприємства або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язуються виплачувати працівникові заробітну плату та забезпечити умови, необхідні для виконання роботи¹⁶⁴.

Предметом трудового договору є виконання робіт за певною спеціальністю, кваліфікацією, посадою, пов'язаними з підпорядкуванням внутрішньому трудовому розкладу підприємства. Виконує таку роботу штатний працівник, тобто ця посада повинна бути передбачена штатним розкладом.

Саме ці особливості дозволяють відрізнити трудовий договір від цивільно - трудових договорів.

Укладаючи трудовий договір, працівник пише заяву про прийняття на роботу за певною спеціальністю, кваліфікацією, посадою, подає паспорт або інший документ, що посвідчує особу, трудову книжку, документ про освіту (спеціальність, кваліфікацію), довідку про стан здоров'я та інші документи.

Укладання трудового договору оформляється наказом або розпорядженням роботодавця щодо зарахування працівника на роботу.

Контракт – це різновид трудового договору. Контракт укладається на певний строк і застосовується для працівників, які приймаються на роботу на визначений термін або на час виконання певної роботи. Контракт укладається в письмовій формі у двох примірниках і підписується роботодавцем і працівником, якого приймають на роботу за контрактом. На підставі контракту видається наказ (розпорядження) про прийняття працівника на роботу¹⁶⁵.

У контракті вказуються обсяги пропонованої роботи та вимоги до якості та строків її виконання, термін дії контракту, права, обов'язки та

¹⁶⁴ Подолянчук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

¹⁶⁵ Подолянчук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

взаємна відповідність сторін, умови оплати й організації праці, підстави припинення та розірвання контракту, соціально-побутові та інші умови, необхідні для виконання зобов'язань із урахуванням специфіки роботи, професійних особливостей і фінансових можливостей підприємства.

Інший зміст мають договори цивільно-правового характеру, пов'язані з трудовими правовідносинами. Цивільно-правові договори – це договори, предметом яких є певний результат праці, виконання індивідуального конкретного трудового завдання (замовлення, доручення), за якими не передбачається підпорядкування виконавця роботи внутрішньому трудовому розпорядку підприємства.

На підприємствах, в організаціях та установах незалежно від форми власності та господарювання, які використовують найману працю та мають права юридичної особи, в обов'язковому порядку повинні бути укладені колективні договори¹⁶⁶.

Проект колективного договору обговорюється у трудовому колективі та виноситься на розгляд загальних зборів трудового колективу.

Найважливішим розділом колективного договору є Положення про систему оплати праці на підприємстві, що включає в себе дані про форми, системи заробітної плати, розміри основної заробітної плати та інших видів трудових виплат, термін виплати заробітної плати.

Нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, установлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, *але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів*, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

Облік особового складу ведеться працівником, на якого покладено цей

¹⁶⁶ Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

обов'язок наказом керівника підприємства.

Для обліку особового складу на підприємстві передбачено штатний розклад.

Основним документом про трудову діяльність працівника є його трудова книжка. Трудові книжки заповнюються на всіх працівників, які пропрацювали на підприємстві понад п'ять днів, форма власності підприємства значення не має¹⁶⁷.

У разі влаштування на роботу працівник подає трудову книжку, оформлену в установленому порядку. Без трудової книжки приймаються на роботу особи, які працевлаштовуються вперше; трудова книжка виписується роботодавцем не пізніше тижня з дня прийняття працівника на роботу.

У трудовій книжці вказуються такі відомості про працівника: прізвище, ім'я, по батькові; дата народження; попередні місця роботи; переведення на іншу постійну роботу, звільнення; нагородження та заохочення; відкриття, на які видані дипломи, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та виплачені у зв'язку з цим винагороди¹⁶⁸. Особи, які працюють за сумісництвом, мають трудові книжки тільки за місцем основної роботи.

На кожного працівника підприємства заповнюється за встановленою формою особова картка Записи в ній здійснюються на підставі паспорта, трудової книжки, військового квитка диплома (свідоцтва про закінчення навчального закладу), наказів про приймання, переведення звільнення тощо.

3.3. Первинний і зведений облік використання робочого часу, виробітку та розрахунків із оплати праці

Облік розрахунків із оплати праці здійснюється на підставі типових форм, які затверджені наказом Мінстату України № 144 від 22.05.1996 «Про

¹⁶⁷ Подоляничук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник. ОКиїв: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

¹⁶⁸ Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках із робітниками та службовцями по заробітній платі»¹⁶⁹.

На кожному підприємстві незалежно від режиму роботи має бути організований табельний облік робочого часу.

Із 01 січня 2017 року вступив в силу Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 06.12.2016 № 1774-VIII, який у котрий раз змінив механізм нарахування заробітної плати. Розглянемо основні алгоритми розрахунку заробітної плати у 2019 році та акцентуємо увагу на моментах, які зазнали змін¹⁷⁰.

При нарахуванні заробітної плати потрібно керуватися Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР, Постановою КМУ «Про затвердження обчислення Порядку середньої заробітної плати» від 08.02.1995 № 100 та окремими статтями Кодексу законів про працю¹⁷¹.

Підставою для нарахування заробітної плати є табель обліку робочого часу. Облік відпрацьованого часу, залежно від умов праці, може вестись у годинах або в днях. Відповідно, й місячні норми робочого часу в Україні встановлюються в годинах і в днях.

Для контролю за трудовою дисципліною та аналізу використання робочого часу ведуть *табель обліку використання робочого часу* (форма №П- 13). Табель застосовується для обліку використання робочого часу працівників, а також для нарахування їм заробітної плати й одержання даних про відпрацьований ними час, які необхідні при складанні бухгалтерської та статистичної звітності (табл. 3.2).

У таблиці проставляють за даними відпрацьований час, відсутність на роботі із зазначенням причин. Табель є основним документом для

¹⁶⁹ Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі: Наказ Міністерства України № 144 від 22.05.96 р.

¹⁷⁰ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України № 1774–VIII від 06.12.2016р.

¹⁷¹ Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР.

URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

нарахування оплати праці працівникам із почасовою оплатою.

Таблиця 3.2

Типові форми первинного обліку праці¹⁷²

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	ТФ № П-1	Наказ про прийняття на роботу
2	ТФ № П-2	Особова картка
3	ТФ № П-3	Алфавітна картка
4	ТФ № П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	ТФ № П-5	Наказ(розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	ТФ № П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	ТФ № П-7	Список про надання відпустки
8	ТФ № П-8	Наказ (розпорядження про припинення дії трудової угоди (контракту)
9	ТФ № П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	ТФ № П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	ТФ № П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
12	ТФ № П-16	Листок обліку простоїв

Кожному працівнику присвоєний табельний номер, який наводиться у всіх документах по обліку праці та її оплати. У випадках звільнення працівника його табельний номер, як правило, не присвоюється іншому працівнику протягом 1-2 років. Табельний номер є водночас номером особового рахунку працівника.

Передають табель в бухгалтерію у встановлені на підприємстві терміни. Для забезпечення однаковості обліку використання робочого часу, а також вихідних і святкових днів на підприємствах рекомендується застосовувати позначення, що зазначені в кінці табеля: В – вихідний, П- прогул, Х- хвороба тощо¹⁷³.

У рослинництві оплату праці працівників, зайнятих на кінно-ручних роботах, визначають за даними «Облікового листка праці та виконаних

¹⁷² Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік П. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88с.

¹⁷³ Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручн. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

робіт».

Зарплату (оплату праці) механізаторів сільськогосподарських підприємств обчислюють за даними *«Облікового листа тракториста-машиніста»*. Його складають на кожного тракториста-машиніста на 5, 10, 15 днів, а в період збирання врожаю – щоденно, тобто залежно від того, як це передбачено планом документообороту.

До початку роботи бригадир (обліковець) записує в обліковому листі прізвище, ім'я та по батькові, а також табельний номер тракториста-машиніста, найменування, марку та інвентарний номер машини, номер поля, назву культури, склад агрегату, прізвище причіплювача, норму виробітку, розцінку, агротехнічні умови використання роботи і номер бригади (ланки), для якої виконується робота. Після закінчення робочого дня обліковець (або бригадир) вказує кількість та якість виконаної роботи, втрати полива і розмір заробітку за зміну¹⁷⁴.

У тваринництві заробіток обчислюють за даними первинних документів із обліку виходу продукції (молока, приросту тощо). Первинні документи, що надійшли в бухгалтерію, групують по окремих працівниках, а потім дані про відпрацьований час і обсяг виконаної роботи (кількість одержаної продукції) переносять у *«Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва»*, де підраховують їхній заробіток.

Заробітну плату (оплату праці) обчислюють множенням кількості одержаної за місяць продукції на прийняту в господарстві розцінку. Добуток записують у розрахунково-платіжну відомість.

Для відображення завдання й обліку фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу та нарахування оплати праці в будівництві, майстернях застосовують *наряди на відрядну роботу*.

Він є двох варіантів: *для бригади та індивідуальний*. Наряд на відрядну

¹⁷⁴ Васюренко Л.В. Механізм державного регулювання організацією оплати праці в умовах глобалізації: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.03. Васюренко Лариса Валентинівна. ЛНАУ «Національна академія управління». Київ, 2019. 533 с.

роботу (для бригади) виписують строком до одного місяця. У ньому відмічають обсяг виконаної роботи. На зворотній стороні наряду ведуть таблиць, у якому щодня записують відпрацьований час кожним працівником. Після виконання завдання або в кінці місяця вираховують загальну суму оплати праці за виконану роботу.

Наряд на відрядну роботу (індивідуальний) виписують окремо на кожного працівника. Тут обліковують обсяг виконаної роботи кожним працівником і проводять розрахунок його заробітку.

Для обліку роботи вантажного автотранспорту та нарахування оплати праці за виконані роботи водіям автомобілів та іншим особам, пов'язаним із перевезенням вантажів, застосовують *подорожній лист вантажного автомобіля*¹⁷⁵.

Дорожній лист легкового автомобіля (форма №3) є підставою для нарахування оплати праці водіям легкових автомобілів, *дорожній лист автобуса* (форма №6) – для нарахування оплати праці водіям автобусів.

Праця інженерно-технічних працівників, службовців, молодшого обслуговуючого персоналу, працівників інших категорій підприємства, які мають тверді місячні ставки, обліковуються в окремих *табелях обліку робочого часу*.

Нарахована оплата праці в первинних документах у подальшому обліковому процесі повинна бути нагромаджена по двох напрямках:

- 1) по кожному працівнику – для організації розрахунків з оплати праці;
- 2) по об'єктах обліку – для віднесення сум оплати праці по конкретних об'єктах (споживачах).

Підрахунок даних про нараховану суму оплати праці по кожному працівнику здійснюється в *розрахунково-платіжних відомостях*. Їх складають за окремими структурними підрозділами підприємства.

При відкритті відомості в ній записують прізвище працівника, його

¹⁷⁵ Подоляничук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

табельний номер, професію або посаду, розряд (ставку) і сальдо по розрахунках на початок місяця за підприємством або за працівником. Для цього використовують дані розрахунково-платіжних та платіжних відомостей за минулий місяць¹⁷⁶.

У розділі «Нараховано» записують суми нарахованої оплати праці за її видами. Підставою для підрахунку та запису нарахованої оплати праці є первинні документи.

Дані про нараховані суми допомоги по тимчасовій непрацездатності, по вагітності і пологах, премії за рахунок спеціальних фондів, дивіденди та інші нарахування заносять в розрахунково-платіжну відомість із листків непрацездатності, спеціальних розрахунків тощо. Потім вираховують суму «Всього належить». Для цього до нарахованих сум за місяць додають (або віднімають) суму заборгованості на початок місяця.

За розділом «Утримано і виплачено» спочатку записують видану касою оплату праці за другу половину минулого місяця та аванс в рахунок заробітку поточного місяця. Підставою для таких записів є дані по обліку касових операцій. Після цього відображають суми утримань із оплати праці. Визначають суму, яка підлягає виплаті.

Із оплати праці утримують податок з доходів фізичних осіб, військовий збір, по виконавчих листах, своєчасно не повернуті суми підзвітними особами та інші утримання, що передбачено чинним законодавством. Аліменти утримують із суми заробітку (доходу), що належить особі, яка сплачує аліменти, після утримання з цього заробітку (доходу) податків. Разом із цим із оплати праці можуть бути проведені утримання *за дорученням працівників* – страхові внески, погашення позичок, профспілкові внески тощо¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручн. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта. 2011. 976 с.

¹⁷⁷ Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995, № 108/95-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Не одержана в строк оплата праці відноситься на рахунок розрахунків із депонентами, а в платіжній відомості проти прізвища особи, яка не отримала оплату праці, ставиться відмітка «Депоновано». Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення.

3.4. Порядок розрахунків за іншими виплатами

Окрім розрахунків із оплати праці за виконану роботу підприємство здійснює розрахунки з працівниками з приводу оплати щорічних, додаткових відпусток та допомоги з тимчасової непрацездатності.

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку.

Згідно зі статтею 2 Закону України «Про відпустки» право на відпустку мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах із підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи. Виникає таке право з моменту офіційного оформлення трудових відносин¹⁷⁸.

Сьогодні в Україні існують такі види відпусток:

1. Щорічні відпустки:
 - основна відпустка;
 - додаткова відпустка за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці;
 - додаткова відпустка за особливий характер праці;
 - інші додаткові відпустки, передбачені законодавством.
2. Додаткові відпустки у зв'язку з навчанням.
3. Творча відпустка.
4. Соціальні відпустки:
 - відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
 - відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;

¹⁷⁸ Про відпустки: Закон України від 17.05.2016 № 1366-VIII-ВР. URL: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

- додаткова відпустка працівникам, які мають дітей.

5. Відпустка без збереження заробітної плати.

Водночас законодавством, колективним договором, угодою та трудовим договором можуть установлюватись інші види відпусток.

Згідно зі статтею 6 Закону про відпустки строк щорічної основної відпустки повинен бути не менше як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відраховують із дня укладання трудового договору. Тривалість відпустки розраховують у календарних днях. Святкові та неробочі дні згідно зі ст.73 Кодексу законів про працю України при визначенні тривалості щорічних відпусток і додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, не враховуються¹⁷⁹ (рис. 3.6.).

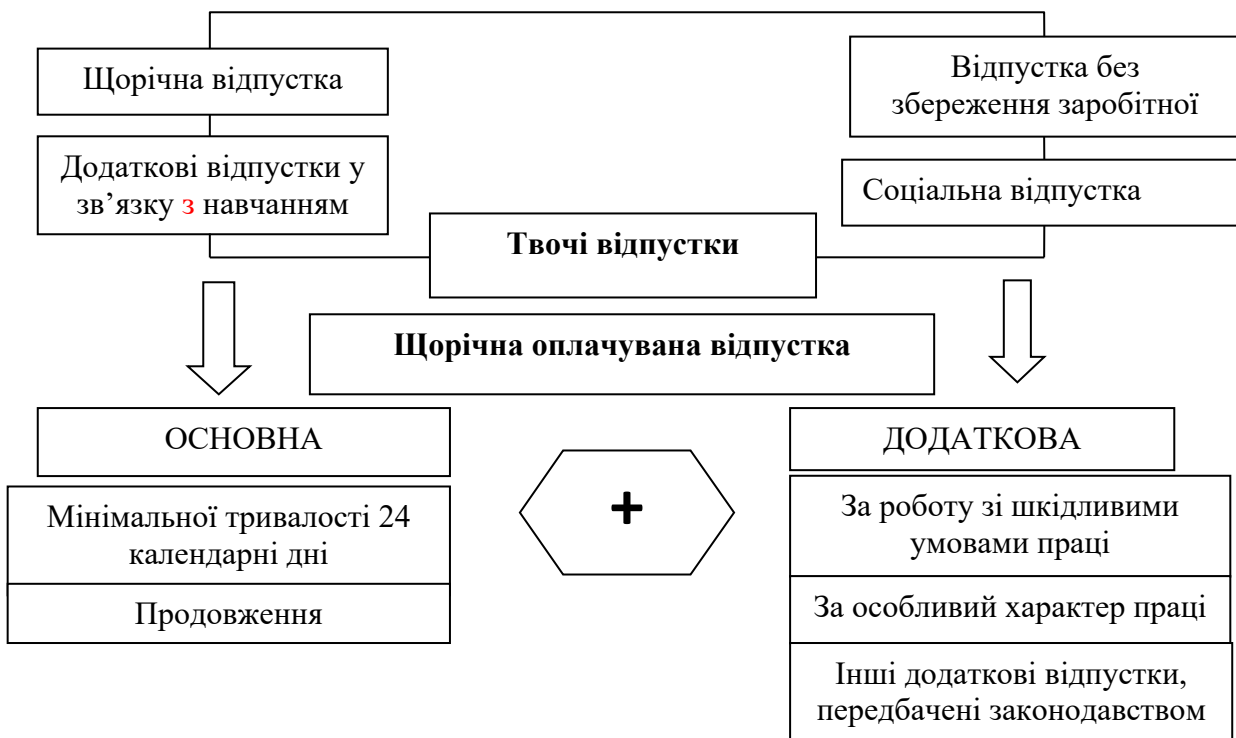


Рис. 3.6. Види відпусток працівників¹⁸⁰

Колективним договором господарства зазвичай передбачаються

¹⁷⁹ Кодекс законів про працю України № 2005-VIII від 06.04.2017–VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁸⁰ Ярмішко С. В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх удосконалення. *Управління розвитком*. 2013. №15. С. 140-142.

додаткові відпустки:

1) за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці та часу зайнятості працівника в цих умовах;

2) за особливий характер праці залежно від часу зайнятості працівника в цих умовах. Більш детальну характеристику наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Види додаткових відпусток та їх характеристика

Додаткова відпустка за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці	Щорічна додаткова відпустка за особливий характер праці
<ul style="list-style-type: none">• тривалість 35 календарних днів• надається за Списками виробництв, цехів, професій та посад, затвердженими Постановою КМУ від 17.11.1997 № 1290• встановлюється колективним договором залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці, показники та критерії яких затверджені наказом Міністерства охорони здоров'я України, Мінпраці та соціальної політики України від 31.12.1997 № 383/55 «Про затвердження показників і критеріїв умов праці, за якими будуть надаватися щорічні додаткові відпустки працівникам, зайнятим на роботах, пов'язаних з негативним впливом на здоров'я шкідливих виробничих факторів», зареєстрованим у Мін'юсті України 28.01.1998 № 50/2490.	<ul style="list-style-type: none">• тривалість більше 7 календарних днів• надається:<ul style="list-style-type: none">- окремим категоріям працівників, робота яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в особливих природних географічних і геологічних умовах підвищеного ризику для здоров'я, тривалістю до 35 календарних днів за Списком виробництв, робіт, професій та посад, затвердженим КМУ;- працівникам з ненормованим робочим днем тривалістю до 7 календарних днів відповідно до списків посад, робіт і професій, визначених колективним договором, угодою• регулюється статтею 8 Закону про відпустки та Постановою КМУ від 17.11.1997 № 1290.

Перелік святкових та неробочих днів в Україні в 2021 році: 1 січня - Новий рік; 7 січня - Різдво Христове; 8 березня - Міжнародний жіночий день; 1 травня - День праці; 2 травня – Великдень; 9 травня - День перемоги над нацизмом у Другій світовій війні; 20 червня – Трійця; 28 червня - День Конституції; 24 серпня - День незалежності; 14 жовтня - День захисника; 25 грудня - Різдво Христове¹⁸¹.

¹⁸¹ Перелік святкових та неробочих днів в Україні в 2021 році. URL: <https://chech-osvita.gov.ua/news/16-04-08-31-08-2020> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Окрім того, відповідно до закону, якщо святковий або неробочий день збігається з вихідним, вихідний день переноситься на наступний після святкового або неробочого. У наступному році це будуть такі дні:

субота і неділя 1 і 2 травня переноситься на понеділок і вівторок 3 і 4 травня;

вихідний день у неділю, 9 травня - на понеділок, 10 травня;

вихідний день у неділю, 20 червня - на понеділок, 21 червня;

вихідний день у суботу, 25 грудня - на понеділок, 27 грудня.

Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості в перший рік роботи настає після закінчення шести місяців безперервної роботи на цьому підприємстві.

Черговість надання відпусток визначається графіками, які затверджуються власником або уповноваженим ним органом за погодженням із профспілковим чи іншим уповноваженим органом, і доводиться до відома усіх працівників

Підставою для надання відпустки є заява працівника, на основі якої видається відповідний наказ. На підставі наказу бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що припадає на відпустку¹⁸².

Підставою для призначення допомоги з тимчасової непрацездатності є поданий працівником листок непрацездатності, у якому роблять такі записи:

1) особа, яка уповноважена вести облік робочого часу, проставляє дні непрацездатності, за період хвороби;

2) відділ кадрів або особа, призначена наказом керівника відповідальною за ведення діловодства, на підставі трудової книжки зазначає страховий стаж (табл. 3.5).

Найманим працівникам допомогу з тимчасової непрацездатності виплачують тільки за основним місцем роботи.

¹⁸² Подоляничук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

Розмір допомоги працівникам у випадку непрацездатності

№ з/п	Розмір допомоги	Стаж працівника
1	100%	понад 8 років
2	70%	від 5-ти до 8-ми років
3	50%	від 3-х до 5-ти років
4	60%	до 3-х років

Перші п'ять днів оплачує власник або уповноважений ним орган за рахунок коштів підприємства за основним місцем роботи згідно з «Порядком оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, непов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 № 439¹⁸³.

Лікарняні працівників оплачуються згідно з графіком роботи підприємства за робочі дні, які припадають на дні тимчасової непрацездатності. Період хвороби визначають у календарних днях, тому підприємство повинно виплатити за свій рахунок лікарняні за робочі дні, що припадають на перші п'ять календарних днів тимчасової непрацездатності.

Періодом, за який проводять розрахунок, є останні шість календарних місяців, що передують місяцю, у якому настав страховий випадок. Якщо ж хворий працівник відпрацював менше 6 календарних місяців, середню заробітну плату начисляють за фактично відпрацьовані календарні місяці. А у випадку, коли працівник захворів, пропрацювавши менше календарного місяця, розрахунок ведуть за фактично відпрацьований час перед настанням

¹⁸³ Порядком оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, непов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації»: Постанова кабінету міністрів України від 06.05.2001 р. № 439. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

страхового випадку¹⁸⁴.

Базою для обчислення середньої заробітної плати є нарахована заробітна плата (основна і додаткова, заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі), що підлягає оподаткуванню та з якої сплачувалися страхові внески¹⁸⁵.



Рис. 3.7. Поетапний розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності¹⁸⁶

¹⁸⁴ Виплати працівникам: П(С)БО 26 від 28.10.2003 р. № 601. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁸⁵ Подоляничук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

¹⁸⁶ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік II. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. 88с.

Періодом, за який проводять розрахунок, є останні шість календарних місяців, що передують місяцю, у якому настав страховий випадок. Якщо ж хворий працівник відпрацював менше 6 календарних місяців, середню заробітну плату начисляють за фактично відпрацьовані календарні місяці. А у випадку, коли працівник захворів, пропрацювавши менше календарного місяця, розрахунок ведуть за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку¹⁸⁷.

Базою для обчислення середньої заробітної плати є нарахована заробітна плата (основна та додаткова, заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі), що підлягає оподаткуванню та з якої сплачувалися страхові внески¹⁸⁸.

Допомога у зв'язку з вагітністю надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке компенсує втрату заробітної плати, (доходу) на період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, що складають 74 дні.

Розмір допомоги у зв'язку з вагітністю надається застрахованій особі у розмірі 100% середньої заробітної плати (доходу) і не залежить від страхового стажу. При нарахуванні допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, середньомісячна заробітна плата визначається виходячи з виплат за останній рік.

Працівникам, які відпрацювали на підприємстві менше року, середня заробітна плата визначається, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час. З розрахункового періоду виключається час, протягом якого відповідно до чинного законодавства України або з інших поважних причин працівник не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково.

¹⁸⁷ П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. № 601. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>. (дата звернення 15.02.2021 р.).

¹⁸⁸ Подолянчук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

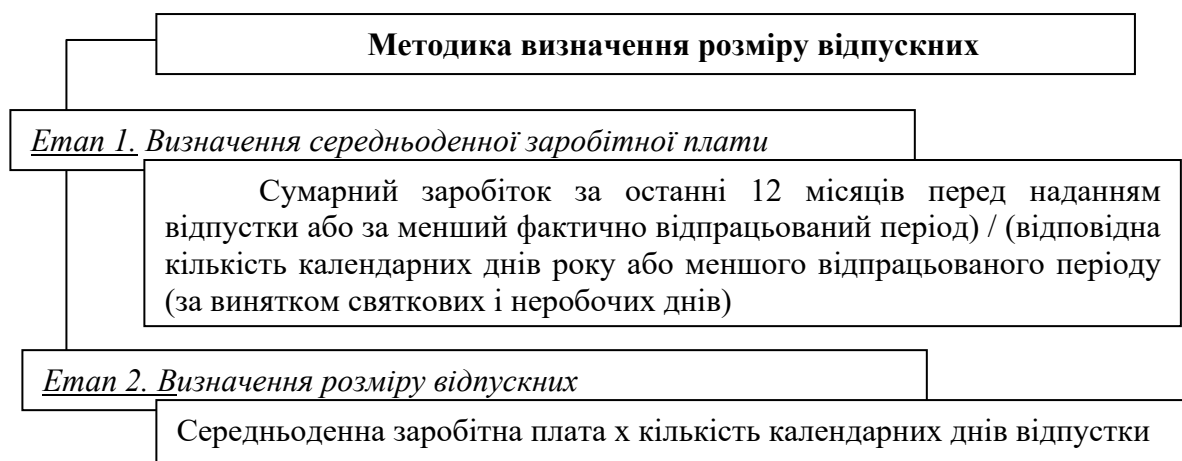


Рис. 3.7. Поетапний розрахунок відпускних

Окрім цього періоду, не враховуються виплати за час, протягом якого зберігався середній заробіток працівника (за час виконання державних і громадських обов'язків, щорічної і додаткової відпустки), а також допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. Розрахунок даних показників відобразимо у таблиці 3.6¹⁸⁹.

Таблиця 3.6

Розрахунок показників

Показник	Розрахунок
<i>Середньоденний заробіток</i>	ЗП за фактично відпрацьовані протягом шести місяців робочі дні кількість робочих днів за цей період
<i>Нарахування виплат</i>	Середньоденний заробіток за останні шість місяців* кількість робочих днів

Додаткові відпустки у зв'язку з навчанням передбачені п. 2 ст. 4 Закону про відпустки.

Згідно зі ст. 13 Закону про відпустки працівникам, які отримують загальну середню освіту в середніх загальноосвітніх (змінних) школах, класах, групах із денною, заочною формами навчання при загальноосвітніх

¹⁸⁹ Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995, № 108/95-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

вечірніх школах, надається додаткова відпустка на період здачі¹⁹⁰:

- випускних іспитів в основній школі – тривалістю 10 календарних днів;
- випускних іспитів у старшій школі – тривалістю 23 календарних днів;
- перевідних іспитів в основній та старшій школах – від 4 до 6 календарних днів без урахування вихідних - на підставі заяви працівника та довідки з закладу освіти, що підтверджує дні початку та кінця здачі іспитів конкретним учнем¹⁹¹.

Працівникам, які здають іспити екстерном за основну або старшу школу, надається додаткова оплачувана відпустка тривалістю, відповідно, 21 і 28 календарних днів на підставі заяви та довідки, виданої на вимогу учня для пред'явлення за місцем його роботи закладом освіти, що підтверджує дні проведення іспитів.

Окрім вище переліченого, згідно зі ст. 209 КЗпП таким працівникам протягом навчального року встановлюють скорочений робочий тиждень на 1 робочий день або на відповідну кількість робочих годин.

За шестиденного робочого тижня кількість таких днів не повинна перевищувати 36 робочих днів на рік або відповідну їм кількість робочих годин. За п'ятиденного робочого тижня кількість вільних від роботи днів залежить від тривалості робочої зміни за умови збереження загальної кількості вільних від роботи годин. За увесь цей час їм виплачується 50% від середньої зарплати за основним місцем роботи, але не нижче мінімального розміру зарплати¹⁹².

Скористатися навчальною відпусткою працівник може незалежно від строку його безперервної роботи на цьому підприємстві. Водночас слід зазначити, що таку відпустку не можна накопичувати або ділити, переносити

¹⁹⁰ Про відпустки: Закон України від 17.05.2016 № 1366-VIII-ВР. URL: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁹¹ Про відпустки: Закон України від 17.05.2016 №1366-VIII-ВР. URL: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁹² Кодекс законів про працю України № 2005-VIII від 06.04.2017-VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

на інший період і брати в рахунок наступного року. Виплата компенсації за невикористані дні навчальної відпустки не провадиться.

Згідно зі ст. 77 КЗпП України творча відпустка надається працівникам для закінчення дисертаційних робіт, написання підручників та в інших випадках, передбачених законодавством.

Тривалість, порядок, умови надання та оплати творчих відпусток установлюються Кабміном.

Згідно з Постановою КМУ від 19.01.1998 № 45 «Про затвердження умов, тривалості, порядку надання та оплати творчих відпусток», творчі відпустки надаються працівникам підприємств, установ і організацій, незалежно від форм власності, за основним місцем роботи для закінчення дисертації на здобуття ученого ступеня доктора або кандидата наук, а також для написання підручників, монографії, довідника або іншої наукової праці¹⁹³.

Творча відпустка для закінчення дисертації на здобуття ученого ступеня кандидата наук тривалістю до трьох місяців і на здобуття ученого ступеня доктора наук тривалістю до шести місяців надається працівнику, який успішно суміщає основну діяльність із науковою працею.

Творча відпустка надається працівникам разом із іншими відпустками, передбаченими законодавством, і оформляється наказом власника або уповноваженого ним органу підприємства, установи, організації.

На час творчої відпустки за працівником зберігаються місце роботи (посада) і заробітна плата. Порядок обчислення середньої заробітної плати, що виплачується працівнику за період творчої відпустки, визначається п. 7 Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого Постановою КМУ від 08.02.1995 № 100¹⁹⁴.

Пункт 7 зазначеної Постанови передбачає нарахування виплат за час

¹⁹³ Про затвердження умов, тривалості, порядку надання та оплати творчих відпусток: Постанова КМУ від 19.01.1998 р. № 45. Постанова Кабінету Міністрів України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP980045.html (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁹⁴ Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України від 8.02.1995 р. № 100. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/542> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

творчої відпустки шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством). Отриманий результат перемножується на число календарних днів відпустки. Святкові та неробочі дні, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Щодо оплати часу простою, то він оплачується з розрахунку не менше 2/3 тарифної ставки, встановленої працівнику розряду (окладу) згідно із ст. 113 КЗпП.

Отже, виплати працівникам за невідпрацьований час – це різного роду виплати, які включають як оплату невідпрацьованих годин в межах робочого дня, так і оплату невідпрацьованих людино-днів, у тому числі оплата щорічних і додаткових відпусток, оплата додаткових відпусток, наданих за колективним договором (понад передбачених законодавством), оплата навчальних відпусток і оплата періодів професійної перепідготовки працівників; оплата праці працівників, які залучаються до виконання державних і громадських обов'язків; оплата пільгових годин підлітків, суми, виплачені працівникам за рахунок коштів підприємств, коли працювали неповний час з ініціативи адміністрації; оплата простоїв не з вини працівника та інші виплати¹⁹⁵.

У розрахунок середньої заробітної плати включаються всі виплати, на які нараховується ЄСВ. *Виняток – сума лікарняних і допомоги по вагітності та пологах.* Вони не беруть участь у розрахунку середньої зарплати, незважаючи на те, що відомості про їх суми вказують у звіті з ЄСВ. Так як період хвороби не включається до розрахунку, то і дохід цього періоду в

¹⁹⁵ Подоляничук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

розрахунку не бере участь¹⁹⁶.

Для розрахунку середньої зарплати для виплати допомоги в зв'язку з тимчасовою непрацездатністю береться зарплата за період, що дорівнює *12 місяцям* (з 1-го по 1-е число), за останнім місцем роботи перед настанням страхового випадку, упродовж якого застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески або за неї їх сплачували. Розраховують середньоденну заробітну плату *діленням* нарахованої за розрахунковий період зарплати (оподатковуваного доходу), із якої сплачувалися страхові внески, *на кількість календарних днів у розрахунковому періоді (При розрахунку кількості календарних днів у періоді розрахунку слід віднімати ті дні, які не відпрацьовані з поважних причин (тимчасова непрацездатність; відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами; відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного або шестирічного віку за медичним висновком; відпустку без збереження заробітної плати), інші дні включаються в розрахунок, у тому числі дні відпустки та святкові і неробочі дні.)*.

До середньої зарплати (доходу) для виплати допомоги включається заробітна плата (дохід) у межах максимальної величини (граничної суми) заробітної плати (доходу), із яких сплачуються страхові внески до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування¹⁹⁷.

Максимальна величина місячного доходу, на який нараховується ЄСВ становить 15 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 01.01. поточного року, тобто:

- ✓ з 01.01.2021 – 90 000 грн (15 × 6000 грн);
- ✓ з 01.12.2021 – 97 500 грн (15 × 6500 грн).

¹⁹⁶ Про відпустки: Закон України від 17.05.2016 № 1366-VIII-ВР. URL: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

¹⁹⁷ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Допомога по вагітності і пологах видається працюючим у господарстві жінкам, для яких робота на підприємстві є основним місцем роботи¹⁹⁸.

Тривалість соціальної відпустки визначена Законом у такому обсязі: по вагітності і пологах – до пологів 70 календарних днів, після пологів 56 календарних днів (70 календарних днів при народженні двох і більше дітей та при ускладнених пологах), починаючи з дня пологів, по догляду за дитиною до досягнення нею 3-річного віку, жінкам які мають 2-х дітей і більше у віці до 16 років чи дитину інваліда за її бажанням щорічно додають додаткову відпустку 5 календарних днів без врахування вихідних.

Жінкам, віднесеним до 1 – 4 категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, допомога по вагітності і пологах виплачується за 180 календарних днів (90 днів – до пологів та 90 днів – після пологів).

Бухгалтер підприємства (чи підприємець) повинен оформити належним чином необхідні документи для того, щоб Фонд Соціального Страхування з Тимчасової Втрати Працездатності перерахував гроші на рахунок підприємства для виплати допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами (листок із тимчасової непрацездатності, заява, наказ).

Згідно зі ст. 39 Закону № 322-VII¹⁹⁹ допомога по вагітності й пологам надається застрахованій особі в розмірі 100% середньої заробітної плати і не залежить від страхового стажу. Згідно зі ст. 38 Закону № 2597²⁰⁰ допомога по вагітності та пологах надається застрахованій особі у вигляді матеріального забезпечення, яке компенсує втрату заробітної плати (доходу) за період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами:

$$\text{Двп} = \text{Зпер} * \text{Ккд},$$

де Двп – сума допомоги по вагітності та пологам;

Зпер – середньоденна заробітна плата за 12 або менше відпрацьованих

¹⁹⁸ Ярмішко С. В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх удосконалення. *Управління розвитком*. 2013. № 15. С. 140-142.

¹⁹⁹ Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р. № 322-VIII.

²⁰⁰ Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці». від 21.10.2019. № 2597-VIII.

повних місяців, або за фактично відпрацьований час.

Ккд – кількість календарних днів відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами. Тобто 126 або 140 днів.

Сума середньої заробітної плати розраховується за формулою:

$$З_{\text{ср}} = Д \setminus \text{Ккд}(\text{рп}),$$

де Д – дохід, що припадає на розрахунковий період;

Ккд(рп) – кількість календарних днів у розрахунковому періоді.

При розрахунку календарних днів із розрахунку:

- віднімаються календарні дні, які не були відпрацьовані по поважній причині: тимчасова непрацездатність (лікарняний), відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку і т.п. (абз. 3 п. 14 Порядку № 1266);

- не виключаємо святкові та неробочі дні, які припали на розрахунковий період;

- не виключаємо час відпусток без збереження заробітної плати, наданої на підставі ст. 25 і ст. 26 Закону про відпустки та ін. норм законодавства²⁰¹.

Типова кореспонденція рахунків із обліку розрахунків щодо допомоги по тимчасовій непрацездатності представлена у таблиці 3.7.

Особам, застрахованим у Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, виплату допомоги у разі народження дитини гарантовано статтею 40 Закону про непрацездатність.

Ця допомога виплачується органами праці та соціального захисту населення (тому розрахунки підприємство не здійснює). Для отримання допомоги необхідно звернутись до відділу соціального захисту населення за місцем проживання одного з батьків (опікуна), з яким постійно проживає дитина, або за місцем народження дитини.

²⁰¹ Про відпустки: Закон України від 17.05.2016 №1366-VIII-ВР. URL: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Кореспонденція рахунків із обліку розрахунків щодо допомоги по тимчасовій непрацездатності²⁰²

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено оплату працівникам за перших п'яти днів непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів підприємства	949	663
2	Нараховано суму матеріального забезпечення – допомоги по тимчасовій непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування	378	663
3	Надійшли грошові кошти на рахунок підприємства для виплати допомоги працівникам	311	378
4	Утримано ЄСВ	663	651
5	Утримано ПДФО із загальної суми доходу працівника за місяць	66	641
6	Утримано військовий збір	663	642
7	Виплачено працівникам допомогу по тимчасовій непрацездатності з каси	663	301

Звернутися необхідно не пізніше 12 календарних місяців після народження дитини, інакше допомогу не призначать. Із 30 березня 2017 року також існує можливість оформлення допомоги онлайн.

3.5. Синтетичний облік розрахунків із оплати праці

У разі прийняття ефективних управлінських рішень вагому роль відіграє достовірна та оперативна інформація про розрахунки з оплати праці на підприємстві. Належну увагу необхідно приділяти стану розрахунків із оплати праці та структурним змінам таких витрат на підприємстві, оскільки їх частка є значною у собівартості виготовленої продукції, наданих послуг, тощо. Систему інформаційних потоків щодо розрахунків із оплати праці на підприємстві формують на підставі даних бухгалтерського обліку, які з

²⁰² Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік П. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. – 88с.

метою планування, аналізу та контролю за оперативними рішеннями формуються фахівцями з обліку та подаються вищому керівництву²⁰³.

Розрахунки з оплати праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На цьому рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом із оплати праці за всіма її видами, а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами»²⁰⁴.

За рахунком 66 може бути розгорнутий залишок: кредитовий, який відображає заборгованість господарства працівникам підприємства із заробітної плати, і дебетовий, що показує заборгованість працівників господарству із заробітної плати (табл. 3.8).

Для відображення кредитових оборотів по рахунку 66 ведуть Журнал-ордер 5-Б с.-г. Для аналітичного обліку призначені наступні реєстри:

- Форма 5.1. Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат;

- Форма 5.2. Книга обліку розрахунків із депонентами;

- Форма 5.3. Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями.

У разі нарахування оплати праці запис роблять на кредит рахунку 66 і дебет різних рахунків, на які відноситься оплата праці (рахунки 23,91,92,93 та ін.).

²⁰³ Демченко М.М. Облік та оподаткування виплат працівникам підприємства у контексті законодавчих змін. М.М. Демченко. *Економічні науки «Молодий вчений»*. 2016. № 2 (29). С. 31–37.

²⁰⁴ План рахунків бухгалтерського обліку: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Характеристика рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Номер рахунку	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Субрахунки	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	662 «Розрахунки з депонентами»
	663 «Розрахунки за іншими виплатами»
Призначення	узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами
За дебетом відображається	виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам
За кредитом відображається	нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати
Особливості відображення в обліку (якщо такі є)	Методика створення резерву майбутніх відпусток

Заробітна плата включається до складу поточних виплат працівникам. Водночас п. 6 П(С)БО 26 уточнює, що нараховану суму виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнають поточним зобов'язанням.

Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою тощо), а також про розрахунки за неодержаними працівниками в установлені строки сумами оплати праці (розрахунки з депонентами) узагальнюють на рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (Інструкція № 291²⁰⁵).

Для того, щоб працівникам підприємства виплатити заробітну плату,

²⁰⁵ План рахунків бухгалтерського обліку: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

бухгалтеру необхідно зробити необхідні утримання та нарахування податків.

Нарахування на заробітну плату – це податок, який сплачує роботодавець. Цим податком обкладаються практично всі виплати найманим працівникам. Заробітна плата не є винятком. У нашій країні цей податок називається єдиний соціальний внесок (далі ЄСВ). Він включає в себе повний соціальний пакет, законодавчо передбачений нашою державою. Цей пакет складається з пенсійного страхування (виплата пенсії), страхування на випадок тимчасової втрати працездатності (оплата лікарняних, догляд за дитиною тощо), страхування, пов'язане з виникненням нещасних випадків на виробництві (компенсація повної або часткової втрати працездатності).

Утримання із заробітної плати – це податки, які утримуються з суми доходу, яка виплачується працівнику, проте їх перерахування до відповідних бюджетів покладено на плечі роботодавця²⁰⁶.

До обов'язкових утримань входять:

✓ Податок на доходи фізичних осіб (далі ПДФО) — податок, що стягується з доходів фізичних осіб та надходить у місцевий бюджет міста, селища, тобто того місця, де зареєстроване підприємство.

Якщо говорити про зарплату, яку отримують громадяни України, то його ставка буде дорівнювати 18%.

✓ Військовий збір (ВЗ) – утримання з ряду доходів, що діє до закінчення реформи Збройних сил України. Ставка ВЗ – 1,5% від суми об'єкта оподаткування до вирахування ПДФО.

Окрім того, з заробітної плати можуть утримуватись необов'язкові платежі: внески до профспілкової організації, медична страховка, плата за комунальні послуги та інші. Від необов'язкових утримань працівник може відмовитись, для цього потрібно лише написати відповідну заяву в бухгалтерію.

Варто зазначити, що для деяких категорій населення передбачена

²⁰⁶ Овсюк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСБО 19: порівняльний аспект. *Житомирський державний технологічний університет*. 2012. №3. С. 87.

податкова соціальна пільга з ПДФО, яка звільняє частину (або весь) дохід громадян від сплати цього податку.

Згідно з абз. 1 пп. 169.4.1. ПКУ податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень²⁰⁷.

У 2021 році податкова соціальна пільга дорівнює 1 135 грн при граничному доході – 3 180 гривень.

А для ПСП на дітей граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та у розмірі передбаченому пп.169.1.2. ПКУ, визначається як добуток 3 180 грн та відповідної кількості дітей (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Податкова соціальна пільга з ПДФО (ПСП з ПДФО)²⁰⁸

Категорії осіб, що можуть скористатись правом зменшення суми місячного оподаткованого доходу у вигляді зарплати на суму ПСП з ПДФО (ст. 169 ПКУ)	Розмір ПСП з ПДФО (у відсотках до загального розміру ПСП*)	Сума ПСП з ПДФО, грн	Граничний розмір доходу для застосування податкової соціальної пільги, грн
1	2	3	4
Для будь-якого платника податку (пп. 169.1.1 ПКУ)	100%	1135	3180
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – з розрахунку на кожну таку дитину (пп. 169.1.2 ПКУ)	100%	1135 х кількість дітей	одному з батьків 3 180 х кількість дітей
Для платника податку, який (пп. «а», «б» пп. 169.1.3 ПКУ): а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – з розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;	150%	1702,50 х кількість дітей	3 180 х кількість дітей

²⁰⁷ Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями) від 2 грудня 2010 року № 2756 – VI.

²⁰⁸ URL: <https://news.dtki.ua/taxation/pdf/67121>.

Продовження табл. 3.9

1	2	3	4
б) утримує дитину-інваліда – із розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років			
<p>Для платника податку, який (пп. «в» – «е» пп. 169.1.3 ПКУ):</p> <p>в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;</p> <p>г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;</p> <p>г) є інвалідом I або II групи, у т.ч. з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена пп. «б» пп. 169.1.4 ПКУ;</p> <p>д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;</p> <p>е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після ДСВ, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», окрім осіб, визначених у пп. «б» пп. 169.1.4 ПКУ²⁰⁹</p>	150%	1702,50	3180
<p>Для платника податку, який є (пп. «а» – «г» пп. 169.1.4 ПКУ):</p> <p>а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;</p> <p>б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II груп, з числа</p>	200%	2270	3180

²⁰⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 212.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Продовження табл. 3.9

1	2	3	4
учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;			
в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;			
г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;			
г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда у період з 8 вересня 1941 року до 27 січня 1944 року			

В особливих випадках, коли співробітники працюють на підприємстві і мають заслуги або є багатодітною матір'ю чи батьком, розмір пільги з ПДФО для них становить у 1,5 або 2 рази більший, із відповідним збільшенням гранично допустимого доходу. Пільга в будь-якому розмірі надається тільки за письмовою заявою співробітника в бухгалтерії підприємства. Розглянемо облік нарахувань, утримань та виплат по зарплаті у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Облік нарахування утримань та виплати заробітної плати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Нарахована заробітна плата персоналу підприємства	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Утримано ПДФО (18%)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»

Продовження табл. 3.10

1	2	3
Утримано ВЗ (1,5%)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
Нарахування і сплата ЄСВ	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Видано зарплату	661 «Розрахунки за заробітною платою»	301 «Готівка в національній валюті»

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці депонуються і відображаються за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» або субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» і кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами». Внесення неотриманої заробітної плати в банк записується за дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» і кредитом рахунку 30 «Готівка». Отримання в банку сум депонованої заробітної плати оформляється так: дебет рахунку 30 і кредит рахунку 31.

Неотримані суми потрібно здавати з каси в банк на поточний рахунок. У касі можуть залишатися суми в розмірах, що не перевищують встановлений підприємству ліміт каси, кореспонденцію рахунків із обліку праці та її оплати розглянуто у таблиці 3.11²¹⁰.

Таблиця 3.11

Кореспонденція рахунків із обліку праці та її оплати

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на будівництві, придбанні основних засобів	15	661
2	Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва підприємства	23	

²¹⁰ Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік П. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Н.Л. Правдюк, Я.П. Іщенко, Т.Ф. Плахтій. Вінниця ВЦ ВНАУ. 2015. – 88с.

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4
3	Нарахована заробітна плата працівникам по виправленню браку	24	661
4	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на роботах, які відносяться до витрат майбутніх періодів	39	661
5	Нарахована заробітна плата за час відпустки якщо створюється резерв відпусток якщо резерв відпусток не створюється	471 23,91, 92,93	661 661
6	Нарахована заробітна плата працівникам за рахунок коштів цільового фінансування і цільового надходження	48	661
7	Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва за звітний період (при використанні 8 класу рахунків)	81 23	661 81
8	Нарахована заробітна плата загальновиробничому персоналу	91	661
9	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661
10	Нарахована заробітна плата продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту	93	661
11	Нарахована заробітна плата працівникам житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів та інших закладів оздоровчого та культурного призначення	949	661
12	Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті на виконанні робіт із ліквідації основних засобів	976	661
13	Утримано із заробітної плати працівників за допущений брак	661	24
14	Виплачена заробітна плата, допомога то тимчасовій непрацездатності, вагітності і пологах, сум наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам, премій	661, 663	301
15	Утримано із заробітної плати працівників: не повернені підзвітні суми	661	372
	За відшкодування підприємству завданих збитків в результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання,	661	375
	По виконавчих листах та інших утримань за згодою працівників	661	685
16	Утримано із заробітної плати засновників внески до статутного капіталу підприємства	661	46
17	Утримано із заробітної плати працівників податок на доходи фізичних осіб	661	641
18	Утримано із заробітної плати працівників єдиний соціальний внесок	661	651
	профспілкові внески	661	685
19	Утримано із заробітної плати вартість виданих у рахунок оплати праці продуктів і наданих послуг	661	701,703
20	Видана робітникам натуроплата	661	701
21	Депоновані суми невиданої заробітної плати	661	662
22	Виплачена депонована заробітна плата з каси	662	301

Для аналітичного обліку розрахунків до субрахунку 662 ведуть «Книгу обліку розрахунків із депонентами». Записи в книгу здійснюються протягом року на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в кожному місяці із зазначенням номера платіжної відомості. Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення²¹¹.

Отже, організація облікових робіт із розрахунку та виплати заробітної плати є відповідальною та трудомісткою. Розрахунок заробітної плати, як правило, необхідно виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівнику. Тому заздалегідь організований порядок її обліку допоможе надавати необхідну інформацію вчасно.

Питання для самоконтролю

1. У чому полягає економічний зміст оплати праці?
2. Охарактеризуйте облік особового складу працівників.
3. Які є системи оплати праці?
4. Розкрийте зміст фонду оплати праці.
5. Розкрити склад первинних документів з обліку праці та її оплати.
6. На якому рахунку відображаються операції з обліку заробітної плати працівників?
7. Який розмір мінімальної заробітної плати нині встановлено законодавством?
8. Які обов'язкові утримання здійснюються з нарахованих доходів працівникам?
9. Обґрунтуйте синтетичний та аналітичний облік розрахунків із оплати праці.
10. Дайте визначення відпустці. Яку тривалість відпустки встановлено законодавством?
11. За яких умов працівник має право на відпустку?

²¹¹ Камінська Т.Г. Первинна облікова документація та її інформативні властивості. *Економіка АПК*. 2008. № 12. С. 112-117.

12. Який документ має регулювати черговість відпусток на підприємстві?

13. Розкрийте порядок визначення оплати за період відпустки.

14. Обґрунтуйте порядок створення та використання резерву на відпустки.

15. Розкрити облік допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Оплата відпустки розраховується виходячи із середньої заробітної плати, обліченої за:

- 1) 6 місяців;
- 2) 2 місяця;
- 3) 12 місяців;
- 4) Ваша відповідь.

2. Основним документом про трудову діяльність працівника, на підставі якого визначається стаж є:

- 1) трудова книжка;
- 2) трудовий контракт;
- 3) трудовий договір;
- 4) трудова угода.

3. При простій погодинній оплаті праці посадовий оклад головного економіста 9 320 грн. У жовтні 23 робочі дні. Він відпрацював 22 робочих дні. Заробіток за жовтень складе:

- 1) Дт 92 Кт 66 8914,78 грн;
- 2) Дт 92 Кт 66 8914,40 грн;
- 3) Дт 92 Кт 66 9320,00 грн;
- 4) Дт 92 Кт 66 8543,30 грн.

4. Для документування ручних та кінно-ручних робіт використовують:

- 1) обліковий лист праці та виконаних робіт;
- 2) таблиць обліку робочого часу;
- 3) розрахунок нарахування заробітної плати працівникам

тваринництва;

- 4) обліковий лист тракториста-машиніста.

5. Визначити кореспонденцію рахунків: депоновано заробітну плату.

- 1) Дт 661 Кт 662;
- 2) Дт 662 Кт 661;
- 3) Дт 662 Кт 301;
- 4) Дт 301 Кт 662.

6. Утримання із заробітної плати працівників неповернутих своєчасно підзвітних сум в обліку відображається записом:

- 1) Дт 661 Кт 372
- 2) Дт 372 Кт 661
- 3) Дт 372 Кт 301
- 4) Дт 375 Кт 661

7. Сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці та мірою винагороди працівників – це:

- 1) система оплати праці;
- 2) форма оплати праці;
- 3) закон України «Про оплату праці»;
- 4) наказ про облікову політику.

8. Система, при застосуванні якої заробіток нараховується тільки за виконану роботу (виготовлену продукцію) – це:

- 1) пряма відрядна система оплати праці;
- 2) погодинна форма оплати праці;
- 3) відрядно – преміальна система оплати праці;
- 4) відрядно – прогресивна система оплати праці.

9. Особа, яка утримує дитину інваліда, має право на податкову

соціальну пільгу в розмірі:

- 1) 200 %;
- 2) 100 %;
- 3) 150 %;
- 4) Не має права на податкову соціальну пільгу.

10. Винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових осіб – це:

- 1) основна заробітна плата;
- 2) заохочувальні виплати;
- 3) додаткова заробітна плата;
- 4) компенсаційні виплати.

11. Винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці – це:

- 1) додаткова заробітна плата;
- 2) заохочувальні виплати;
- 3) компенсаційні виплати;
- 4) основна заробітна плата.

12. Законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт) – це:

- 1) мінімальна заробітна плата;
- 2) посадовий оклад;
- 3) прожитковий мінімум;
- 4) відпустка.

13. Первинним документом для нарахування заробітної плати адміністративного персоналу є:

- 1) таблиць обліку робочого часу;
- 2) розрахунково-платіжна відомість;

- 3) книга обліку розрахунків з оплати праці;
- 4) платіжна відомість.

14. Для обліку робочого часу та заробітку в рослинницьких підрозділах використовують:

- 1) обліковий лист тракториста-машиніста;
- 2) розрахунково-платіжна відомість;
- 3) розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва;
- 4) подорожній лист трактора.

15. Методологічні засади обліку розрахунків за виплатами працівникам нормативно врегульовані:

- 1) П(С)БО 26;
- 2) П(С)БО 9;
- 3) П(С)БО 30;
- 4) П(С)БО 6.

16. Скласти кореспонденцію рахунків: нараховано заробітну плату працівникам дитячого садку, який перебуває на балансі підприємства:

- 1) Дт 949 Кт 66;
- 2) Дт 91 Кт 66;
- 3) Дт 66 Кт 949;
- 4) Дт 66 Кт 91.

17. Скласти кореспонденцію рахунків: нараховано лікарняні за перші 5 днів хвороби:

- 1) Дт 949 Кт 66;
- 2) Дт 92 Кт 66;
- 3) Дт 652 Кт 66;
- 4) Дт 66 Кт 311.

18. Скласти кореспонденцію рахунків: нараховано лікарняні за дні хвороби, починаючи з шостого:

- 1) Дт 949 Кт 66;

- 2) Дт 92 Кт 66;
- 3) Дт 652 Кт 66;
- 4) Дт 66 Кт 311.

19.Скласти кореспонденцію рахунків: нараховано відпускні за умови формування резерву на відпустки:

- 1) Дт 47 Кт 66;
- 2) Дт 92 Кт 66;
- 3) Дт 652 Кт 66;
- 4) Дт 66 Кт 311.

20.Скласти кореспонденцію рахунків: нараховано відпускні директору підприємства (резерв на відпустку на підприємстві не формується):

- 1) Дт 47 Кт 66;
- 2) Дт 92 Кт 66;
- 3) Дт 652 Кт 66;
- 4) Дт 66 Кт 311.

Перелік задач для самостійного розв'язку

Задача 1.

Головний агроном має право на відпустку тривалістю 24 календарних дні. Заробітна плата за попередні 12 місяців роботи становить 193 000 грн. Визначити суму відпускних, яку працівник отримає за рахунок резерву майбутніх відпусток та відобразити операції на рахунках обліку.

Задача 2.

Керівнику підприємства нараховано заробітну плату в розмірі 22 300 грн.

Здійснити обов'язкові утримання й утримання аліментів на двох дітей в розмірі 25% від нарахованої заробітної плати, відобразити визначені суми на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 3.

Працівнику основного виробництва, що має на утриманні трьох дітей до 18 років, нараховано заробітну плату в розмірі 6 200 грн. Необхідно здійснити обов'язкові утримання та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 4.

Працівнику галузі тваринництва нараховано заробітну плату в розмірі 15 000 грн. Здійснити обов'язкові утримання й утримання аліментів на двох дітей в розмірі 25% від нарахованої заробітної плати, відобразити визначені суми на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 5.

Працівнику основного виробництва, що має на утриманні двох дітей до 18 років, нараховано заробітну плату в розмірі 10 000 грн. Необхідно здійснити обов'язкові утримання та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

ТЕМА 4

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

- 4.1. Склад витрат виробництва*
- 4.2. Облік прямих витрат виробництва*
- 4.3. Облік загальнопромислових витрат*
- 4.4. Облік витрат майбутніх періодів*

Основні терміни: облік, витрати, виробництво, прямі та непрямі витрати, витрати майбутніх періодів.

Навчальна мета: усвідомити місце виробничих витрат у складі об'єктів бухгалтерського обліку; засвоїти класифікацію витрат; ознайомитися з принципами та методами обліку витрат виробництва; засвоїти методику обліку прямих і непрямих виробничих витрат; сформулювати уявлення про витрати майбутніх періодів, засвоїти методику їх обліку та розподілу.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців із обліку та оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

4.1. Склад витрат виробництва

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби праці (у вигляді амортизації необоротних активів), предмети праці (сировина, матеріали) та власне праця працівників (у вигляді нарахованої оплати праці).

Інформаційні ресурси про витрати підприємства формуються за плановими показниками та фактичними даними щодо здійснення господарських операцій, відображених у фінансовому, управлінському та

податковому обліках. Визначення категорії «витрати» у вказаних облікових системах неоднозначне. Причому різні точки зору щодо трактування цього терміна зустрічаються не лише в публікаціях економістів, а й в нормативних джерелах, що регулюють різні підсистеми обліку.

Фінансовий облік є обов'язковим для всіх підприємств і регламентується в нашій країні Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зокрема порядок визнання витрат, регулювання облікового їх відображення та розкриття у фінансовій звітності здійснюється у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²¹², П(С)БО 16 «Витрати»²¹³, П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»²¹⁴, П(С)БО 30 «Біологічні активи»²¹⁵.

Згідно з НП(С)БО 1, витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (рис. 4.1).

Із прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» у вітчизняному обліку з'явилося нове поняття – «витрати на біологічні перетворення». Але ні в стандартах обліку, ні в Методичних рекомендаціях із обліку біологічних активів не міститься визначення цього терміна.

В економічній літературі часто ототожнюються поняття «витрати на виробництво сільськогосподарської продукції» та «витрати на

²¹² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²¹³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²¹⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05> (дата звернення: 15.02.2021 р.)

²¹⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

біологічні перетворення».

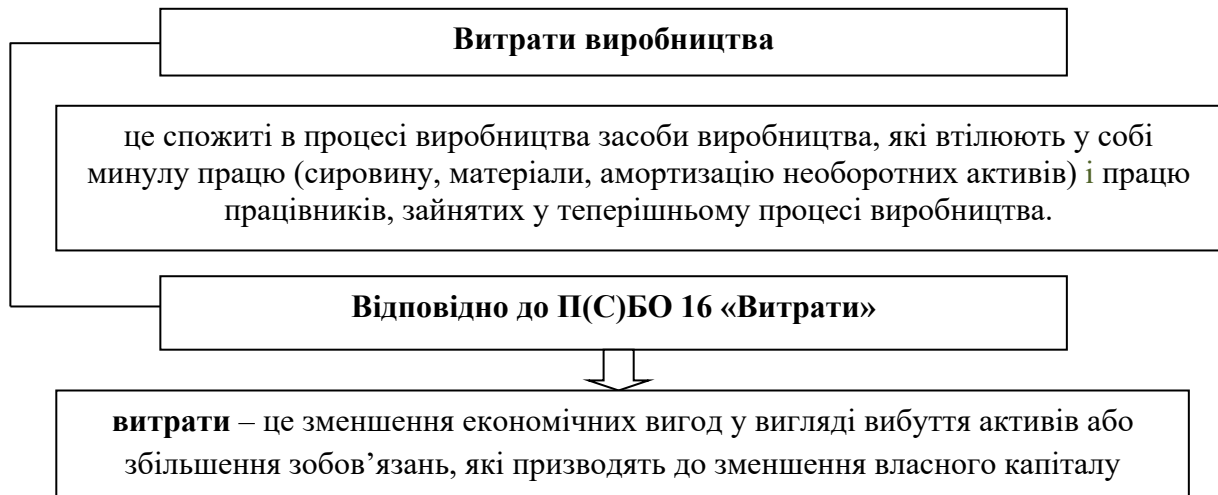


Рис.4.1. Визначення понять «витрати виробництва» та «витрати»

У П(С)БО 30 «Біологічні активи» наводиться визначення біологічних перетворень, як процесу якісних і кількісних змін біологічних активів.

Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції та відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Під управлінням біологічними перетвореннями слід розуміти створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов, необхідних для здійснення даного процесу (наприклад, підтримка певного рівня стану ґрунту, поживних речовин, вологості, температури, родючості, освітленості, боротьба зі шкідниками тощо). Саме таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності. Наприклад, збір продуктів, що виробляються некерованими джерелами (зокрема, рибний промисел у морях, вирубка лісів), не є сільськогосподарською діяльністю.

У рамках оперативного управління біологічними перетвореннями проводяться оцінка та контроль за змінами якісних показників (генетичних характеристик, щільності, стиглості, вмісту жиру або білка тощо) або кількісних показників (голів приплоду, ваги тощо), що відбуваються в результаті біологічних перетворень.

Отримання сільськогосподарської продукції - це відділення продукції від біологічного активу або одержання шляхом припинення життєдіяльності біологічного активу.

Із огляду на це, Я. П. Іщенко формулює визначення категорії «витрати на біологічні перетворення» як витрат, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто це витрати на виробництво сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, які здійснені з моменту визнання біологічних активів до моменту припинення біологічних перетворень²¹⁶ (рис. 4.2).

Біологічні перетворення	Процес якісних і кількісних змін біологічних активів (за П(С)БО 30 «Біологічні активи»)
Витрати на біологічні перетворення	Витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів (запропоновано автором)
Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції	Технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів
	Витрати на біологічні перетворення
	Технологічні витрати, що здійснюються після завершення біологічних перетворень

Рис. 4.2. Визначення витрат на біологічні перетворення та їх місця у складі витрат виробництва сільськогосподарської продукції

Отже, можна зробити висновок про нетотожність понять «витрати на виробництво сільськогосподарської продукції» та «витрати на біологічні перетворення». Витрати на виробництво продукції, окрім витрат власне на біологічні перетворення, включають технологічні витрати, що здійснюються до моменту визнання біологічних активів (витрати на передпосівний обробіток ґрунту, передпосівне внесення добрив, снігозатримання тощо) та

²¹⁶ Іщенко Я.П., Іщенко М.Ю. Сутність витрат на біологічні перетворення та особливості методики їх обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)* 2013. №2(22). том 4. С. 111-117.

витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень (витрати на збирання врожаю, на первинну доробку продукції (очищення, сортування, сушіння, охолодження, лабораторні аналізи тощо) (рис. 4.3).

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції		
Технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів	Витрати на біологічні перетворення	Технологічні витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень
витрати на передпосівний обробіток ґрунту, передпосівне внесення добрив, снігозатримання тощо	витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів	витрати на збирання врожаю, на первинну доробку продукції (очищення, сортування, сушіння, охолодження, лабораторні аналізи тощо)

Рис. 4.3. Склад витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

Витрати виробництва пов'язані з формуванням виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Відповідно до Методичних рекомендацій №132²¹⁷, собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі

²¹⁷ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

витрати (рис. 4.4).

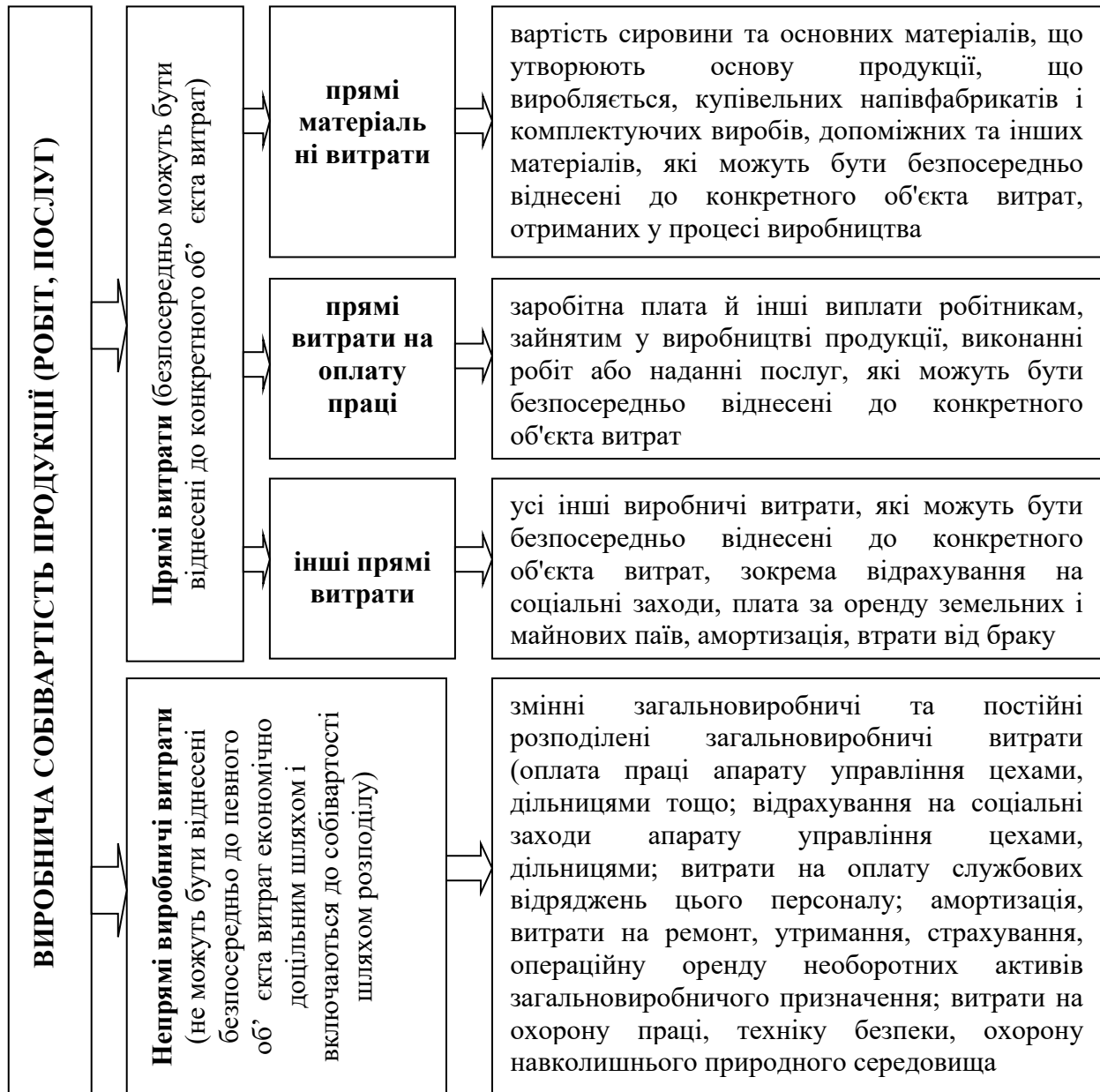


Рис. 4.4. Класифікація витрат за способом включення до собівартості

Витрати виробництва групуються відповідно до їхнього економічного змісту за елементами та статтями.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами.

За елементами операційні витрати, в тому числі і витрати виробництва, відображаються в розділі III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), який має назву «Операційні витрати за елементами».

Виділяються такі елементи витрат (рис. 4.5).

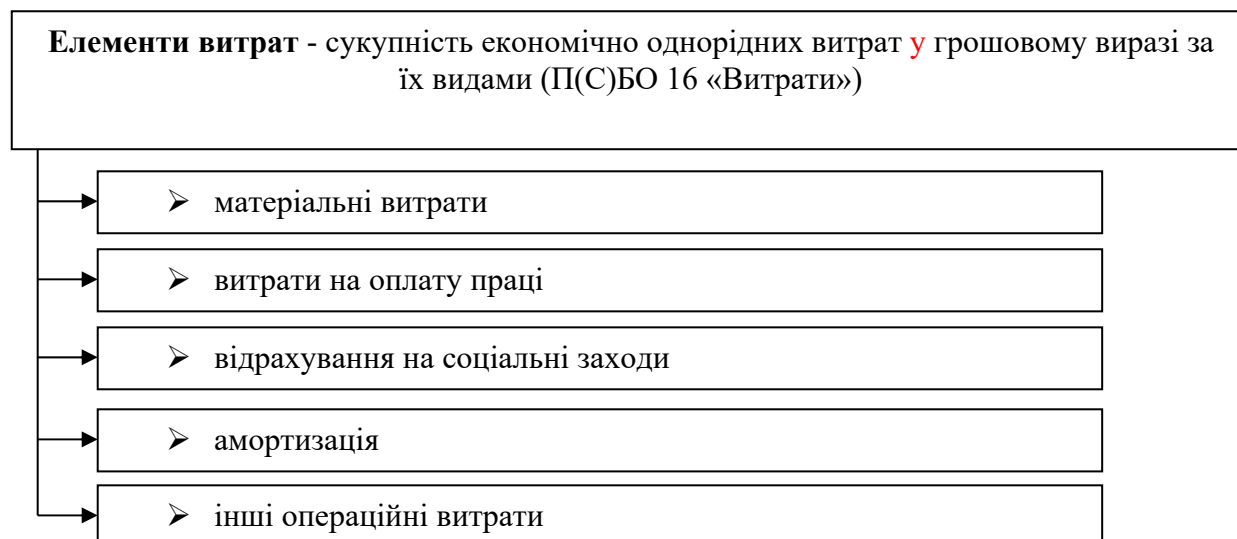


Рис. 4.5. Елементи операційних витрат

Групування за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про затрати за їх цільовим призначенням, місцями виникнення, підрозділом, окремими видами продукції, а також при здійсненні контролю за раціональним використанням ресурсів. Не призначена вона і для визначення собівартості окремих видів продукції.

Тому витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, при плануванні, обліку та калькулюванні собівартості продукції, групують ще й за статтями калькуляції. Стаття калькуляції – це економічно однорідна група витрат, пов'язаних між собою призначенням і роллю у виробництві конкретного виду продукції.

Відповідно до ПСБО 16 перелік статей калькуляції підприємства визначають самостійно. У Методичних рекомендаціях із планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 визначено типову номенклатуру статей витрат, що рекомендується до застосування (табл. 4.1).

Відмінність інтересів користувачів інформації про витрати обумовлюють відмінність вимог, що висуваються до якості інформації в системах управлінського та фінансового обліків.

Типова номенклатура статей витрат у сільському господарстві

Статті витрат	У рослинництві	У тваринництві	У допоміжних виробництвах	У промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння на посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин і тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Загальнопромислові витрати	+	+	+	+

Так як до зовнішніх користувачів відносяться державні органи, інформація про витрати фінансового обліку повинна відповідати вимогам стандартів та інших нормативно-правових актів. Суворі регламентації фінансового обліку виключає таку якісну характеристику інформації, як рентабельність. Хоча підприємства прагнуть до зменшення витрат на отримання такої інформації, зовсім відмовитись від них, як це можливо при організації управлінського обліку, не вдасться. Вимога адресності також є специфічною для інформації фінансового обліку, адже ця інформація призначена як для внутрішніх, так і для великого кола зовнішніх користувачів. Не йде тут мова і про конфіденційність інформації (на відміну від інформації про витрати управлінського обліку). Зіставність та

аналітичність інформації забезпечується тут єдиною методологією обліку та єдиними для всіх підприємств формами фінансової звітності. Оперативність інформації фінансового обліку обмежується звітним періодом (квартал) для зовнішніх користувачів, хоча для внутрішніх користувачів за допомогою системи бухгалтерських рахунків ця інформація може бути досить оперативною. Якісні характеристики інформації про витрати управлінського та фінансового обліків відображено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Якісні характеристики облікової інформації в системі управління витратами

Якісні характеристики	Значення	
	управлінський облік	фінансовий облік
Стислість	Інформація повинна бути чіткою і не містити зайвих показників, які не використовуються для аналізу ситуації та прийняття рішень	
Достатність	Інформація має бути достатньою для прийняття рішень	
Надійність	В інформації не повинно бути помилок та вона не повинна бути упередженою	
Оперативність	Інформація повинна бути готова на той час, коли вона необхідна для прийняття рішення	Обмежується звітним періодом (квартал) для зовнішніх користувачів, для внутрішніх користувачів за допомогою системи бухгалтерських рахунків ця інформація може бути більш оперативною
Зіставність, аналітичність	Менеджери повинні отримати інформацію у такому вигляді, щоб її можна було порівняти за часом та з аналогічною інформацією за підрозділами	Забезпечується єдиною методологією обліку та єдиними для всіх підприємств формами фінансової звітності
Доцільність	Інформація повинна відповідати меті її отримання	
Рентабельність	Отримання, підготовка та надання інформації не повинні коштувати більше, ніж вигоди від її використання	-
Адресність	Інформація повинна бути доведена до відповідального виконавця; при цьому слід дотримуватись конфіденційності	Інформація призначена як для внутрішніх, так і для великого кола зовнішніх користувачів
Відповідність нормативним актам	-	Інформація повинна відповідати вимогам стандартів та інших нормативно-правових актів

Взаємозв'язок об'єктів фінансового та управлінського обліків витрат із об'єктами та суб'єктами управління, для яких призначена інформація про витрати, узагальнила Я. П. Іщенко в своїй монографії²¹⁸ (рис. 4.6).

Об'єкти витрат		Об'єкти управління	Суб'єкти управління
Витрати підприємства	ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК	Підприємство	Зовнішні суб'єкти управління Керівник підприємства
Витрати за видами діяльності та за елементами операційних витрат		Види діяльності	Зовнішні суб'єкти управління Керівник підприємства Менеджери вищої ланки
Витрати рослинництва (за культурами, групами культур), аналогічними об'єктам обліку біологічних активів рослинництва Витрати тваринництва (за групами тварин) аналогічними об'єктам обліку біологічних активів тваринництва	ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК	Виробничі процеси за видами виробництв	Керівник підприємства Менеджери вищої ланки Керівники підрозділів
Витрати за технологічними процесами	УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК	Виробничі процеси за видами виробництв	Керівник підприємства Менеджери вищої ланки Керівники підрозділів
Витрати за центрами відповідальності		Структурні підрозділи (центри відповідальності)	Керівник підприємства Менеджери вищої ланки Керівники підрозділів

Рис. 4.6. Взаємозв'язок об'єктів витрат, об'єктів управління та суб'єктів управління

І внутрішні, і зовнішні суб'єкти управління отримують інформацію про витрати уже в обробленому та згрупованому вигляді, прийнятному для сприйняття та для обґрунтування тих чи інших рішень. Для отримання таких даних інформація спочатку реєструється в первинних документах, накопичується у зведених документах. Ця облікова діяльність є єдиною для

²¹⁸ Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : монографія. Вінниця: Вид-во ПП «ТД Едельвейс і К», 2011. 276 с.

управлінського та фінансового обліку. Групування витрат за аналітичними рахунками (об'єктами обліку) уже залежить від потреб в інформації про витрати тих чи інших користувачів. Відповідно певні об'єкти обліку витрат відносяться до внутрішньої інформації (об'єкти управлінського обліку), інші – призначені для групування інформації про витрати в системі фінансового обліку. Певні об'єкти обліку є спільними для обох систем. Для подання інформації зовнішнім користувачам у фінансовій звітності витрати попередньо обліковуються за об'єктами обліку виробництва (культурами, групами культур, групами тварин), після чого відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку. Ця ж аналітична інформація використовується в управлінському обліку для обчислення собівартості виробленої продукції.

Отже, інформація щодо витрат є спільною для фінансового й управлінського обліків на вході в облікову систему та поступово вона трансформується в різні вихідні потоки інформації (рис. 4.7).

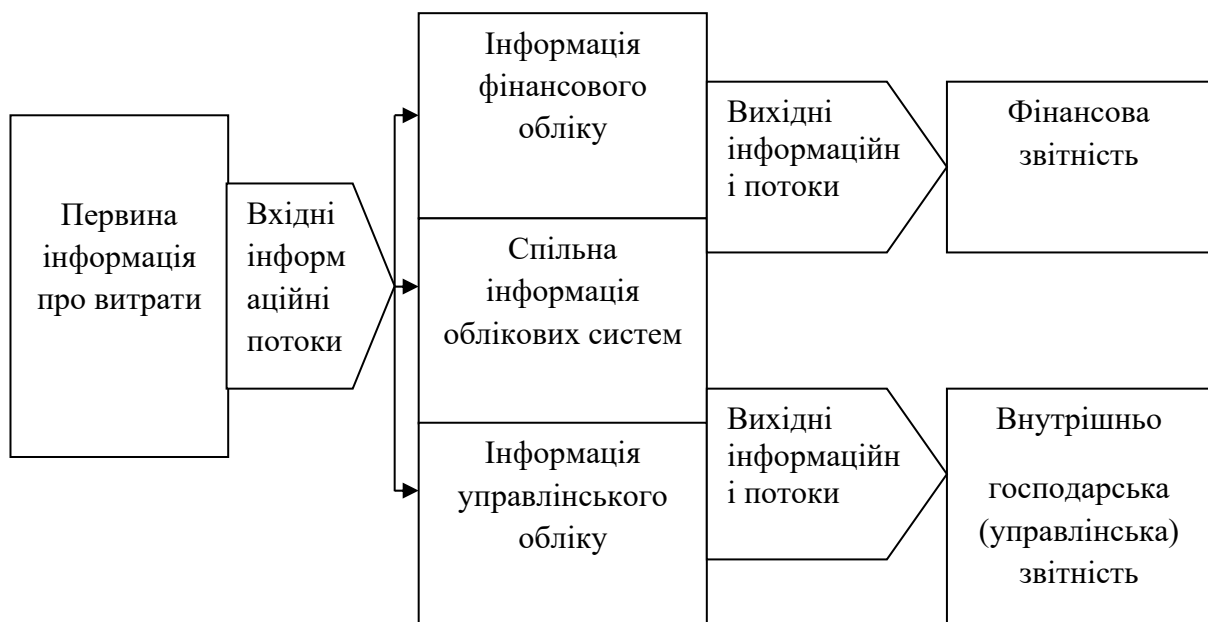


Рис. 4.7. Схема трансформації облікової інформації

Отже, облік витрат в системі управління – це процес отримання, підготовки та передавання інформації про витрати, що використовується

управлінською ланкою, для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації.

4.2. Облік прямих витрат виробництва

Основою фінансового обліку є первинний облік. Господарська операція (подія, факт) є об'єктом інформації (одиницею інформації), яка фіксується в первинному документі. Дані первинного обліку в чистому вигляді не пристосовані для інформаційного забезпечення управління. Завданням обліку є перетворити первинні дані у продукт для управління. Тобто обробити, згрупувати та представити факти таким чином, щоб із мінімуму первинно зареєстрованих даних отримати максимум корисної для обґрунтування і прийняття управлінських рішень інформації. Первинна інформація про процес виробництва необхідна для отримання результатної інформації про витрати та їх поведінку.

Для обліку праці та заробітної плати в галузі рослинництва використовують досить велику кількість первинних документів. Основним документом із обліку виходу на роботу та відпрацьованого часу є табель обліку робочого часу (ф.№ П5) (Додаток Е).

Для обліку ручних та кінно-ручних робіт у рослинництві застосовують Обліковий лист праці та виконаних робіт у двох варіантах: перший (ф. № 66) – для бригади, другий (ф. № 66а) – індивідуальний, на кожного працівника окремо (Додаток Ж). В облікових листах відображають назву робіт за відповідне число, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи та нарахована сума оплати праці. По кожному виду робіт записують одиницю виміру, норму виробітку та розцінку. Кількість відпрацьованих коней-днів наводиться в останньому рядку по кожному виду робіт, які здійснювалися за допомогою коней.

Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № 67) застосовується для обліку робіт трактористів-машиністів протягом 5, 10, 15 днів, тобто залежно від того, як це передбачено планом документообігу. У ньому відображаються

виконані роботи під ту чи іншу культуру, склад агрегату й агротехнічні умови їх виконання (Додаток З).

Виконані транспортні роботи тракторами оформляють Дорожнім листом трактора (ф. № 68). Дорожній лист виписує механік або бригадир кожного дня перед виїздом із гаража та видають на руки трактористу. На лицьовому його боці записують завдання трактористу, у якому відмічають в числу розпорядженні він знаходиться, звідки та куди доставляти вантаж, клас і кількість вантажу, який необхідно перевезти та відстань перевезення. Заправляючи трактор, заправник відмічає в дорожньому листі кількість виданого пального та його залишок при виїзді, і затверджує все це своїм підписом. На зворотному боці листа відображається виконання завдання, що засвідчується підписом відправника й одержувача вантажу.

Первинний облік нарахування заробітної плати водіям для врахування послуг вантажного автотранспорту здійснюються в подорожніх листах (Додаток И). Подорожні листи типових форм, оформлені належним чином, видаються водію під розпис. На лицьовому його боці записують завдання водію, характеристику автомобіля та реєструють видачу палива, на зворотному – виконання завдання, що засвідчується підписом відправника і одержувача вантажу. Усі подорожні листи після виконання робіт здають у бухгалтерію, де на їх основі нараховують оплату праці за робочий день (день або зміну), визначають обсяг виконаних робіт і наданих послуг.

Включення заробітної плати працівників тваринництва у витрати даної галузі відбувається за Розрахунком нарахування оплати праці працівникам тваринництва (ф. №69) (Додаток І).

Включення насіння у витрати виробництва продукції рослинництва здійснюється на основі Акту на списання насіння та садивного матеріалу (ф. № 119) (Додаток К).

Для посилення контролю за використанням і списанням на витрати виробництва добрив, а також засобів захисту рослин у господарстві використовують спеціальні первинні документи, а саме: Акти щодо

використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф. № 118) (Додаток Л).

Фактичну витрату нафтопродуктів на виробничі потреби списують на підставі облікових листків трактористів-машиністів і дорожніх листків. У них зазначають кількість фактично витраченого палива та витрати за нормою на виконаний обсяг робіт. За даними облікових і дорожніх листків визначають перевитрату або економію палива у порівнянні зі встановленими нормами.

Запасні частини та ремонтні матеріали відпускають на проведення технічних обслуговувань, поточних і капітальних ремонтів тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин за лімітно-забірними картками або Накладними внутрішньогосподарського призначення.

Списання у витрати інвентарю, спецодягу, інших малоцінних предметів здійснюють на підставі Актів на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № 126) (Додаток М).

Амортизацію на основні засоби нараховують у Відомості нарахування амортизації.

Основою для аналітичного обліку витрат є номенклатура об'єктів їх обліку. За П(С)БО 16 «Витрати» об'єкт обліку витрат - це продукція, роботи, послуги, або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Зважаючи на специфіку сільськогосподарського виробництва, дане визначення об'єкту обліку витрат є дещо некоректним. Адже в результаті здійснення біологічних перетворень зазвичай отримують кілька видів продукції (основна, суміжна, побічна) та додаткові біологічні активи. Тому протягом всього виробничого циклу витрати групуються за видами (групами) рослин чи тварин, а не за видами продукції. На продукцію витрати відносяться на кінцевому етапі облікового процесу – на етапі визначення собівартості.

О. А. Подолянчук, щодо методів обліку витрат та калькулювання

собівартості продукції, вважає доречною думку тих науковців, які висловлюють точку зору про те, що метод обліку виробничих витрат та метод калькуляції собівартості продукції – це різні методи, які тісно взаємопов'язані²¹⁹.

Метод обліку витрат - це комплекс прийомів із їх групування та відображення в розрізі об'єктів обліку з метою обґрунтованого визначення собівартості продукції, забезпечення контролю за їх формуванням та забезпечення користувачів необхідною інформацією щодо витрат для управління ними.

Критичний аналіз методів витрат, що використовуються в обліковій практиці підприємств України, наведено в монографії Я. П. Іщенко .²²⁰

Усі нині діючі методи обліку витрат можна класифікувати за ступенем їх нормування та за ступенем повноти відображення витрат у собівартості продукції.

За ступенем нормування витрат методи обліку поділяються на ті, які відображають фактичні витрати та ті, які відображають нормативні (стандартні) витрати.

Методи відображення фактичних витрат традиційно використовують у вітчизняній практиці обліку. Вони передбачають всебічне та точне відображення всіх витрат, які мали місце в процесі діяльності. До них можна віднести методи обліку витрат на замовлення та попередільний.

Попередільний метод обліку витрат застосовується у виробництві, де готова продукція отримується в результаті технологічно процесу, поділеного на стадії, фази (переділи). Існує три різновиди вказаного методу: напівфабрикатний, безнапівфабрикатний і попроцесний.

При напівфабрикатному варіанті облік витрат здійснюється за окремими технологічними переділами, і водночас визначається собівартість

²¹⁹ Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7. URL: www.economy.nauka.com.ua. (дата звернення 15.02.2021 р.).

²²⁰ Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : монографія. Вінниця: Вид-во ПП «ТД Едельвейс і К», 2011. 276 с.

кожного виду проміжної продукції.

Безнапівфабрикатний облік витрат не передбачає визначення собівартості напівфабрикатів, тому облік ведеться без розподілу на стадії виробництва.

Різновидом попередільного методу є попроцесний облік витрат. Указаний метод дозволяє визначити сукупність витрат щодо кожного технологічного процесу зокрема і виробничого циклу в цілому. Технологічні особливості галузі рослинництва дозволяють, на нашу думку, використати переваги даного методу. Адже витрати на виробництво продукції рослинництва починають здійснюватись задовго до її отримання. Тому менеджерам для оперативного управління виробництвом необхідно контролювати розмір витрат у порівнянні з визначеним планом (нормою, стандартом, бюджетом) за кожним здійсненим технологічним процесом виробничого циклу (передпосівний обробіток ґрунту, посів догляд за посівами, збирання врожаю, транспортування продукції, її доробка тощо).

Застосовуючи метод обліку на замовлення, об'єктом обліку витрат є виробниче замовлення, і прямі витрати на виробництво продукції обліковуються в розрізі замовлень (об'єктів обліку), а непрямі нагромаджуються на окремих рахунках із подальшим розподілом на окремі замовлення пропорційно до обраної бази. Такий метод традиційно застосовується для обліку витрат у сільському господарстві, де собівартість виробленої продукції визначається лише в кінці року, а розподіл непрямих витрат здійснюється раз на рік²²¹.

Отже, методи обліку фактичних витрат перестали задовольняти вимоги до інформаційного забезпечення управління. На вимогу часу в процесі розвитку бухгалтерського обліку виникли якісно нові (нормативні) методи обліку витрат.

²²¹ Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №2. С.162-178.

На початку ХХ століття в США виник метод, що отримав назву стандарт-кост. Термін «стандарт-кост» перекладається як стандартні вартості. Основна його ідея полягає в тому, що витрати повинні бути відображені ще до їх здійснення. Водночас відбувається нормування всіх витрат за мінімально граничними нормами. Вони відображають те, що повинно відбуватись на підприємстві за ідеальних умов виробництва.

Вітчизняний нормативний метод обліку витрат, який застосовувався в СРСР, починаючи з 30-тих років минулого століття, суттєво не відрізняється від методу стандарт-кост.

Глибше дослідивши ці два методи, можна зазначити, що при їхній значній схожості, деякі суттєві відмінності все-таки існують. Так, при застосуванні вітчизняного нормативного методу передбачається здійснювати детальний аналітичний облік відхилень від норм за об'єктами обліку витрат і включати їх у собівартість. Застосовуючи метод стандарт-кост, такий аналітичний облік не передбачено. У цьому випадку відхилення від стандартів обліковують на окремих рахунках і списують на фінансові результати.

Однією з переваг нормативного методу обліку витрат, на яку вказують зазначені автори, є такий його елемент, як складання нормативної калькуляції. Нормативна собівартість продукції – це вид попередньої собівартості. У нормативній калькуляції за допомогою норм витрат на виробництво одиниці кожного виду продукції або на одиницю робіт визначають ліміти витрат на виробництво планового обсягу продукції.

За допомогою таких розрахунків керівники та спеціалісти господарства на початку звітної періоду мають інформацію про розміри матеріальних і трудових витрат, необхідних для виробництва продукції.

Але якість застосування норм і нормативів у разі формування нормативної собівартості створює велику проблему, так як реальний стан нормування виробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах у більшості випадків не відповідає вимогам, поставленим до нього. А основна

вимога до нормативів – це економічна їх обґрунтованість, тобто повне і вірогідне відображення в нормативі всієї сукупності факторів, які його утворюють (на нього впливають), а це досить складно в сільському господарстві, де вплив природних факторів на виробництво значно більший ніж деінде. Тому розробити економічно обґрунтовані нормативи на більш-менш довготривалий час для галузей сільськогосподарського виробництва досить важко. Складна облікова робота з визначення сум економії чи перевитрат за причинами та відповідальними особами, з документального підтвердження фактів перевитрат, доведення лімітів виявлялась марною. Тому нормативний метод не набув належного поширення в АПК.

Ідеї стандарт-кост мали значний вплив на формування такої системи обліку витрат, як директ-костінг. Суть її полягає в тому, що всі витрати діляться на змінні та постійні. Постійні витрати не включаються до собівартості продукції, а повністю відносяться на загальні фінансові результати того звітного періоду, у якому вони виникли.

Автори цього методу вважають, що лише змінні витрати формують реальну собівартість продукції. Це пояснюється тим, що лише змінні витрати пов'язані з об'ємом виробництва. Тому дана система обліку витрат передбачає виявлення неповної собівартості продукції. Директ-костінг може здійснюватись як при фактичних, так і при нормативних витратах.

Застосовуючи дану систему, обмежена собівартість продукції планується й обліковується лише в частині змінних витрат (витрати, які змінюються прямопропорційно до зміни обсягів діяльності). Постійні витрати (витрати, що не змінюють свій розмір зі зміною обсягів виробництва та реалізації) збираються на окремому рахунку та періодично списуються на дебет рахунку фінансових результатів.

Однією з переваг методу, побудованого на основі розподілу витрат на змінні та постійні, є можливість здійснення аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток», одним із елементів якого є аналіз беззбитковості, що здійснюється за допомогою розрахунку точки беззбитковості, яка визначає

критичний обсяг реалізації, тобто такий обсяг, при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

Головним фактором витрат за такого аналізу є обсяг виробництва (реалізації), а решта факторів до уваги не береться. Ця особливість методу директ-костінг робить недоцільним його впровадження в сільськогосподарських підприємствах. Адже технологічними особливостями сільськогосподарського виробництва є значна, якщо не переважна, залежність розміру витрат не від обсягу продукції, а від обсягу діяльності, якими в рослинництві є розміри посівних площ, а в тваринництві – поголів'я тварин. До таких витрат, наприклад, відносяться витрати пального на передпосівний обробіток ґрунту, посів, догляд за посівами; витрати насіння; добрив; засобів захисту рослин, кормів, засобів захисту тварин. Нарахування оплати праці, застосовуючи підрядну систему, за роботи, де нормою виробітку є оброблена (засіяна) площа чи кількість голів тварин і, відповідно всі відрахування на соціальні заходи, розраховані на основі сум цієї оплати, також залежать від посівної площі та поголів'я. Від цих факторів залежать і деякі інші витрати, наприклад, кількість води для зрошення, витраченого тепла та електроенергії на вирощування тієї чи іншої культури в спорудах закритого ґрунту²²².

Для обліку прямих витрат виробництва сільськогосподарської продукції Планом рахунків передбачено рахунок 23 «Виробництво» (табл. 4.3). Субрахунків до цього рахунку не передбачено, підприємства відповідно до специфіки виробництва та до організаційної структури самостійно відкривають субрахунки до рахунку 23.

У сільськогосподарських підприємствах традиційно для обліку виробництва продукції відкривають такі субрахунки:

- 231 «Рослинництво»

²²² Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : монографія. Вінниця: Вид-во ПП «ТД Едельвейс і К», 2011. 276 с.

- 232 «Тваринництво»
- 233 «Промислові виробництва»
- 234 «Допоміжні виробництва та господарства».

За дебетом цих субрахунків відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, за кредитом – вихід продукції та вартість наданих послуг.

Таблиця 4.3

Характеристика рахунку 23 «Виробництво»

Номер рахунку	23 «Виробництво»
Призначення	Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).
За дебетом відображаються	прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальнопромислові витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг) із технологічних причин
За кредитом відображаються	вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо)
Аналітичний облік	ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.
Реєстри обліку ж/о форми	Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва №5.5 с.-г. Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв №5.6. с.-г. Зведена відомість №5.10 с.-г. до Журналу – ордеру №5 В с.-г. Журнал – ордер №5 В с.-г.

Основні бухгалтерські проводки, які використовуються на підприємстві для обліку прямих витрат виробництва наведено у табл. 4.4.

Для обліку основних виробництв передбачено ведення Звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва №5.5 с.-г., та Звіту про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв №5.6. с.-г. Звіти складаються за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідних статтях витрат. Дані Звітів за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів

та галузей виробництв переносять до Зведеної відомості №5.10с.-г., а її підсумки з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордера №5.В с.-г., а обіги з кредиту Журналу-ордера – до Головної книги.

Таблиця 4.4

Кореспонденція рахунків із обліку прямих витрат виробництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію на виробничі основні засоби	23	13
2	Відпущено запаси на потреби виробництва	23	20
3	Відпущено у виробництво МПП	23	22
4	Відображено послуги допоміжних виробництв, наданих основному виробництву	231, 232, 233	234
5	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23	27
6	Оплачено готівкою витрати виробництва	23	30
7	Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23	372
8	Нарахована оплата праці виробничим працівникам	23	66
9	Нараховано ЄСВ, нараховані внески страховим компаніям зі страхування виробничого майна	23	65
10	Послуги сторонніх організацій для потреб основного виробництва	23	64
11	Отримано готову продукцію з виробництва	26, 27	23
12	Надано (реалізовано) послуги, виконано роботи	903	23

Інформація щодо витрат, яку отримують за допомогою її узагальнення, на рахунках бухгалтерського обліку використовується для складання періодичної та річної фінансової звітності. Дебетове сальдо за рахунком 23 «Виробництво» відображається в другому розділі активу балансу за статтею «Незавершене виробництво».

4.3. Облік загальновиробничих витрат

У складі виробничих витрат суб'єктів господарювання є значна частина витрат, які в момент їх здійснення неможливо економічно-доцільним шляхом віднести на певний об'єкт обліку. Такі витрати називають непрямими виробничими, або загальновиробничими витратами. Це виробничі накладні

витрати на організацію виробництва, управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включаються наступні витрати (рис. 4.8).

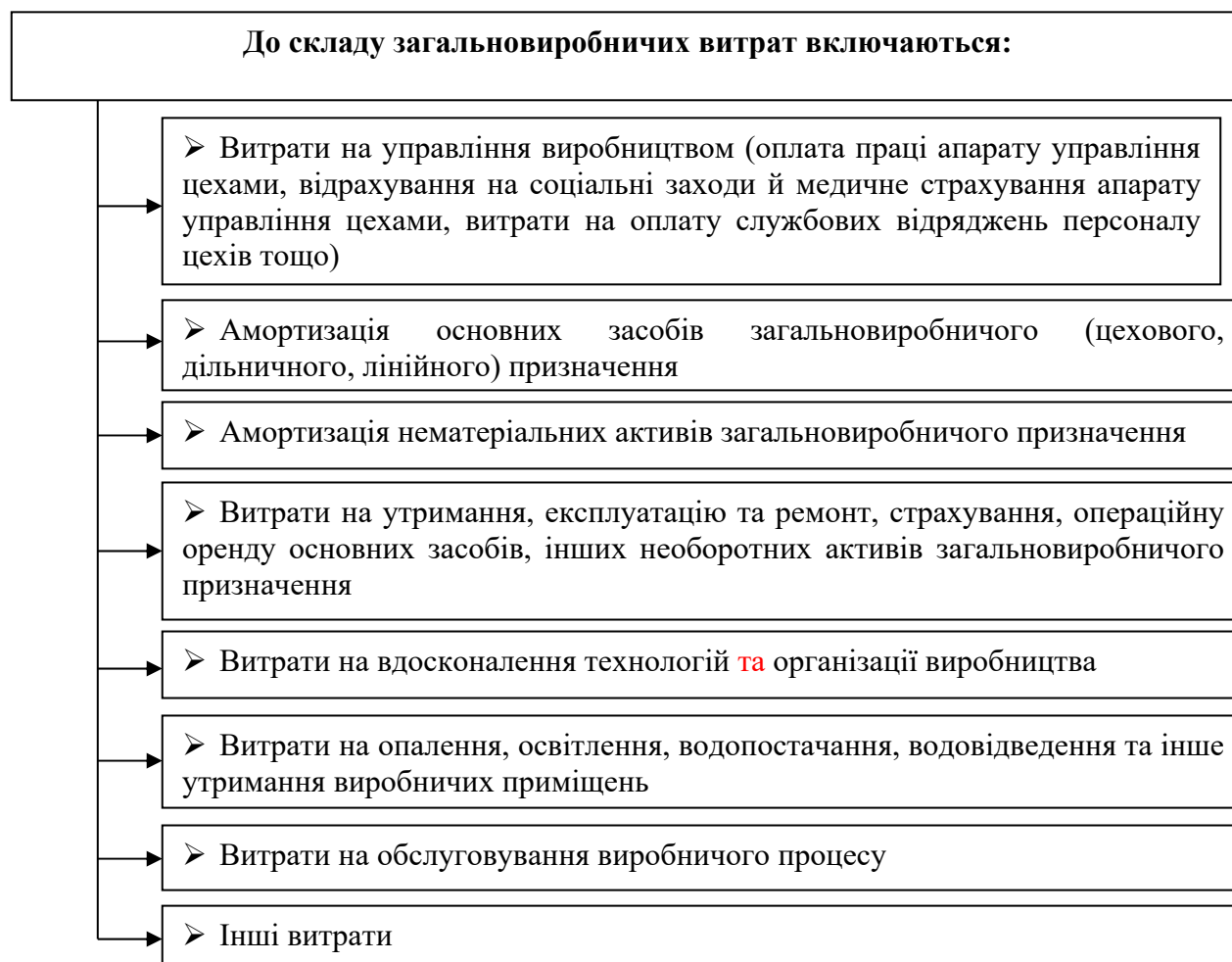


Рис. 4.8. Склад загальновиробничих витрат за П(С)БО 16 «Витрати»

Одним із елементів обліку загальновиробничих витрат, який регулюється стандартами бухгалтерського обліку, як національними так і міжнародними, є їх розподіл.

П(С)БО 16 «Витрати» регламентує здійснення розподілу змінних загальновиробничих витрат із застосуванням обраної підприємством бази розподілу, враховуючи фактичну потужність підприємства. Постійні загальновиробничі витрати, яких переважна більшість, розподіляються на

об'єкти обліку витрат виробництва за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відносяться до витрат періоду – до статті «Собівартість реалізованої продукції».

Із метою розподілу загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні (рис. 4.9).



Рис.4.9. Класифікація загальновиробничих витрат із метою розподілу

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), враховуючи фактичні потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їхню фактичну величину.

За діючою методикою в сільському господарстві загальновиробничі витрати не діляться на постійні та змінні, як це передбачено П(С)БО 16 «Витрати» і розподіляються наприкінці року (рис. 4.10), а не щомісячно²²³.

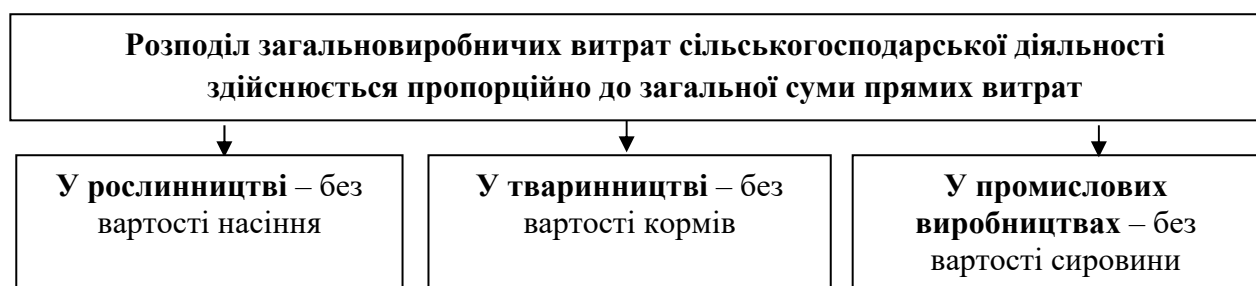


Рис.4.10. Методика розподілу загальновиробничих витрат у сільському господарстві

Це не дозволяє визначити суму витрат на продукцію при її оприбуткуванні та здійснювати коригування на різницю між справедливою вартістю оприбуткованої продукції та витратами на її виробництво (якщо підприємство оцінює отриману готову сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю).

Для приведення обліку загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств у відповідність до норм вітчизняних і міжнародних стандартів обліку, у їхньому складі слід виділити змінну та постійну компоненту. Для кожного підприємства перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат буде різним. Наприклад, якщо для загальновиробничих основних засобів використовується виробничий метод нарахування амортизації, ці витрати відноситимуться до змінних, якщо ж один із решти методів, визначених П(С)БО 7 «Основні засоби» - до постійних. Враховуючи економічну сутність загальновиробничих витрат та ступінь суттєвості при незначних сумах змінної компоненти, підприємства можуть вважати всі загальновиробничі витрати умовно-постійними.

²²³ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>. (дата звернення 15.02.2021 р.).

Для здійснення сільськогосподарськими підприємствами щомісячного розподілу загальновиробничих витрат, який би відповідав національним стандартами обліку та міжнародній практиці, необхідно визначити, які показники характеризують нормальну потужність підприємства.

За П(С)БО 16, нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів із урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Одиниці виміру виробничої потужності залежать від галузі та характеру виробництва. Як правило, одиницями виміру виробничої потужності підприємства є натуральні вимірники обсягу продукції, у яких вона планується й обліковується.

Підприємства окремих галузей (цукрової та молочної промисловості) визначають виробничу потужність кількістю сировини, яку здатне переробити підприємство за добу.

Для сільськогосподарських підприємств жодна з цих методик визначення потужності неприйнятна в зв'язку з виробничою специфікою та значною номенклатурою продукції, що випускається. Виробнича потужність для таких багатноменклатурних виробництв може визначатись вартісним показником сукупного обсягу продукції. Наприклад, загальною сумою валової продукції в порівняльних цінах.²²⁴

Облік загальновиробничих витрат ведуть на активному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Характеристика цього рахунку представлена в табл. 4.5.

Кореспонденція рахунків із обліку загальновиробничих витрат представлена в табл. 4.6.

Склад статей калькуляції таких витрат має бути однаковий як при плануванні, так і в облікових цілях.

²²⁴ Іщенко Я.П. Вдосконалення методики розподілу загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: економічні науки.* 2010. Випуск 5. том 1. С. 57-60.

Таблиця 4.5

Характеристика рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Номер рахунку	91 «Загальновиробничі витрати»
Призначення	ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва й управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання, експлуатацію машин і устаткування.
За дебетом відображається	сума визнаних витрат
За кредитом відображається	щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво»
Аналітичний облік	ведеться за місцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат
Реєстри ж/о форми обліку	Звіт про загальновиробничі витрати №5.7 с.-г. Зведена відомість №5.10 с.-г. Журнал – ордер №5 В с.-г.

Це забезпечить порівнянність даних про планову та фактичну величину загальновиробничих витрат. Таким чином, керівництво отримає більш точну інформацію для цілей управлінського обліку і визначення ефективності роботи підприємства за показником витрат.

Таблиця 4.6

Кореспонденція рахунків із обліку загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію на необоротні активи загальновиробничого призначення	91	13
2	Списані виробничі запаси на загальновиробничі потреби	91	20
3	Передано в експлуатацію (на загальновиробничі потреби) МШП	91	22
4	Оплачено коштами загальновиробничі витрати	91	30, 31
5	Списано витрати на відрядження загальновиробничого персоналу	91	372
6	Акцептовано рахунки постачальників, підрядників за послуги загальновиробничого характеру	91	63
7	Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу та здійснено відрахування органам соціального страхування	91	66, 65
8	Нараховано орендну плату	91	684
9	Списано суму загальновиробничих витрат після розподілу	23	91

Для аналітичного обліку загальновиробничих витрат використовують Звіт про загальновиробничі витрати №5.7 с.-г., для синтетичного їх відображення – Журнал-ордер №5 В с.-г.

1.4. Облік витрат майбутніх періодів

Кожне підприємство в процесі своєї діяльності здійснює витрати, які не можна відразу віднести до витрат конкретного звітного періоду (місяця або року). Із огляду на це, в обліку існує необхідність розмежовувати такі витрати між окремими місяцями або роками з метою їх правильного включення до витрат того чи іншого звітного періоду. До таких витрат відносяться: сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання; витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв і агрегатів (рис. 4.11).

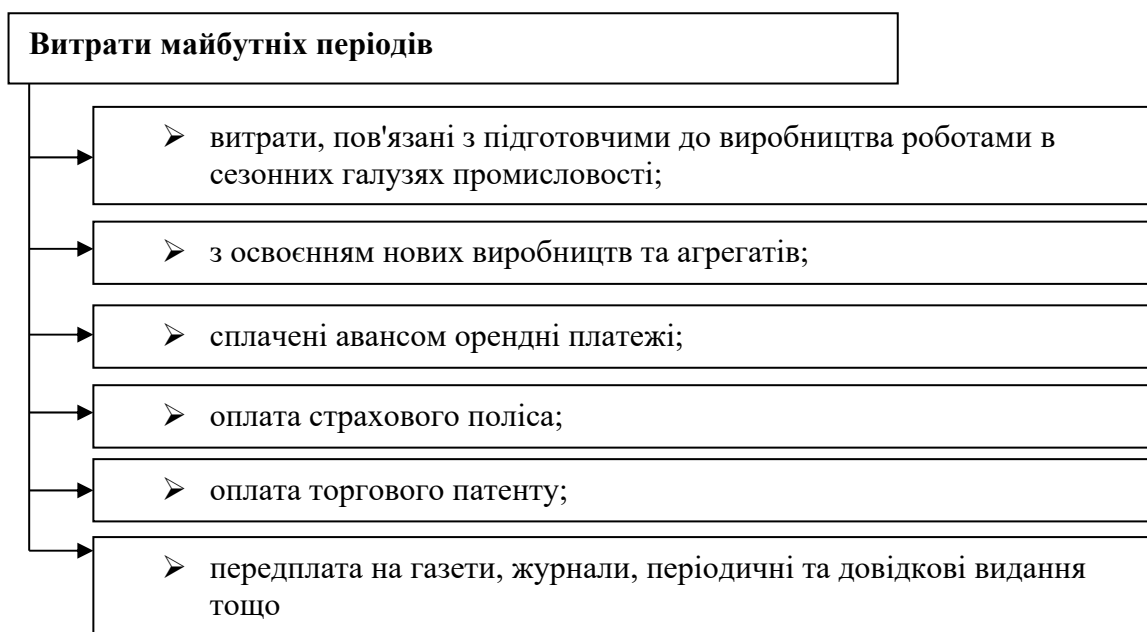


Рис.4.11. Перелік витрат майбутніх періодів

Із огляду на специфіку сільськогосподарської діяльності, окрім вищезазначених витрат, до витрат майбутніх періодів тут відносяться

витрати на будівництво й утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин; витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема гіпсування та вапнування ґрунтів); витрати на поліпшення природних сіножатей і створення культурних пасовищ; витрати з облаштування траншей та інших споруд для силосування тощо (рис. 4.12).

Для узагальнення інформації щодо здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, призначено рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

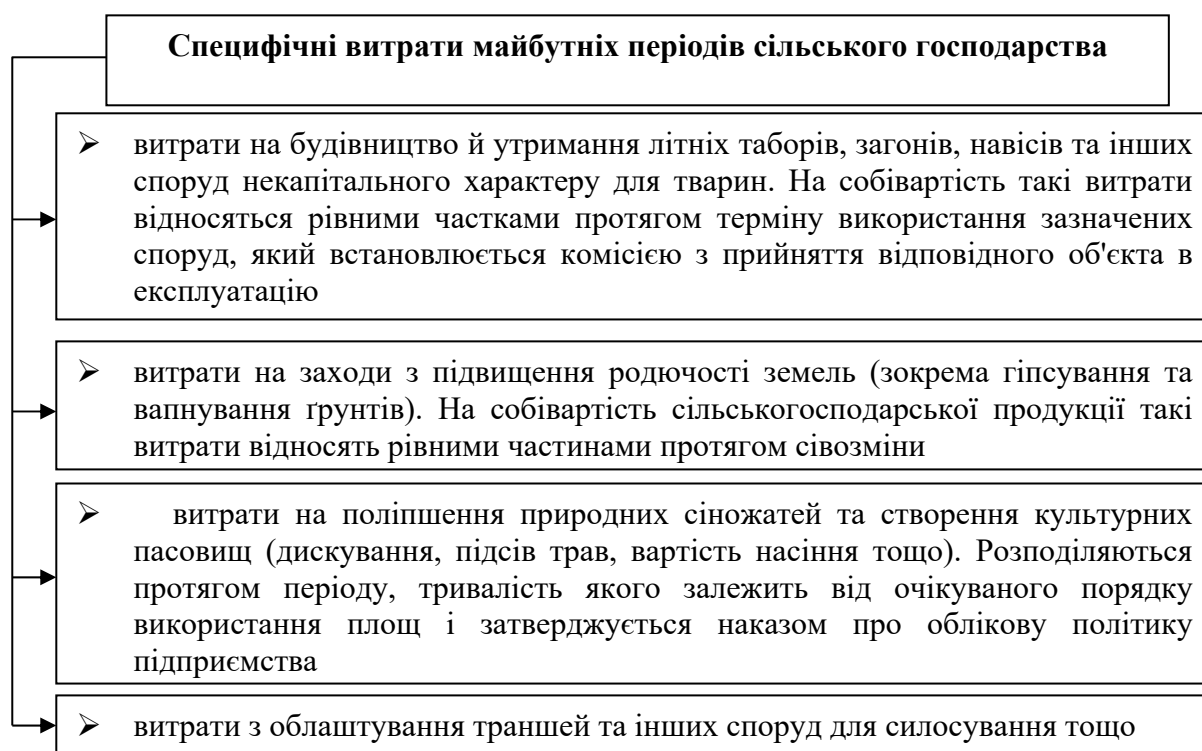


Рис.4.12. Витрати майбутніх періодів у сільському господарстві

За дебетом рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду або собівартості виробленої продукції.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами. Розподіл і списання таких витрат може здійснюватися двома способами:

- 1) рівномірним;

2) за кошторисними ставками (рис. 4.13).

Спосіб рівномірного розподілу витрат майбутніх періодів передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва рівними частинами протягом терміну їх списання, визначеного підприємством.

Методом рівномірного списання зазвичай розподіляються такі витрати, як сплачені авансом орендні платежі, суми оплаченого страхового поліса (страхування основних засобів підприємства тощо), передплати за газети, журнали, періодичні та довідкові видання, витрати на будівництво й утримання літніх таборів і загонів для тварин тощо.

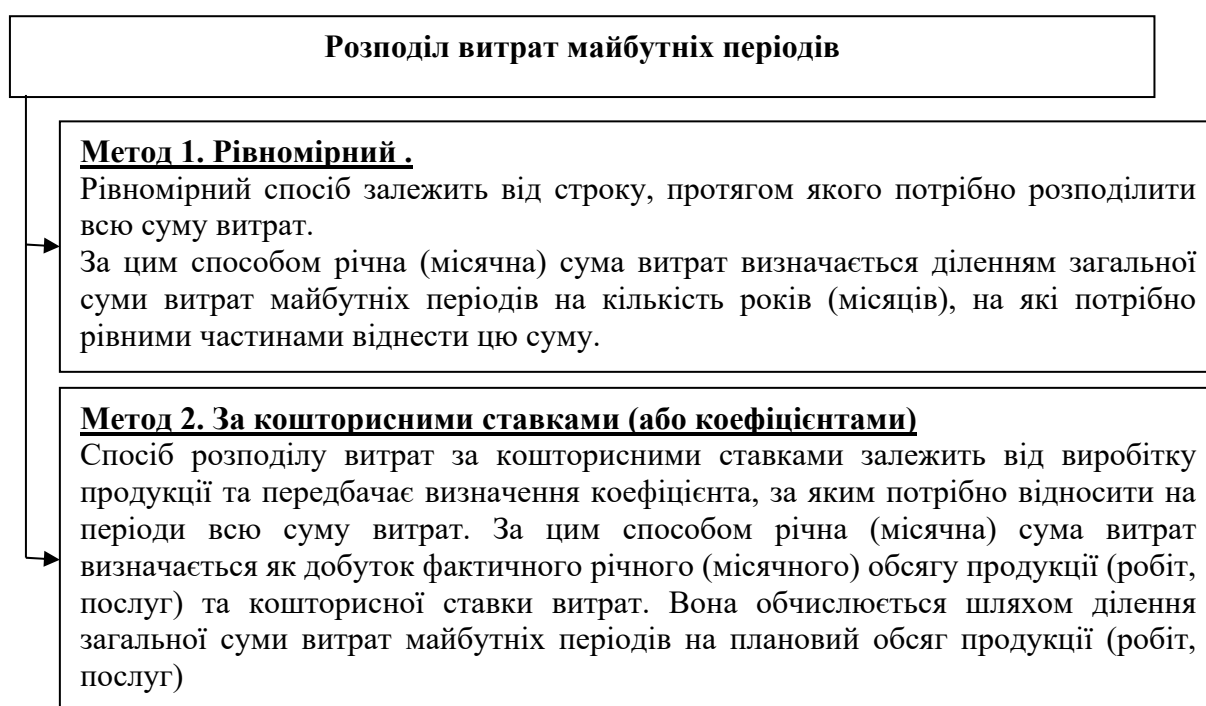


Рис.4.13. Методи розподілу витрат майбутніх періодів

Розподіл витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції зазвичай здійснюється з використанням способу кошторисних ставок, який передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва пропорційно кошторисної ставки, яка визначається шляхом ділення таких витрат на запланований випуск нового виду продукції.

Кореспонденція рахунків із обліку витрат майбутніх періодів відображена в табл. 4.7.

Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат майбутніх періодів

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування зносу необоротних матеріальних активів, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва	39	13
2	Списання виробничих запасів на витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва	39	20
3	Передплачено підзвітною особою підприємства газети, журнали, періодичні та довідкові видання	39	372
4	Прийнято від постачальників і підрядників виконані роботи, що відносять до витрат майбутніх періодів	39	631
5	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на роботах, що відносять до витрат майбутніх періодів	39	661
6	Проведено нарахування на заробітну плату працівникам, зайнятим на роботах, що відносять до витрат майбутніх періодів	39	651
7	Списання витрат майбутніх періодів на виробництво (освоєння нових виробництв)	23	39
8	Списання витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати (орендні платежі)	91	39
9	Списання витрат майбутніх періодів на адмін. витрати (за послуги зв'язку)	92	39
10	Списання витрат майбутніх періодів на витрати на збут (пов'язані з рекламною продукцією)	93	39
11	Списання витрат майбутніх періодів на інші витрати операційної діяльності (пов'язані з придбанням ліцензії)	94	39

Головна принципова відмінність між незавершеним виробництвом і витратами майбутніх періодів: витрати майбутніх періодів – це підготовчі витрати, здійснені ще до моменту початку виробництва, включаючи ті, що пов'язані з декількома циклами виробництва; незавершене виробництво – це витрати, понесені з початку виробництва (вирощування) продукції.

Питання для самоконтролю

1. Якими нормативними актами регламентується визнання, класифікація та облік витрат на підприємствах України?
2. Дайте визначення категорії «витрати виробництва».
3. Назвіть основні умови визнання витрат.
4. Наведіть класифікацію витрат за елементами згідно з П(С)БО 16.

5. Перелік витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за П(С)БО 16 «Витрати».
6. Відображення витрат за економічними елементами на рахунках бухгалтерського обліку.
7. Дайте визначення собівартості реалізованої продукції, товарів, послуг.
8. Суть попроцесного обліку витрат.
9. Суть позамовного методу обліку витрат.
10. Суть нормативного методу обліку витрат.
11. Групування витрат за статтями.
12. Облік витрат, виходу продукції рослинництва.
13. Облік витрат, виходу продукції тваринництва.
14. Поняття непрямих виробничих витрат.
15. Розподіл загальновиробничих витрат за П(С)БО 16 «Витрати».
16. Методика розподілу загальновиробничих витрат у сільському господарстві.
17. Облік витрат майбутніх періодів.
18. Методика розподілу витрат майбутніх періодів.

Тестові завдання для самоконтролю

1. На якому рахунку накопичуються витрати, що здійснюються при виробництві готової продукції?

- 1) 23;
- 2) 26;
- 3) 901;
- 4) 25.

2. Прямі витрати - це:

- 1) сукупність економічно однорідних витрат;
- 2) витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом;

- 3) загальновиробничі витрати;
- 4) накладні витрати.

3. Витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища на виробничому підприємстві включаються до складу:

- 1) адміністративних витрат;
- 2) загальновиробничих витрат;
- 3) інших операційних витрат;
- 4) фінансових витрат.

4. Прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці включаються:

- 1) до складу загальновиробничих витрат;
- 2) до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- 3) до складу інших операційних витрат.
- 4) до складу фінансових витрат.

5. Якщо виробничі матеріали та сировина використовуються безпосередньо для виготовлення продукції, то їхня вартість включається до складу:

- 1) прямих матеріальних витрат;
- 2) загальновиробничих витрат;
- 3) інших прямих витрат.
- 4) фінансових витрат.

6. Як розподіляються загальновиробничі витрати в сільськогосподарському підприємстві:

- 1) пропорційно обсягу виробленої продукції;
- 2) пропорційно загальній сумі витрат;
- 3) пропорційно сумі прямих витрат за вирахуванням вартості насіння (в рослинництві), вартості кормів (в тваринництві);
- 4) пропорційно сумі прямих витрат підрозділу адміністрації.

7. По яких аналітичних рахунках субрахунку 232 «Тваринництво»

можливе в кінці року дебетове сальдо як сума витрат незавершеного виробництва:

- 1) вирощування і відгодівля свиней;
- 2) бджільництво;
- 3) вівчарство;
- 4) конярство.

8. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції

визначаються:

- 1) у П(С)БО № 16 «Витрати»;
- 2) у П(С)БО № 9 «Запаси»;
- 3) типовими положеннями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- 4) підприємством самостійно.

9. Які з перелічених витрат не входять до виробничої собівартості продукції:

- 1) витрати на утримання адміністративних будівель;
- 2) витрати на аудиторські послуги;
- 3) витрати на гарантійний ремонт продукції;
- 4) усі перелічені.

10. Що відображається за кредитом калькуляційних рахунків?

- 1) витрати, пов'язані зі створенням готової продукції, послуг;
- 2) одержана продукція з виробництва;
- 3) виручка від реалізації продукції;
- 4) інші показники.

11. Повна собівартість реалізованої продукції визначається як:

- 1) підсумок виробничої собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат і загальновиробничих витрат;
- 2) підсумок виробничої собівартості та загальновиробничих витрат;
- 3) результат від вирахування з виробничої собівартості продукції залишків незавершеного виробництва;

4) підсумок виробничої собівартості, адміністративних витрат і витрат на збут.

12. Списано паливо на основне виробництво, вказати правильну проводку.

- 1) Дт 23 Кт 83 та Дт 803 Кт 203;
- 2) Дт 10 Кт 201;
- 3) Дт 39 Кт 203;
- 4) Дт 203 Кт 92.

13. Вказати кореспонденцію рахунків для операції з відпуску зі складу матеріалів основному виробництву.

- 1) Дт 20 Кт 201;
- 2) Дт 23 Кт 201;
- 3) Дт 201 Кт 22;
- 4) Дт 20 Кт 23.

14. Розподілено загальновиробничі витрати. Вказати правильну кореспонденцію рахунків.

- 1) Дт 201 Кт 91;
- 2) Дт 23 Кт 661;
- 3) Дт 23 Кт 91;
- 4) Дт 201 Кт 203.

15. У фінансовому обліку визначається собівартість продукції:

- 1) повна;
- 2) цехова;
- 3) виробнича;
- 4) за прямими витратами.

16. База розподілу загальновиробничих витрат визначається:

- 1) П(С)БО 16 «Витрати»;
- 2) Методичними рекомендаціями з калькулювання продукції, затвердженими Мінфіном;
- 3) внутрішніми нормативними документами підприємства;

4) окремою постановою Кабінету Міністрів України.

17. До складу загальновиробничих витрат виключаються:

- 1) витрати на оплату праці бригадира рільничої бригади;
- 2) витрати на утримання магазину;
- 3) витрати на послуги зв'язку;
- 4) витрати на амортизацію приміщення офісу.

18. До виробничої собівартості продукції включаються:

- 1) загальновиробничі витрати;
- 2) адміністративні витрати;
- 3) витрати на збут;
- 4) інші операційні витрати.

19. Наприкінці періоду для закриття рахунку 91

«Загальновиробничі витрати» складається кореспонденція рахунків:

- 1) Дт 23 Кт 91;
- 2) Дт 91 Кт 23;
- 3) Дт 79 Кт 91;
- 4) Дт 91 Кт 79.

20. Які з витратних рахунків можуть мати сальдо на кінець звітного періоду:

- 1) 23;
- 2) 96;
- 3) 92;
- 4) 91.

Перелік задач для самостійного розв'язку

Задача 1.

Відобразити кожну операцію на рахунках бухгалтерського обліку та визначити фактичну собівартість кожного виду продукції, якщо на підприємстві виготовляють два види продукції – зошити та журнали. Протягом місяця на підприємстві відбувалися такі господарські операції.

- Відпущено сировину та матеріали для потреб виробництва (грн): на виробництво зошитів 12 000 грн, на виробництво журналів 4 000 грн, загальновиробничі потреби 1 000 грн;

- Відпущено електроенергію для потреб виробництва (грн): на виробництво зошитів 200 грн, на виробництво журналів 100 грн, загальновиробничі потреби 50 грн;

- Нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва, зайнятих виготовленням (грн): зошитів 5 500 грн, журналів 6 000 грн, керівнику цеху виробництва 9 000 грн;

- Наприкінці місяця нараховано амортизацію на основні засоби, які використовуються: для виробництва зошитів 400 грн, для виробництва журналів 200 грн, для загальновиробничих потреб 100 грн;

- Оприбутковано готову продукцію, випущену з виробництва за фактичною собівартістю: зошити 2 100 шт. на суму ? грн, журнали 580 шт. на суму ? грн.;

Розподілено загальновиробничі витрати пропорційно сумах прямих витрат на оплату праці:

- на виробництво зошитів - ?
- на виробництво журналів - ?

Списано собівартість реалізованих:

- 1500 шт. зошитів - ?
- 250 шт. журналів - ?

Задача 2.

Протягом року на виробництво продукції рослинництва здійснені такі витрати:

- послуги допоміжних виробництв із обробітку ґрунту під:
 - а) пшеницю озиму – 25 000 грн;
 - б) ріпак – 28 000 грн;
- списано вартість насіння:
 - а) пшениці озимої – 125 000 грн;
 - б) ріпаку – 110 000 грн;

- списано вартість мінеральних добрив, списаних під:
 - а) пшеницю озиму – 223 000 грн;
 - б) ріпак – 90 000 грн;
 - нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва, зайнятих на вирощуванні:
 - а) пшениці озимої – 230 000 грн;
 - б) ріпаку – 185 000 грн;
 - проведено відрахування на соціальні заходи (ЄСВ) на фонд оплати праці робітників, зайнятих на вирощуванні:
 - а) пшениці озимої – ? грн;
 - б) ріпаку – ? грн;
 - нараховано амортизацію на основні засоби, задіяні у виробництві:
 - а) пшениці озимої – 15 000 грн;
 - б) ріпаку – 5 000 грн;
 - розподілено загальновиробничі витрати рослинництва в сумі 80 000 грн. на виробництво:
 - а) пшениці озимої – ? грн;
 - б) ріпаку – ? грн;
 - оприбутковано одержану з виробництва продукцію:
 - а) зерно пшениці озимої (2 250 ц.) на суму - ?;
 - б) насіння ріпаку (500 ц.) на суму - ?;
 - списано собівартість реалізованих:
 - а) зерна пшениці озимої (1 500 ц.) на суму - ?;
 - б) насіння ріпаку (200 ц.) на суму - ?;
- Скласти кореспонденцію рахунків за зазначеними операціями.

Задача 3.

Витрати на підготовку й освоєння виробництва нової продукції на ПрАТ «Вікторія» склали 540 000 грн. Зазначені витрати було вирішено списати протягом 24 місяців. Визначити суму витрат, яка повинна буде кожного місяця списуватися з кредиту рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» за способом рівномірного розподілу.

Задача 4.

Витрати на підготовку й освоєння виробництва нової продукції на ПрАТ «Вікторія» склали 540 000 грн. Плановий обсяг виробництва нового виду продукції, на собівартість якого передбачено списання вказаних витрат склав за розрахунками 90000 одиниць. Визначити суму витрат, яка буде списана з кредиту рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» за способом кошторисних ставок у перший місяць виробництва нового виду продукції, якщо з виробництва було випущено 9 000 одиниць.

Задача 5.

Протягом звітного періоду адміністративні витрати по підприємству складають:

- заробітна плата 250 000 грн.;
- нарахування єдиного соціального внеску - ? грн.;
- амортизація адміністративного приміщення – 85 000 грн.;
- амортизація легкового автомобіля – 43 000 грн.;
- витрати на відрядження головного бухгалтера – 7 000 грн.;
- витрати на закупівлю канцтоварів – 10 000 грн.

Скласти кореспонденцію рахунків за зазначеними операціями.

ТЕМА 5

ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ

5.1. Поняття та класифікація доходів і витрат

5.2. Облік доходів і витрат операційної діяльності

5.3. Облік доходів і витрат фінансової діяльності

5.4. Облік доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності

Основні терміни: облік, дохід, витрати, операційна діяльність, фінансова діяльність, інвестиційна діяльність.

Навчальна мета: усвідомити поняття «доходи» та «витрати» та їх значення у формуванні фінансових результатів; узагальнити законодавче регулювання обліку доходів і витрат; ознайомитись із класифікацією доходів і витрат відповідно до стандартів бухгалтерського обліку; засвоїти склад доходів і витрат операційної, фінансової та інвестиційної діяльності; засвоїти порядок відображення доходів і витрат за видами діяльності на рахунках бухгалтерського обліку; сформувані знання щодо відображення доходів і витрат у фінансовій звітності.

Виховна мета: сформувані особистісні якості майбутніх фахівців із обліку й оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

5.1. Поняття та класифікація доходів і витрат

Основною метою діяльності більшості підприємств є отримання прибутку задля задоволення потреб власників і трудового колективу.

Основними факторами, що формують фінансовий результат, є доходи та витрати. Адже фінансовий результат діяльності підприємства визначається шляхом порівняння доходів і відповідних витрат. Фінансовим результатом

діяльності може виявитись прибуток (коли доходи перевищують витрати) або збиток (коли витрати виявляються вищими від доходів).

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Визначення термінів за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²²⁵

Терміни	Визначення термінів
Витрати	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
Доходи	збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Прибуток	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
Збиток	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати

Нормативно-правове регулювання визнання та обліку доходів і витрат відображено в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Основні нормативно-правові акти з обліку доходів і витрат

Нормативні акти	Дата прийняття та номер
1	2
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73

²²⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 15.02.2021 р.). (дата звернення: 15.02.2021 р.).

1	2
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» ²²⁶	затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. №290
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» ²²⁷	затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318
Податковий кодекс України	від 02 грудня 2010 р. №2755-VI

Порядок визнання доходів і витрат відображено в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Визнання доходів і витрат

За П(С)БО 15 «Доходи»	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.
За П(С)БО 16 «Витрати»	Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у 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.

Відповідно до П(С)БО 15 не визнаються доходами такі надходження:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів.

²²⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²²⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Згідно з П(С)БО 16 не визнаються витратами:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами й іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
3. Погашення одержаних позик.
4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 П(С)БО 16.
5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Доходи та витрати, а відповідно і фінансові результати підприємства з метою відображення в обліку та фінансовій звітності поділяються за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають (рис. 5.1), а саме на доходи та витрати від операційної та іншої (фінансової та інвестиційної) діяльності.

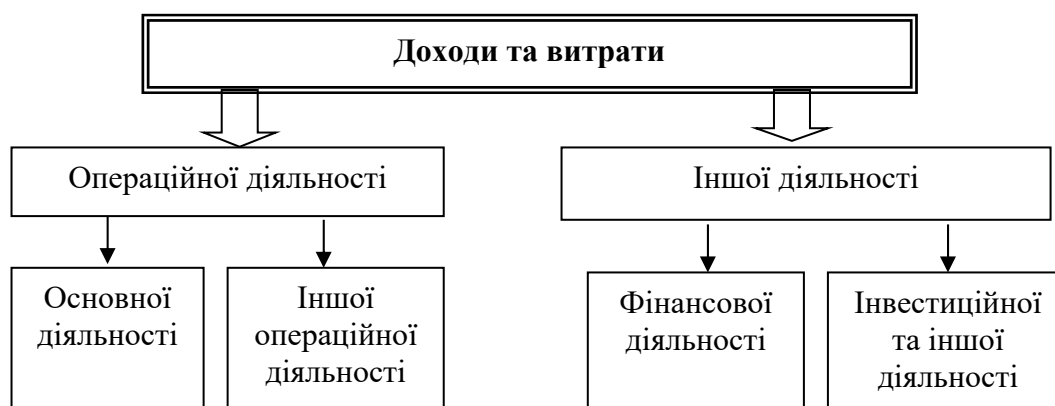


Рис. 5.1. Класифікація доходів і витрат підприємства за видами діяльності

Для обліку витрат і доходів, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій²²⁸ призначено рахунки класів 7 «Доходи та результати діяльності», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» (рис. 5.2).

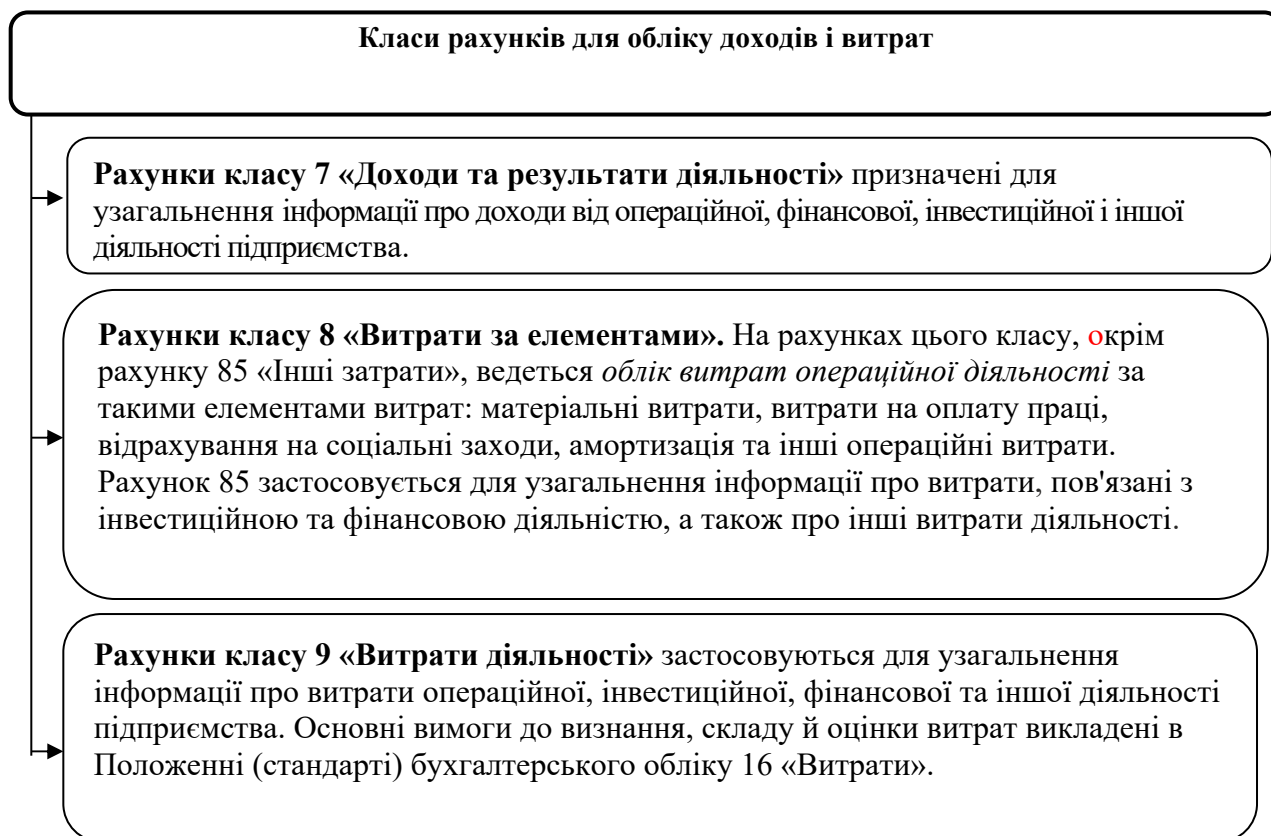


Рис. 5.2. Класи рахунків, призначені для відображення доходів та витрат

Рахунки класів 7 та 9 є обов'язковими до застосування при відображенні доходів і витрат. Їх загальна характеристика відображена на рисунках 5.3 та 5.4.

У фінансовій звітності (в розділі III «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) витрати

²²⁸ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

операційної діяльності групуються за економічними елементами. Відповідно до НП(С)БО 1 виділяють такі елементи операційних витрат (рис. 5.5).

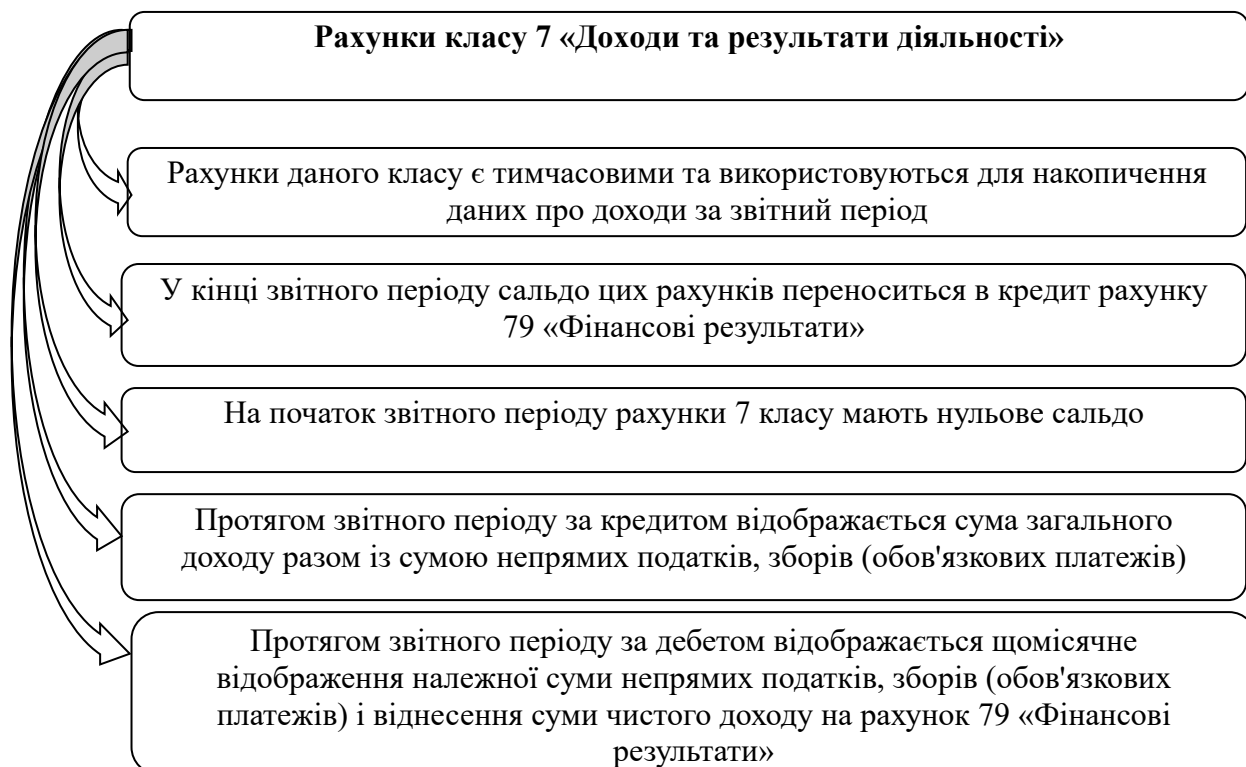


Рис. 5.3. Загальна характеристика рахунків класу 7 «Доходи та результати діяльності»

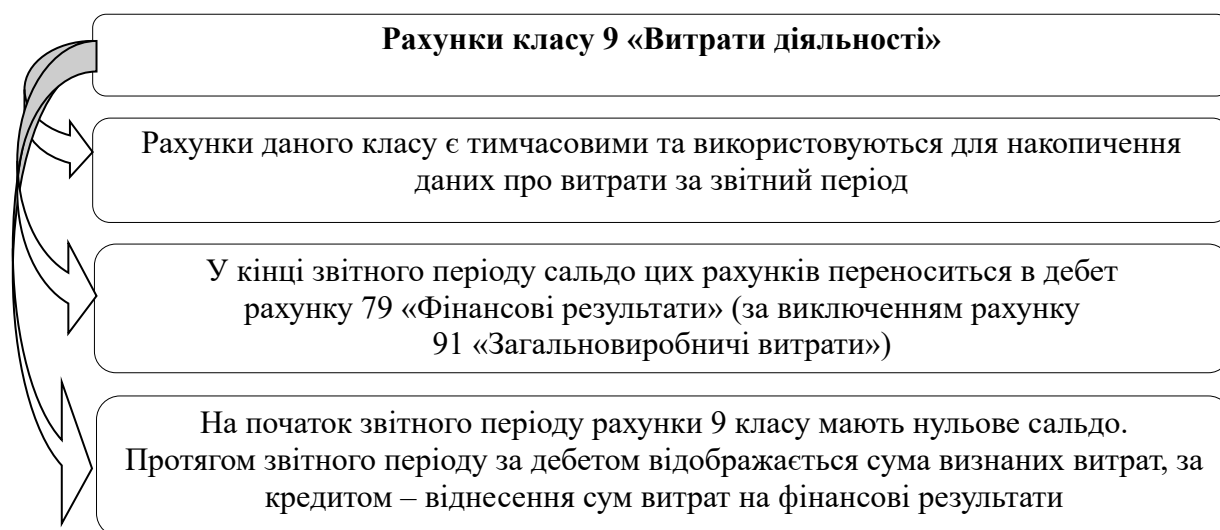


Рис. 5.4. Загальна характеристика рахунків класу 9 «Витрати діяльності»

Для зручності відображення операційних витрат за елементами в звітності підприємства можуть використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (активно-пасивні).

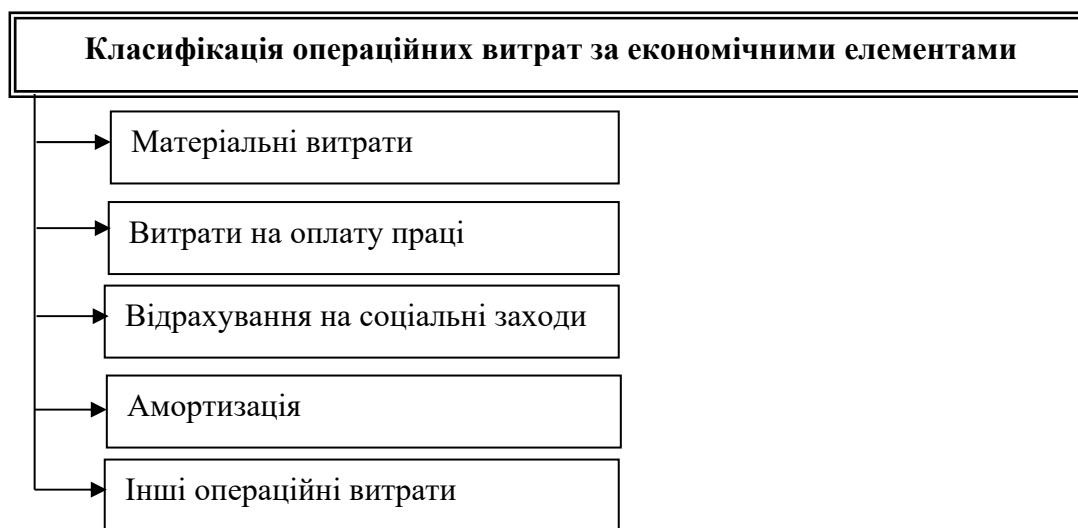


Рис. 5.5. Класифікація витрат операційної діяльності

Рішення про використання чи невикористання рахунків класу 8 приймає підприємство самостійно та фіксує його в Наказі про облікову політику.

5.2. Облік доходів і витрат операційної діяльності

Відповідно до НП(С)БО 1 операційною визнається основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, пов'язані зі здійсненням будь-яких операцій (крім інвестиційної та фінансової). Отже, операційна діяльність суб'єкта господарювання поділяється на основну та іншу операційну діяльність (рис. 5.6).

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства та способом забезпечення основної частки його доходу.

Доходи від операційної діяльності включають доходи від основної діяльності (як правило, від реалізації), а також доходи від іншої операційної діяльності.

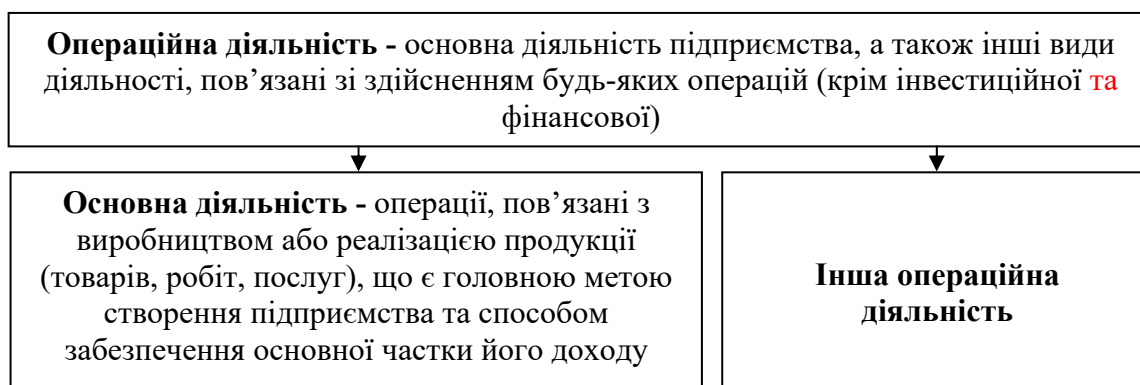


Рис. 5.6. Склад операційної діяльності

Витрати операційної діяльності включають собівартість реалізованої продукції та так звані витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати).

Таблиця 5.4

Склад доходів і витрат операційної діяльності

Доходи	Витрати
70 «Доходи від реалізації»	90 «Собівартість реалізації»
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
702 «Дохід від реалізації товарів»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
704 «Вирахування з доходу»	904 «Страхові виплати»
705 «Перестраховання»	
71 «Інші операційні доходи»	92 «Адміністративні витрати»
	93 «Витрати на збут»
	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про вирахування з доходу. Загальна характеристика рахунку 70 «Доходи від реалізації» представлена в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Характеристика рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Номер рахунку	Рахунок 70 «Доходи від реалізації»
Субрахунки	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
	702 «Дохід від реалізації товарів»
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
	704 «Вирахування з доходу»
	705 «Перестраховання»

Призначення	для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.
За дебетом відображається	належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестрахування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестрахування»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»
За кредитом відображається	збільшення (одержання) доходу
Об'єкти обліку	На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції
	На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.
	На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства й організації, що виконують роботи та надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій.
	На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими й іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».
	На субрахунку 705 «Перестрахування» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестрахування. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестрахування, за кредитом - частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестрахування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».
Аналітичний облік	Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №б с.-г.

Облік собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації» (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Характеристика рахунку 90 «Собівартість реалізації»

Номер рахунку	Рахунок 90 «Собівартість реалізації»
Субрахунки	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
	902 «Собівартість реалізованих товарів»
	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
	904 «Страхові виплати»
Призначення	для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг
За дебетом відображається	виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування
За кредитом відображається	списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»
Об'єкти обліку	На субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.
	На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».
	На субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.
	На субрахунку 904 «Страхові виплати» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про страхові суми та страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестраховання) при настанні страхового випадку.
Аналітичний облік	Аналітичний облік собівартості реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №5Г с.-г.

Кореспонденція рахунків із обліку доходів і витрат основної діяльності відображена в табл. 5.7.

Не включаються до собівартості продукції, а прямо відносяться на фінансові результати, так звані витрати звітного періоду. До цих витрат відносять витрати на здійснення таких функцій, як управління, маркетинг, дослідження, збут.

Кореспонденція рахунків із обліку доходів і витрат від реалізації

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення у складі доходу виручки від реалізації товарів, робіт, послуг за цінами реалізації	36	701, 702, 703
2	Нараховано ПДВ, акцизний податок, інші податки та обов'язкові платежі, що сплачуються з виручки від реалізації	701, 702, 703	64
3	Списано виробничу собівартість готової продукції, товарів, робіт, послуг	901, 902, 903	26, 27, 28, 23
4	Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ, акцизного податку на збільшення фінансового результату	701, 702, 703	791
5	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату	791	901, 902, 903

Відповідно до П(С)БО 16 витратами періоду є адміністративні витрати та витрати на збут.

Адміністративні витрати – це сукупність усіх витрат підприємства, які пов'язані не з виробництвом, а з управлінням підприємством. Ці витрати не додають цінності готовій продукції, але збільшують витрати підприємства. Проте без їх здійснення діяльність не може бути ефективною. Адміністративні витрати, як і будь-які інші, потребують своєчасного повного та об'єктивного відображення в обліку.

На законодавчо-нормативному рівні склад адміністративних витрат регламентується П(С)БО 16 «Витрати»²²⁹. Відповідно до П(С)БО 16 адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним в масштабі всього підприємства. До адміністративних відносять такі витрати (рис. 5.7).

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат. Статті витрат для обліку адміністративних витрат визначаються підприємствами.

²²⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

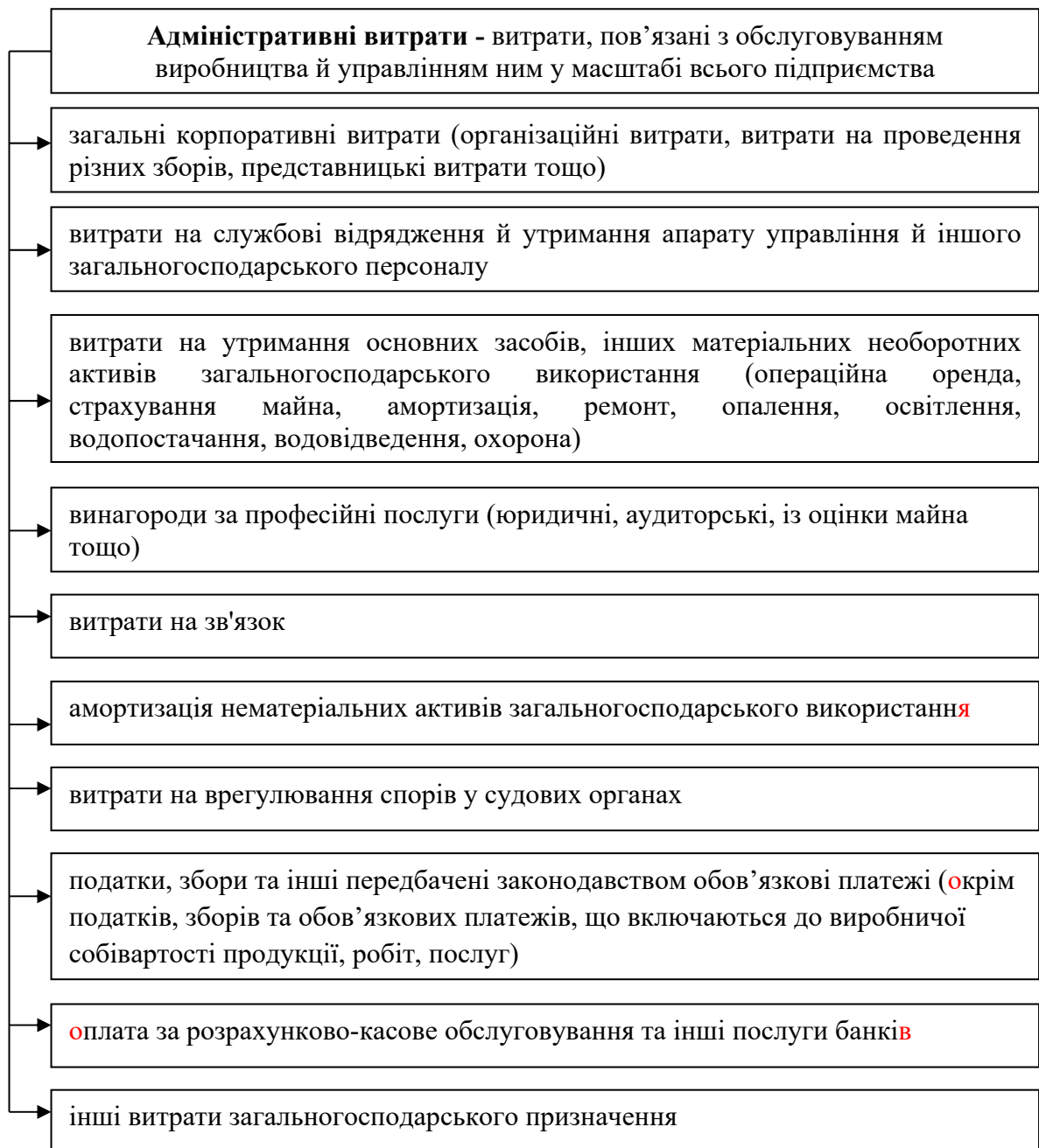


Рис. 5.7. Склад адміністративних витрат

Для обліку адміністративних витрат може використовуватись номенклатура статей, що наведена в Звіті № 5.8 с.-г. про адміністративні витрати:

- 1) утримання апарату управління:
 - витрати на оплату праці;
 - витрати на соціальні заходи;

- витрати на відрядження;
 - інші витрати апарату управління.
- 2) утримання загальногосподарського персоналу:
- витрати на оплату праці;
 - витрати на соціальні заходи;
 - витрати на відрядження;
 - інші витрати апарату управління.
- 3) представницькі витрати;
- 4) витрати на утримання основних засобів та інших необоротних активів адміністративного призначення:
- амортизація;
 - витрати на ремонт (витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, витрати на матеріальні цінності тощо);
 - витрати на опалення;
 - витрати на освітлення;
 - водопостачання;
 - витрати на охорону праці та техніку безпеки;
 - інші витрати (витрати на зв'язок, амортизацію нематеріальних активів, розрахунково-касове обслуговування, інші).

Синтетичний облік цих витрат здійснюється на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Облік адміністративних витрат і порядок їх списання на фінансові результати наведено в таблиці 5.8.

Таблиця 5.8

Характеристика рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Номер рахунку	Рахунок 92 «Адміністративні витрати»
Призначення	відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства
За дебетом відображається	сума визнаних адміністративних витрат
За кредитом відображається	списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»
Аналітичний облік ведеться	за статтями витрат
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №5В с.-г.

Облікове відображення адміністративних витрат у системі бухгалтерських рахунків представлено в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Кореспонденція рахунків із обліку адміністративних витрат

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату адміністративному й іншому загальногосподарському персоналу	92	66
2	Проведено нарахування на обов'язкове соціальне страхування	92	65
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92	372
4	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги тощо	92	685
	Відображено суму ПДВ, включену до вартості послуг на рахунку 644, якщо нарахуванню послуг передувала передплата, або на рахунку 641, якщо нарахування послуг - перша подія	644, 641	685
5	Нараховано амортизацію на основні засоби адміністративного призначення	92	131
6	Нараховано амортизацію нематеріальних активів адміністративного призначення	92	133
7	Нараховано податки, збори та обов'язкові платежі, що відповідно до законодавства відносяться на адміністративні витрати	92	64
8	Списано матеріали на ремонт об'єктів адміністративного призначення	92	20
9	Відображено вартість розрахунково-касового обслуговування й інших послуг банку	92	311
10	Віднесено суму адміністративних витрат на зменшення фінансового результату від операційної діяльності	791	92

У процесі реалізації сільськогосподарські підприємства несуть додаткові витрати, пов'язані з підвищення якісних характеристик продукції (сортування, перебирання та пакування продукції, її зберігання, витрати маркетингового характеру, транспортні витрати тощо).

Облік витрат на збут регламентується П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого витрати на збут до накладних витрат включаються, а до собівартості продукції – ні, а прямо списуються на зменшення фінансових

результатів.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції, товарів, робіт (послуг) (рис. 5.8).

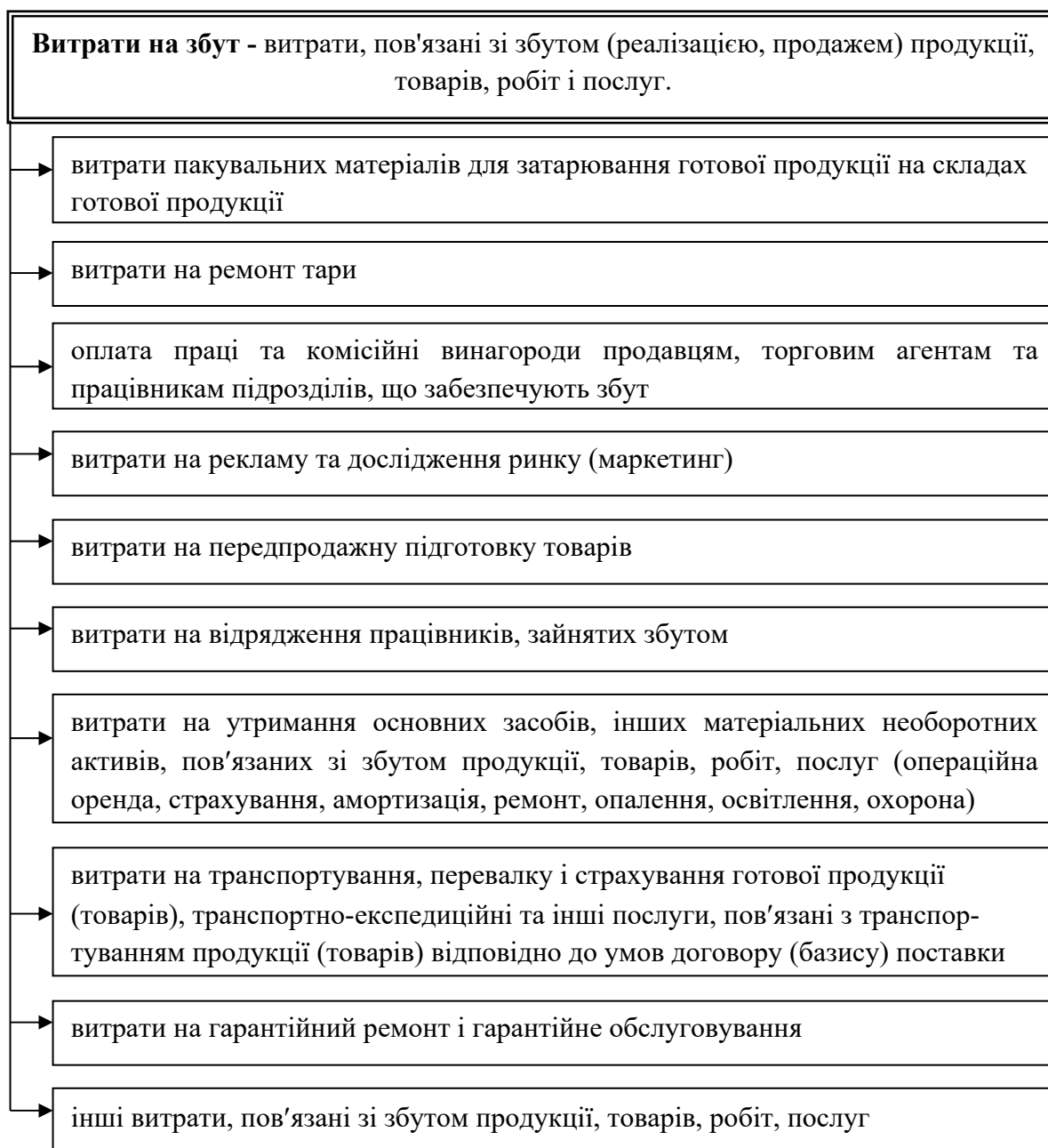


Рис. 5.8. Склад витрат на збут

Аналітичний облік витрат на збут ведеться в розрізі статей витрат і за економічними елементами.

Для синтетичного їх обліку призначено рахунок 93 «Витрати на збут». За дебетом даного рахунку відображуються витрати, пов'язані з реалізацією

продукції, товарів, робіт і послуг, по кредиту – їх списання на фінансові результати (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Характеристика рахунку 93 «Витрати на збут»

Номер рахунку	Рахунок 93 «Витрати на збут»
Призначення	ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг
За дебетом відображається	сума визнаних адміністративних витрат (за дебетом рахунку 93 «Адміністративні витрати»)
За кредитом відображається	списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»
Аналітичний облік ведеться	за статтями витрат
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №5В с.-г.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут наведена в таблиці 5.11.

Таблиця 5.11

Бухгалтерські записи з відображення витрат, пов'язаних зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано зарплату продавцям, експедиторам та іншим працівникам збуту	93	66
2	Проведено нарахування на обов'язкове соціальне страхування, нараховано страхові платежі за страхуванням майна, що використовується в процесі збуту	93	65
3	Списання пакувальних та інших матеріалів для потреб збуту	93	20
4	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372
5	Нараховано за послуги з реклами товарів, маркетингові послуги, а також послуги сторонніх організацій із транспортування товарів покупцеві	93	685
6	Відображено ПДВ, що включено до вартості послуг на рахунок 644, якщо нарахуванню послуг передувала передоплата, або на рахунок 641, якщо нарахування послуг – перша подія	644 641	685
7	Амортизація торгового обладнання та інших необоротних активів, що обслуговують збут	93	13

1	2	3	4
8	Нараховано витрати на ремонт тари, поточний ремонт основних засобів, що обслуговують відділ збуту	93	20, 66, 65, 63
9	Якщо продукція була реалізована з гарантією, створюється резерв для покриття витрат із можливого майбутнього гарантійного ремонту	93	473
10	Списання витрат, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг на зменшення фінансових результатів	791	93

Для узагальнення інформації про інші доходи та витрати від іншої операційної діяльності підприємства призначено рахунки 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності». Загальна характеристика зазначених рахунків наведена в табл. 5.12 та 5.13.

Таблиця 5.12

Характеристика рахунку 71 «Інший операційний дохід»

Номер рахунку	Рахунок 71 «Інший операційний дохід»
1	2
Субрахунки	710 дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються
	711 дохід від купівлі-продажу іноземної валюти
	712 дохід від реалізації інших оборотних активів
	713 дохід від операційної оренди
	714 дохід від операційної курсової різниці
	715 одержані пені, штрафи, неустойки
	716 відшкодування раніше списаних активів
	717 дохід від списання кредиторської заборгованості
	718 дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
719 інші доходи операційної діяльності	
Призначення	ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
За дебетом відображаються	суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»
За кредитом відображається	збільшення (одержання) доходу
Об'єкти обліку	На субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, від зміни справедливої вартості біологічних активів, яку визначено відповідно до Положення

Об'єкти	(стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю
	На субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація щодо доходів від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю
	На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація щодо доходів від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу
	На субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація щодо доходів від оренди (окрім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства
	На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація щодо доходів від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з його операційною діяльністю
	На субрахунку 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» узагальнюється інформація щодо штрафів, пені, неустойки та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.
	На субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація щодо суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів
	На субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» узагальнюється інформація щодо доходів від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу по закінченню строку позовної давності
	На субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» узагальнюється інформація щодо доходів від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходів від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю
	На субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» узагальнюється інформація щодо інших доходів від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій із тарою, від інвентаризації від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства, від роялті, відсотки, отримані на залишки коштів на поточних рахунках у банках або депозитних рахунках до запитання тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію щодо інших доходів від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за

1	2
Об'єкти	перестраховання, частки від страхових сум і страхових операцій відшкодувань, належні до сплати перестраховиками, повернуті суми з централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів, інших, ніж резерв незароблених премій
Аналітичний облік ведеться	за видами доходів.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №6 с.-г., Відомість 6.7 с.-г.

Інші доходи включають доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційної та фінансовою діяльністю підприємства.

Таблиця 5.13

Характеристика рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Номер рахунку	Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»
1	2
Субрахунки	940 витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
	941 витрати на дослідження та розробки
	942 витрати на купівлю-продаж іноземної валюти
	943 собівартість реалізованих виробничих запасів
	944 сумнівні та безнадійні борги
	945 витрати від операційної курсової різниці
	946 втрати від знецінення запасів
	947 нестачі та втрати від псування цінностей
	948 визнані штрафи, пені, неустойки
	949 інші витрати операційної діяльності
Призначення	ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, окрім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».
За дебетом відображається	сума визнаних витрат
За кредитом відображається	списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»
Об'єкти обліку	На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація щодо витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів; від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні

1	2
Об'єкти обліку	активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.
	На субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних із дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо вони відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»
	На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація щодо витрат на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.
	На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.
	На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.
	На субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці» ведеться облік витрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.
	На субрахунку 946 «Витрати від знецінення запасів» ведеться облік витрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».
	На субрахунку 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і витрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації. Одночасно зі списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».
	На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.
	На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація щодо таких витрат операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв й інших закладів оздоровчого та культурного призначення, виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню

1	2
Об'єкти	тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію щодо витрат страховика, зокрема відрахування в централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством
Аналітичний облік ведеться	за видами витрат
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №5Г с.-г., Відомість 5.12 с.-г.

Кореспонденція рахунків із обліку доходів і витрат іншої операційної діяльності представлена в табл. 5.14.

Таблиця 5.14

Відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат від іншої операційної діяльності

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	16 «Довгострокові біологічні активи» 21 «Поточні біологічні активи» 23 «Виробництво»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
2	Відображено витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	16 «Довгострокові біологічні активи» 21 «Поточні біологічні активи» 23 «Виробництво»
3	Відображено дохід від реалізації оборотних активів, в т.ч. необоротних активів, утримуваних для продажу (За П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»)	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Продовження табл. 5.14

1	2	3	4
	Нараховано ПДВ у складі доходу від реалізації	712 «Доход від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
	Списано реалізовані оборотні активи	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси» 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
4	Відображено реалізацію іноземної валюти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»
5	Списано вартість реалізованої валюти за курсом НБУ на дату списання	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
	Віднесено на витрати послуги банку за конвертацію іноземної валюти	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
6	Одержано доходи від операційної оренди	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
	Нараховано ПДВ з вартості орендної плати	713 «Дохід від операційної оренди активів»	641 «Розрахунки за податками»
7	Одержано дохід від операційних курсових різниць	Субрахунки 362, 312, 632	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
8	Отримано пені, штрафи, неустойки	Рахунки обліку грошових коштів або рахунки 36, 37	715 «Одержані пені, штрафи, неустойки»
9	Списано кредиторську заборгованість по закінченні строків позовної давності	Рахунки 36, 63, 68	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
10	Віднесено до складу операційного доходу кошти, одержані як цільове фінансування і раніше віднесені на рахунок 48 (одержання цільового фінансування є систематичним)	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	718 «Одержані гранти та субсидії»
11	Віднесено інший операційний дохід на рахунок фінансових результатів по закінченні звітного періоду	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результат основної діяльності»
12	Відображено в обліку витрати на дослідження та розробки	941 «Витрати на дослідження і розробки»	різні
13	Створення резерву сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерви сумнівних боргів»

1	2	3	4
14	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Субрахунки 302, 312, 314, 332, 334, 362, 612, 632, 685
15	Віднесено на витрати втрати від знецінених запасів	946 «Втрати від знецінених запасів»	Рахунки обліку запасів
16	Нестачі та втрати від псування цінностей	947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»	Рахунки обліку запасів
17	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948 «Визнані пені, штрафи, неустойки»	Рахунки 61, 63, 64, 65, 68 або 31 «Рахунки в банках»
18	Видано матеріальну допомогу працівникам підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	301 «Готівка в національній валюті»
19	Закриття рахунка «Інші операційні витрати» по закінченні звітнього року або звітнього місяця	791 «Результат основної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Якщо підприємство використовує для системного обліку операційних витрат за елементами рахунки класу 8 «Витрати за елементами», у цьому випадку використовуватимуться такі рахунки:

- 80 «Матеріальні витрати»
- 81 «Витрати на оплату праці»
- 82 «Відрахування на соціальні заходи»
- 83 «Амортизація»
- 84 «Інші операційні витрати».

Дані рахунки є активно-пасивними. Записи на них здійснюються одночасно за дебетом і кредитом (табл. 5.15).

Таблиця 5.15

Відображення операційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано матеріали на виробництво продукції й інші операційні потреби	80	20
		23, 91, 92, 93, 94	80

Продовження табл. 5.15

1	2	3	4
2	Нараховано заробітну плату	81	66
		23, 91, 92, 93, 94	81
3	Здійснено нарахування на заробітну плату бухгалтера	82	65
		23, 91, 92, 93, 94	82
4	Нараховано амортизацію на необоротні активи	83	13
		23, 91, 92, 93, 94	83
5	Відображено інші операційні витрати	84	16,21,30,31, 372,63 тощо
		23,91,92,93, 94	84

Сальдо ці рахунки не мають, а їх обороти використовуються для відображення витрат за елементами у розділі III Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

5.3. Облік доходів і витрат фінансової діяльності

Окрім основної та іншої операційної діяльності підприємство може займатись фінансовою діяльністю, унаслідок чого нестиме фінансові витрати та отримуватиме фінансові доходи.

Для державного управління важливо знати фактичний і потенційний стан аграрних підприємств із метою надання державної підтримки, координації відтворювальних процесів, підтримки інновацій, створення рівних умов для учасників ринку тощо.

На рівні підприємства фінансова діяльність забезпечує стійкий фінансовий стан, його систематичну й усебічну оцінку з метою ефективного використання фінансових ресурсів, їх раціонального розміщення²³⁰.

Облікове визначення фінансової діяльності зводиться до того, що це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного та позикового

²³⁰ Коваль Н.І. Облікове забезпечення фінансової діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/oblikove-zabezpechennya-finansovoi-diyalnosti-agrarnih-pidpriemstv.html> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

капіталу підприємства²³¹.

Коваль Н. І. визначає такі сфери й об'єкти фінансової діяльності, наведені на рис. 5.9.

НАПРЯМИ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
<i>Пряме фінансування</i>	<i>Управління капіталом</i>	<i>Управління грошовими потоками</i>
Формування (залучення) капіталу	Дотримання оптимальної структури активів	Фінансова стратегія
Формування оборотних коштів	Структура оборотних коштів	Прогноз
Інвестування	Зв'язок із інвесторами	Планування
Кредитування	Зв'язок із кредиторами	Бюджетування
Розподіл прибутку	Управління розподілом прибутку	Аналіз
Розрахунки	Зв'язок із дебіторами та ін.	Контроль
Соціальні фонди	Соціальна сфера	Фінансова структура капіталу
Операції з дивідендами	Управління дивідендами	Ліквідність і платоспроможність
Операції з цінними паперами	Управління цінними паперами	Управління ризиками

Рис. 5.9. Структура фінансової діяльності аграрних підприємств²³²

Порівняння доходів і витрат фінансової діяльності наведено в таблиці 5.16.

Планом рахунків для обліку доходів і витрат фінансової діяльності передбачені рахунки: 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі».

Відповідно до П(С)БО 12 фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства і в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що

²³¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²³² Коваль Н.І. Облікове забезпечення фінансової діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/oblikove-zabezpechennya-finansovoi-diyalnosti-agrarnih-pidpriemstv.html> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

визначена за методом участі в капіталі²³³.

Таблиця 5.16

Порівняння доходів і витрат фінансової діяльності

Склад доходів фінансової діяльності	Склад витрат фінансової діяльності
від участі в капіталі	
- дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	- витрати від інвестицій в асоційовані підприємства
- дохід від спільної діяльності	- витрати від спільної діяльності
- дохід від інвестицій в дочірні підприємства	- витрати від інвестицій в дочірні підприємства
від іншої фінансової діяльності	
- дивіденди одержані	- дивіденди одержані
- відсотки одержані	- відсотки одержані
- інші доходи від фінансових операцій	- інші фінансові витрати

Асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою та вирішальною²³⁴.

Проста залежність виникає в разі, якщо одне з них має можливість блокувати прийняття рішень іншим (залежним) підприємством.

Вирішальна залежність між асоційованими підприємствами виникає в разі, якщо між ними встановлюються відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства в статутному капіталі іншого (дочірнього).

Доходи, які виникають за інвестиціями, що обліковуються за методом участі в капіталі, відображаються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», витрати за такими інвестиціями відображаються на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». Характеристика зазначених рахунків представлена в

²³³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-12>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²³⁴ Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Характеристика рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі»

Характеристика	Сутність
Номер рахунку	Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»
Субрахунки	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»
	722 «Дохід від спільної діяльності»
	723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства»
Призначення	для узагальнення інформації щодо доходів від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі
За дебетом відображається	списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»
За кредитом відображається	збільшення (одержання) доходу
Об'єкти обліку	На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація щодо доходів, пов'язаних зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержаної асоційованими підприємствами прибутків.
	На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація щодо доходів, пов'язаних зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.
	На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюється інформація щодо доходів, пов'язаних зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.
Аналітичний облік	Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №6 с.-г., Відомість 6.7 с.-г.

Щомісячне списання доходів від участі в капіталі на результат фінансових операцій здійснюється на підставі довідки (розрахунку), оформленої працівником бухгалтерії.

Облік фінансових інвестицій методом участі в капіталі полягає в тому, що вони первинно оцінюються та відображаються в обліку за собівартістю, визначеною відповідно до П(С)БО 12, а на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням усіх змін у власному капіталі об'єкта інвестування, окрім тих, що є результатом внутрішніх операцій між

інвестором та об'єктом інвестування.

Таблиця 5.18

Характеристика рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі»

Характеристика	Сутність
Номер рахунку	Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі»
Субрахунки	961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»
	962 «Втрати від спільної діяльності»
	962 «Втрати від спільної діяльності»
Призначення	ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Інвестиції».
За дебетом відображається	сума визнаних втрат
За кредитом відображається	списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»
Об'єкти обліку	На субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.
	На субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.
	На субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.
Аналітичний облік	Аналітичний облік витрат від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер №5Г с.-г., Відомість 5.12 с.-г.

У результаті вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період (на дату складання балансу) із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі, та зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування (на дату декларування виплати дивідендів), а за наявності інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування за звітний період балансова вартість

фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі цих змін із включенням даної суми до відповідних статей власного капіталу інвестора²³⁵.

Операції з фінансовими інвестиціями, що обліковуються за методом участі в капіталі, відображено в таблиці 5.19.

Таблиця 5.19

Кореспонденція рахунків із відображення доходів і витрат від участі в капіталі

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення інвестором доходу на частку прибутку, одержаного об'єктом інвестування	141	721, 722, 723
2	Відображення інвестором втрат від участі в капіталі (якщо результатом діяльності об'єкта інвестування є збитки)	961, 962, 963	141
3	Віднесення доходів від участі в капіталі на фінансові результати	721, 722, 723	792
4	Списання втрат від участі в капіталі на фінансові результати	792	961, 962, 963

Інші фінансові доходи (одержані дивіденди та відсотки) та інші фінансові витрати (відсотки за кредит, витрат, пов'язані з залученням позикового капіталу, зокрема витрати, пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (окрім банківських кредитів), фінансової оренди тощо) обліковують на рахунках 73 «Інші фінансові доходи» та 95 «Фінансові витрати» (табл. 5.20 та 5.21).

Бухгалтерськими документами по обліку інших фінансових доходів виступають: «Прибутковий касовий ордер», виписка банку, «Товарно-транспортна накладна», «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Акт приймання-передачі (внутрішнього

²³⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-12>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

переміщення) основних засобів», контракти та договори про передачу необоротних активів в фінансову оренду тощо.

Таблиця 5.20

Характеристика рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

Характеристика	Сутність
Номер рахунку	Рахунок 73 «Інші фінансові доходи»
Субрахунки	731 «Дивіденди одержані»
	732 «Відсотки одержані»
	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
Призначення	для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі».
За дебетом відображається	списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».
За кредитом відображається	визнана сума доходу.
Об'єкти обліку	На субрахунку 731 «Дивіденди одержані» узагальнюється інформація щодо належних дивідендів від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.
	На субрахунку 732 «Відсотки одержані» узагальнюється інформація щодо відсотків за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи тощо.
	На субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» узагальнюється інформація щодо інших доходів від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи», зокрема щодо доходів від амортизації премії за випущеними облігаціями, а також відсотки, отримані за строковими депозитними вкладками.
Аналітичний облік	ведеться за об'єктами інвестування.
Реєстри ж/о форми обліку	журнал-ордер № 6 с.-г., відомість 6.7 с.-г.

Документальним підтвердженням здійснення фінансових витрат виступають: договір на отримання кредиту у банку, виписка банку, яка засвідчує сплату відсотків.

Щомісячне списання фінансових витрат на результати фінансових операцій здійснюється на підставі довідки (розрахунку), оформленої працівниками бухгалтерії

Характеристика рахунку 95 «Фінансові витрати»

Номер рахунку	95 «Фінансові витрати»
Субрахунки	951 «Відсотки за кредит»
	952 «Інші фінансові витрати»
Призначення	ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями.
За дебетом відображається	сума визнаних витрат
За кредитом відображається	списання на рахунок 79 «Фінансові результати», а також на рахунки обліку витрат із придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування та доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до РСБО 31 «Фінансові витрати»
Об'єкти обліку	На субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат, пов'язаних із нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.
	На субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних із випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо.
Аналітичний облік	Аналітичний облік фінансових витрат ведеться за статтями витрат
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 5 Г с.-г.

Облік інших фінансових доходів та інших фінансових витрат відображено в табл. 5.22.

Облік операцій, пов'язаних із одержанням інших фінансових доходів і здійсненням інших фінансових витрат

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховані дивіденди, відсотки, роялті, інші фінансові доходи, що підлягають одержанню	373	731
2	Витрати, пов'язані з випуском цінних паперів	952	685
3	Нарахування витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу	951	684
4	Віднесення інших фінансових доходів до складу фінансового результату від фінансових операцій	73	792
5	Списання фінансових витрат на зменшення фінансового результату від фінансових операцій	792	95

На багатьох аграрних підприємствах не приділяється належна увага формуванню фінансових доходів і витрат, їх не позиціонують у Наказі про облікову політику. Тобто в системі обліку не завжди відображена інформація, необхідна для фінансового менеджменту, а саме вона сприяє активізації фінансової діяльності: збільшенню обсягів залучення довгострокового капіталу; регулюванню потоків інвестицій; стимулюванню припливу залученого капіталу; збільшенню рівня реінвестування прибутку; розширенню можливостей капіталовкладень і інвестиційних можливостей аграрних підприємств.

5.4. Облік доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності

Як свідчить практика, інвестиційна діяльність у країнах із ринковою економікою дає підприємству суттєві доходи. Прибуток від участі в капіталі асоційованих, дочірніх підприємств, а також від операцій із цінними паперами, іншими фінансовими інструментами в багатьох із них перевищує доходи від основної операційної діяльності.

Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність», під такою діяльністю розуміють сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій²³⁶. Таке формулювання характеризує загальні риси інвестиційної діяльності на макроекономічному рівні.

Відповідно до НП(С)БО 1 інвестиційна діяльність визначається як придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів²³⁷.

Зі свого боку даний стандарт визначає еквіваленти грошових коштів як короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно

²³⁶ Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 р. №47. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²³⁷ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Структура доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності відображена на рис. 5.10.

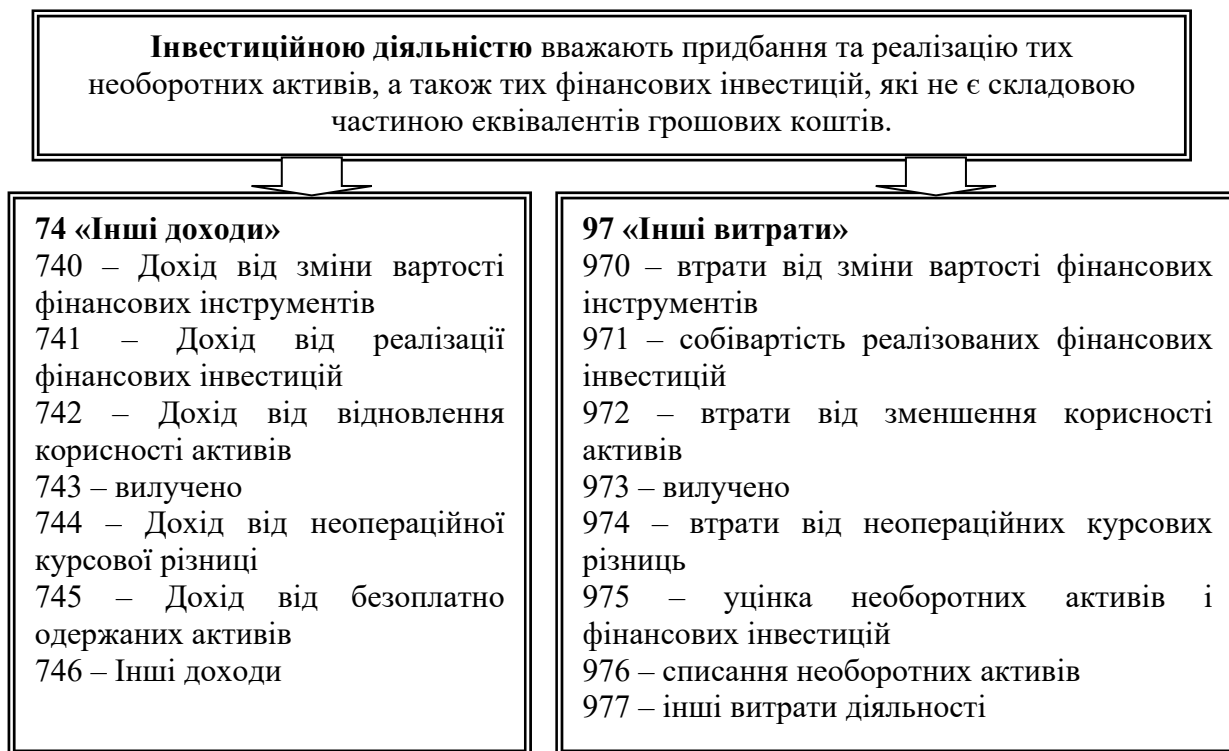


Рис. 5.10. Склад доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності

Облік доходів інвестиційної та іншої діяльності здійснюється на рахунку 74 «Інші доходи». На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають у процесі діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (табл. 5.23 та 5.24).

Таблиця 5.23

Характеристика рахунку 74 «Інші доходи»

Характеристика	Сутність
1	2
Номер рахунку	Рахунок 74 «Інші доходи»
Субрахунки	740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»
	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»
	742 «Дохід від відновлення корисності активів»
	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

1	2
Субрахунки	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» 746 «Інші доходи»
Призначення	для обліку доходів, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.
За дебетом відображається	належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку, інших зборів, зокрема обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».
За кредитом відображається	збільшення (одержання) доходу.
Об'єкти обліку	На субрахунку 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів» підприємства, окрім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про доходи від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю
	На субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій
	На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про визнані відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» доходи від відновлення корисності активів»
	На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.
	На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.
	На субрахунку 746 «Інші доходи» узагальнюється інформація про інші доходи, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених П(С)БО
Аналітичний облік	За видами доходів
Реєстри ж/о форми обліку	журнал-ордер №б с.-г., Відомість 6.7 с.-г. аналітичних даних щодо доходів за рахунками: 71, 72, 73, 74, 75, 79.

До складу інших доходів та витрат включаються доходи та витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Таблиця 5.24

Характеристика рахунку 97 «Інші витрати»

Характеристика	Сутність
1	2
Номер рахунку	97 «Інші витрати»
Субрахунки	970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»
	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»
	972 «Втрати від зменшення корисності активів»
	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»
	976 «Списання необоротних активів»
	977 «Інші витрати діяльності»
Призначення	ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг.
По дебету відображається	сума визнаних витрат
По кредиту відображається	списання на рахунок 79 «Фінансові результати».
Об'єкти обліку	На субрахунку 970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів» підприємства, окрім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію щодо витрат від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.
	На субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.
	На субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності активів» відображаються втрати від зменшення корисності активів.
	На субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.
	На субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.
	На субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображається залишкова вартість списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).
	На субрахунку 977 «Інші витрати діяльності» відображаються інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати».

1	2
Аналітичний облік	Аналітичний облік інших витрат ведеться за статтями витрат
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 5 Г с.-г.

Кореспонденція рахунків із обліку доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності відображена в табл. 5.25

Таблиця 5.25

Облік доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Ккредит
1	Відображено дохід від зміни вартості фінансових інструментів	Рахунки фінансових інструментів	740
2	Відображено втрати від зміни вартості фінансових інструментів	970	Рахунки фінансових інструментів
3	Відображено реалізацію фінансових інвестицій	36, 377	741
4	Віднесено на витрати собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	14, 35
5	Відображено доходи від відновлення корисності активів	10,12	742
6	Відображено втрати від зменшення корисності активів	972	10,12
7	Одержано дохід від неопераційних курсових різниць	302,312, 362, 632	744
8	Дохід від безоплатно одержаних активів	424	745
9	Вартість оприбуткованих після ліквідації основних засобів матеріальних цінностей	20	746
10	Віднесено суми інших доходів на фінансові результати	74	793
11	Відображено втрати від неопераційної від'ємної курсової різниці	974	Субрахунки 302,312,314, 332,334,342, 632
12	Віднесено на витрати уцінку необоротних активів і фінансових інвестицій	975	10,11, 12,14,35
13	Відображено у складі витрат залишкову вартість ліквідованих необоротних активів	976	10,11, 12,18
14	Списано в кінці року інші витрати для визначення фінансового результату від іншої звичайної діяльності	793	97

Однією з найбільш проблемних ділянок обліку інвестиційної діяльності є отримання реальних облікових даних про обсяги та окупність інвестицій, тобто їх консолідація на окремих рахунках та відображення у фінансовій звітності. Розмежування доходів і витрат інвестиційної діяльності залежно від виду інвестиційних об'єктів має спростити процес оцінки економічної ефективності вкладених інвестицій.

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте визначення категорій «доходи» та «витрати».
2. Обґрунтуйте порядок визнання доходів і витрат.
3. Охарактеризуйте класифікацію доходів і витрат.
4. Сформулюйте сутність операційної та основної діяльності підприємств.
5. Розкрийте методику обліку доходів і витрат основної діяльності.
6. Охарактеризуйте склад адміністративних витрат.
7. Розкрийте методику обліку адміністративних витрат.
8. Обґрунтуйте склад витрат на збут.
9. Окресліть методику обліку витрат на збут.
10. Розкрийте склад доходів і витрат іншої операційної діяльності.
11. Обґрунтуйте методику обліку доходів і витрат іншої операційної діяльності.
12. Охарактеризуйте складові витрат і доходів фінансової діяльності.
13. Розкрийте облік доходів і витрат від участі в капіталі.
14. Охарактеризуйте основи обліку доходів і витрат іншої фінансової діяльності.
15. Розкрийте визначення фінансової діяльності підприємств.
16. Охарактеризуйте сутність інвестиційної діяльності підприємств.
17. Обґрунтуйте склад доходів і витрат інвестиційної та іншої діяльності та їх облікові аспекти.

Тестові завдання для самоконтролю

1. На субрахунку 710 обліковуються:

- 1) доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, оцінених за справедливою вартістю;
- 2) доходи від зменшення вартості біологічних активів;
- 3) доходи від реалізації біологічних активів;
- 4) доходи від визнання додаткових біологічних активів.

2. Доходи від реалізації готової продукції відображаються:

- 1) у момент одержання коштів за цю продукцію чи відвантаження цієї продукції покупцю;
- 2) тільки в момент одержання коштів за цю продукцію;
- 3) тільки в момент відвантаження цієї продукції покупцю зі списанням її з балансу;
- 4) при визначенні фінансового результату діяльності підприємства.

3. Витрати, пов'язані з реалізацією продукції (пакування, транспортування тощо) називають:

- 1) загальногосподарськими;
- 2) загальновиробничими;
- 3) витратами на збут;
- 4) іншими операційними витратами.

4. Списання адміністративних витрат відображається в обліку кореспонденцією рахунків:

- 1) Дт 23 Кт 91;
- 2) Дт 791 Кт 92;
- 3) Дт 92 Кт 91;
- 4) Дт 24 Кт 20.

5. Витрати на сплату відсотків за кредитами відносяться до складу витрат:

- 1) фінансових;
- 2) інших;

- 3) інших операційних;
- 4) інвестиційної діяльності.

6. Втрати від участі в капіталі внаслідок негативного фінансового результату об'єктів інвестування відображаються за:

- 1) Дт 96;
- 2) Кт 96;
- 3) Дт 79;
- 4) Дт 947.

7. Дохід у вигляді відсотків за зберігання коштів на поточному рахунку в банку відображається:

- 1) за Кт 719;
- 2) за Дт 719 ;
- 3) за Кт 72;
- 4) за Кт 74.

8. Визнання доходу за фактом реалізації зерна відображається записом:

- 1) Дт 36 Кт 70;
- 2) Дт 90 Кт 27;
- 3) Дт 37 Кт 71;
- 4) Дт 70 Кт 36.

9. Відображено дохід від реалізації іноземної валюти:

- 1) Дт 311 Кт 711;
- 2) Дт 312 Кт 711;
- 3) Дт 942 Кт 312;
- 4) Дт 942 Кт 334.

10. Рахунки обліку витрат класу 8 відкриваються в розрізі:

- 1) елементів витрат;
- 2) статей витрат.
- 3) видів витрат;
- 4) реагування витрат на зміну обсягів виробництва.

11. Створення резерву сумнівних боргів в обліку відображається записом:

- 1) Дт 944 Кт 38;
- 2) Дт 79 Кт 944;
- 3) Дт 38 Кт 944;
- 4) Дт 38 Кт 36.

12. Методологічні засади відображення в обліку інформації про доходи визначає:

- 1) П(С)БО 15;
- 2) П(С)БО 13;
- 3) П(С)БО 11;
- 4) П(С)БО 16.

13. За дебетом рахунку 70 відображається:

- 1) належна до сплати сума непрямих податків;
- 2) доходи від лишків активів при інвентаризації;
- 3) збільшення доходу від реалізації продукції;
- 4) списання собівартості реалізованої продукції.

14. Чи тотожними є поняття дохід і прибуток:

- 1) ні;
- 2) так;
- 3) так, але лише щодо основної діяльності підприємства;
- 4) ні, але лише щодо основної діяльності підприємства.

15. Рахунки класу 7 в кінці звітнього періоду:

- 1) закриваються на рахунок 79;
- 2) закриваються на рахунок 44;
- 3) відносяться на собівартість реалізованої продукції ;
- 4) закриваються на рахунок класу 8.

16. Безоплатно отримані виробничі запаси відображаються такими бухгалтерськими записами:

- 1) Дт 20 Кт 718;

- 2) Дт 20 Кт 442;
- 3) Дт 718 Кт 20;
- 4) Дт 441 Кт 20.

17. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації продукції:

- 1) Д-т 901 К-т 641;
- 2) Д-т 641 К-т 701;
- 3) Д-т 701 К-т 641;
- 4) Д-т 641 К-т 901.

18. Відображено дохід від операційної курсової різниці по залишку на валютному рахунку підприємства:

- 1) Д-т 312 К-т 632;
- 2) Д-т 362 К-т 312;
- 3) Д-т 312 К-т 711;
- 4) Д-т 312 К-т 714.

19. Відображено нестачу пального, виявлену під час інвентаризації:

- 1) Д-т 947 К-т 203;
- 2) Д-т 375 К-т 203;
- 3) Д-т 949 К-т 203;
- 4) Д-т 203 К-т 716.

20. Надійшла раніше списана дебіторська заборгованість:

- 1) Д-т 311 К-т 36;
- 2) Д-т 36 К-т 701;
- 3) Д-т 311 К-т 701;
- 4) Д-т 311 К-т 716.

Перелік задач для самостійного розв'язку

Задача 1.

Підприємство після передоплати реалізувало сільськогосподарську продукцію покупцеві. Собівартість продукції 350 000 грн, вартість реалізації

за цінами продажу (у т.ч. ПДВ) 600 000 грн. Витрати та доходи віднесено на фінансові результати підприємства. Скласти кореспонденцію рахунків.

Задача 2.

На складі підприємства виявлено нестачу олії (готова продукція), балансова вартість якої на дату балансу становила 5 000 грн. Сума збитку, визначена незалежним оцінювачем, 9 000 грн (у т. ч. ПДВ). Підприємство є платником ПДВ. Вартість оцінки майна (за договором) 600 грн (у т.ч. ПДВ). Сума збитку була відшкодована винною особою внесенням готівки в касу підприємства. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 3.

Від іноземного покупця на спеціальний розподільчий рахунок в іноземній валюті надійшла виручка в сумі 10 000 доларів США. Курс валюти (за даними НБУ) на момент її зарахування склав 25 грн за 1 долар. 50% виручки перераховано на поточний рахунок в іноземній валюті, решту 50% - перераховано для продажу. Курс продажу валюти – 26 грн за 1 долар. Комісійна винагорода банку за конвертацію валюти 300 грн. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 4.

Скласти кореспонденцію рахунків за такими операціями:

1. Відображено втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в результаті отриманих збитків об'єктом інвестування.
2. Нараховано заробітну плату продавцям.
3. Витрачено виробничі запаси для адміністративних потреб.
4. Витрачено малоцінні та швидкозношувані предмети на загальновиробничі потреби
5. Відображено залишкову вартість основних засобів, що були списані зі складу активів.

6. Відображено належні до сплати податковим органам штрафи.
7. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ по реалізованій продукції.
8. Витрачено насіння на посів.
9. Відображено зареєстрований статутний капітал.
10. Відображено отримані збитки.

Задача 5.

Скласти кореспонденцію рахунків за такими операціями:

1. Списано спецодяг на витрати галузі тваринництва.
2. Списано насіння на посів.
3. Нараховано оплату праці виробничим працівникам.
4. Включено до собівартості продукції рослинництва загальновиробничі витрати після розподілу.
5. Списано витрати на відрядження адміністративного персоналу.
6. Нараховано амортизацію на будівлю магазину.
7. Витрачено будівельні матеріали на ремонт офісу.
8. Списано собівартість реалізованої продукції.
9. Відображено дохід від реалізації продукції.
10. Віднесено на фінансові результати адміністративні витрати.

ТЕМА 6

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

- 6.1. Поняття фінансових результатів та порядок їх формування*
- 6.2. Облік формування фінансових результатів*
- 6.3. Облік використання прибутку, покриття збитків*

Основні терміни: облік, фінансові результати, прибуток, збиток.

Навчальна мета: усвідомити поняття «фінансові результати», «прибуток» та «збиток»; узагальнити законодавче регулювання формування, використання та обліку фінансових результатів; ознайомитись із класифікацією фінансових результатів; засвоїти порядок відображення прибутків і збитків на рахунках бухгалтерського обліку; сформувати знання щодо відображення фінансових результатів у фінансовій звітності.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців із обліку й оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

6.1. Поняття фінансових результатів та порядок їх формування

Як зазначає Г. М. Калетнік, агроформування відіграють вагомую роль у національній економіці. За сучасних кризових реалій вони фактично стали економічними донорами для місцевих бюджетів і держави. Однак вітчизняні агроформування помітно відстають від світових трендів, ще й набирають обертів руйнівні процеси зростання ґрунтовиснаження та монополізації аграрного виробництва. Тому сучасний етап їхнього розвитку й розбудови економічних відносин на якісно нових постулатах вимагає від агроформувань підвищення результативності, вдосконалення механізмів та інструментів

антикризового управління шляхом пошуку й оптимізації його організаційно-інформаційного забезпечення²³⁸.

І.В. Гончарук та Т.О. Мулик вважають, що економічна доцільність розвитку та функціонування сільськогосподарських підприємств визначається їх результативністю. Сьогодні питання формування фінансових результатів набувають актуальності. Першорядне значення фінансових результатів полягає в тому, що вони забезпечують зміцнення бюджету країни, позитивно впливають на інвестиційну привабливість галузі та підприємств, їх ділову активність тощо. Кожне підприємство, що реалізує господарську діяльність, має самотужки фінансувати напрями своїх витрат, розпоряджатися підручними фінансовими ресурсами, витрачаючи їх на виробництво продукції з метою отримання кінцевого результату – прибутку²³⁹.

Фінансовий результат вважають одним із домінуючих показників ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств О. А. Подолянчук та І. В. Томашук²⁴⁰.

Фінансовий результат – економічна категорія, що виражає кінцеві результати господарської діяльності окремого підприємства, галузі, народного господарства в цілому.

Фінансовий результат визначається порівнянням суми доходів із відповідними витратами діяльності. Результатом такого порівняння може бути *прибуток* – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, або *збиток* – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання

²³⁸ Калетнік Г.М., Шинькович А.В. Оцінка організаційно-інформаційного забезпечення антикризового управління агроформувань. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 1. С. 7-23.

²³⁹ Гончарук І.В. Старосуд В.І., Мулик Т.О. Фінансові результати сільськогосподарських підприємств: механізм формування та аналітична оцінка (на прикладі Ялтушківської дослідно-селекційної станції ІБК І ЦБ НААН України. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018 № 3. (31). С. 18–34.

²⁴⁰ Подолянчук О.А., Томашук І.В. Формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств Вінницької області. *The scientific heritage*. 2020. №47. Р. 63-73.

якого були здійснені ці витрати.

Отже, фінансові результати - це бухгалтерська оцінка різниці між поточними доходами у процесі їх формування, розподілу, використання та відповідними їм елементами витрат підприємства за всіма видами діяльності протягом певного періоду часу відповідно до нормативної бази складання фінансової звітності.

О. В. Приказок виділяє особливості формування прибутку сільськогосподарських підприємств, які впливають із особливостей їх діяльності:

1. Вища ймовірність неотримання прибутку в результаті обставин, що не залежать від підприємства (епідемія, навала сарани, посуха, ураган).

2. Частину прибутку необхідно спрямовувати на придбання та утримання дорогих основних засобів (процес виробництва здійснюється на великих площах, широко використовуються сільськогосподарські машини).

3. Формування прибутку відбувається залежно від періоду закінчення виробничого процесу, оскільки процес виробництва не збігається з календарним роком.

4. За частиною продукції не формуються фінансові результати, оскільки вона надходить до внутрішнього обороту, тобто спрямовується на внутрішньогосподарське споживання.

5. Застосовується різний порядок формування та розподілу прибутку, оскільки передбачені особливі організаційно-правові форми аграрних підприємств.

6. Значний вплив на процес формування прибутку мають природно-кліматичні фактори (характерна сезонність виробництва)²⁴¹.

У бухгалтерському обліку окремі види фінансових результатів наводяться в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²⁴² як

²⁴¹ Приказок О.В. Прибуток у формуванні фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств. *Банківська справа*. 2019. №2. С.82-88.

²⁴² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до

статті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Це валовий прибуток (збиток), прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, прибуток (збиток) від звичайної діяльності та чистий прибуток (збиток) (рис. 6.1).

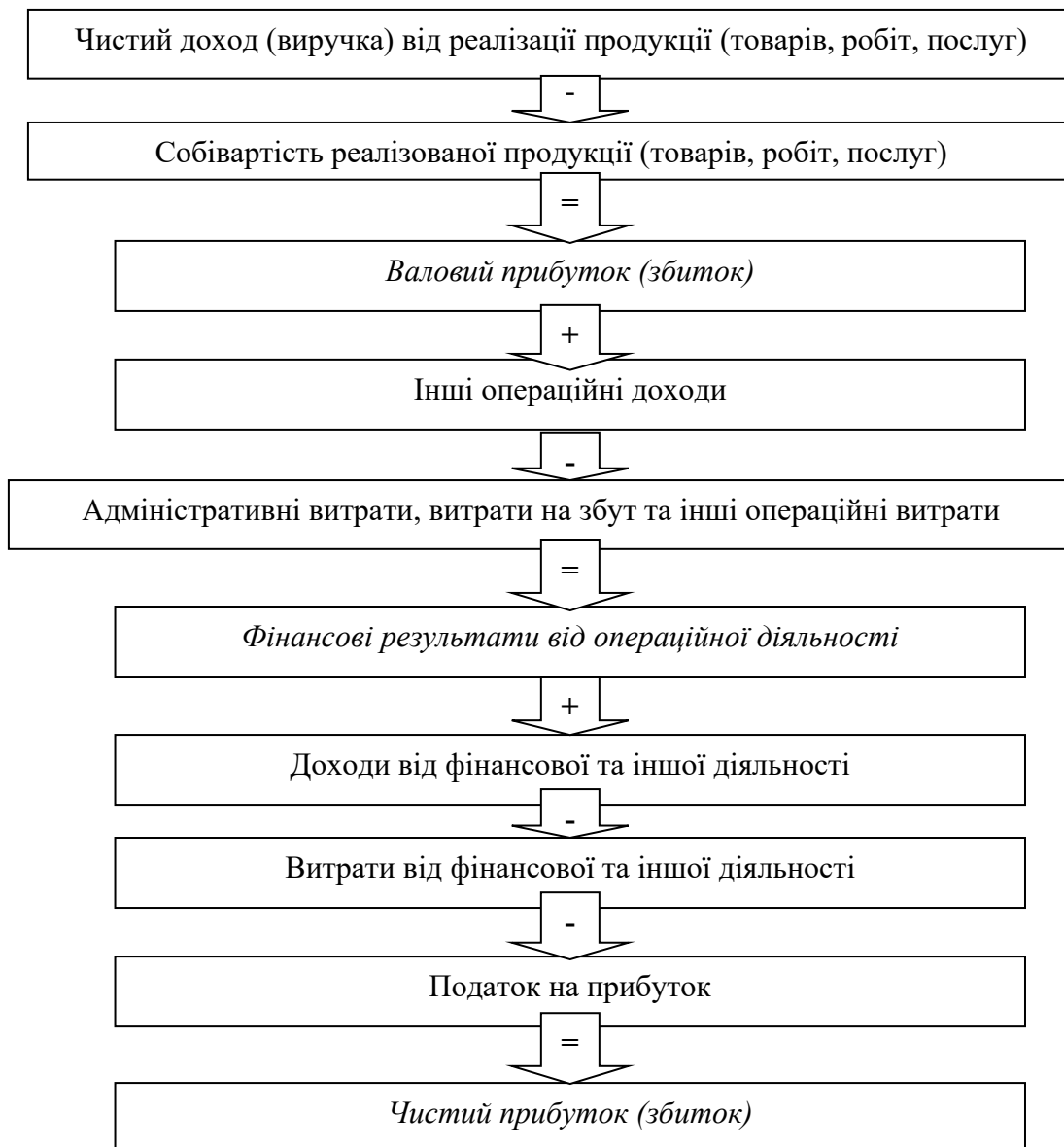


Рис. 6.1. Порядок формування чистого фінансового результату у фінансовій звітності

Дещо інші та більш деталізовані види фінансових результатів розкриваються в Інструкції про застосування Плану рахунків, що включають

фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

прибуток нерозподілений, непокрита збитки, прибуток, використаний у звітному періоді, результат операційної діяльності, результат фінансових операцій, результат іншої звичайної діяльності, результат надзвичайних подій²⁴³.

В основу групування фінансових результатів покладено види діяльності підприємства (операційна, фінансова, інвестиційна, інша).

Основні функції фінансових результатів:

- нагромадження,
- стимулювання,
- розподіл.

Функція нагромадження проявляє себе в тому, що прибуток є основним джерелом збільшення власних активів підприємства (придбання основних і оборотних фондів) та гарантом розширеного відтворення виробництва.

Стимулююча функція прибутку полягає в заохоченні персоналу за результатами звітного періоду, підвищення рівня оплати праці за високі виробничі показники.

Функція розподілу виражається в його привласненні та розподілі між підприємством і державою, між підприємством та власниками.

У кінцевому фінансовому результаті підприємства та в об'єктивній інформації про фінансові результати зацікавлені різні групи стейкхолдерів. Власники (засновники, учасники, акціонери) зацікавлені в отриманні доходів на корпоративні права та у збільшенні корпоративних прав, які напряму залежать від розміру прибутків об'єкта інвестування. Фінансова винагорода працівників підприємства також залежить від результативності діяльності підприємства. Реалізація намірів співпраці контрагентів із підприємством у ринковому середовищі також залежить від показників його прибутковості. Зацікавленою стороною в прибутковості підприємств є й держава в особі

²⁴³ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №29. URL:<http://zakon5.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

податкових органів, оскільки частина прибутку підприємства через механізм оподаткування надходить у розпорядження держави.

Отже, фінансові результати є результатом діяльності суб'єкта господарювання за певний період часу та одним із вагомих об'єктів бухгалтерського обліку.

6.2. Облік формування фінансових результатів

У фінансовому обліку фінансові результати відображаються за видами діяльності. Методика бухгалтерського обліку пристосована для визначення фінансових результатів і відображення їх у фінансовій звітності. Для узагальнення інформації про фінансові результати від всіх видів діяльності Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати» (рис. 6.2).

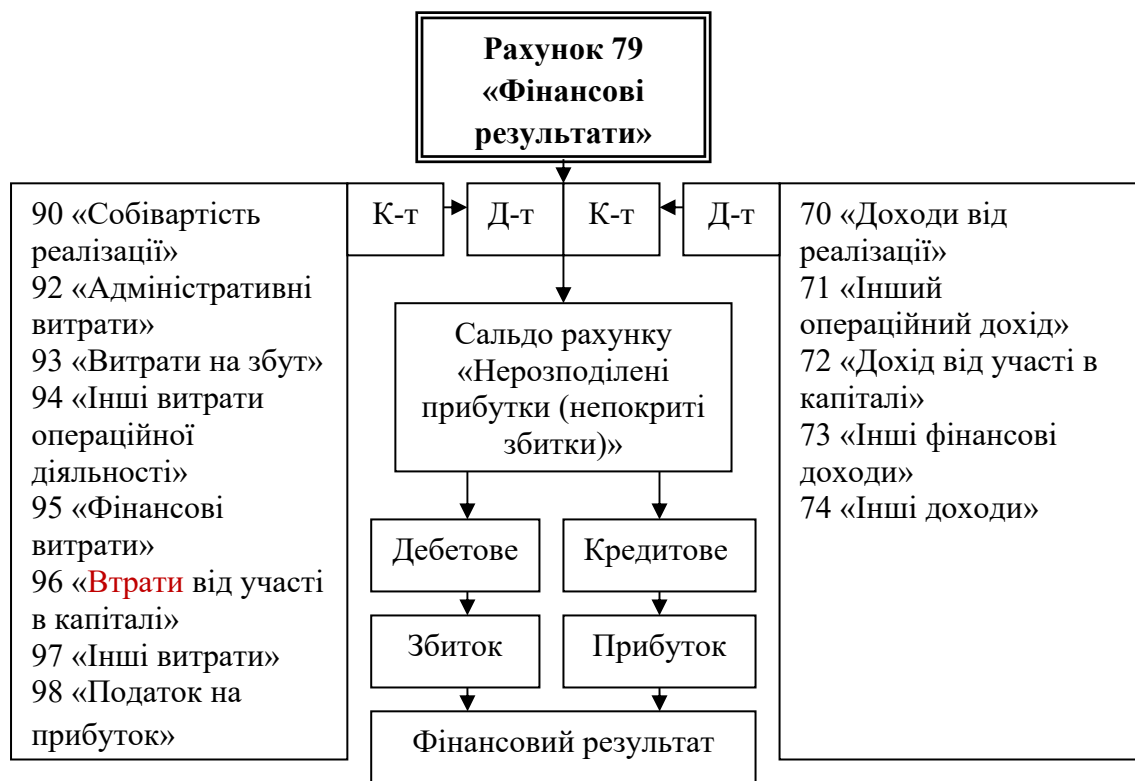


Рис. 6.2. Порядок формування кінцевого фінансового результату

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку

закриття рахунків обліку витрат.

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться, як зазначалось вище, за видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки (табл. 6.1)

Таблиця 6.1

Субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати»

№ субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
791	«Результат операційної діяльності»	Визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 та 71), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунки 90, 92, 93, 94)
792	«Результат фінансових операцій»	Визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від участі в капіталі й інших фінансових доходів (рахунки 72, 73), за дебетом – списання фінансових витрат із рахунків 95 та 96
793	«Результат іншої звичайної діяльності»	Визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання сум у порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності (рахунок 74), за дебетом – списання витрат із рахунку 97

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Кінцевий фінансовий результат підприємства визначається як різниця між різними видами доходів, які обліковуються за кредитом рахунку 79 і відповідно витратами, які обліковуються за дебетом цього рахунку.

Сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Аналітичний облік здійснюється у Відомості аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74, 75, 79., синтетичний облік – в Журналі-ордері №6 с.-г.

6.3. Облік використання прибутку, покриття збитків

Порядок розподілу прибутку господарського товариства та права його учасників, зокрема на отримання частини прибутку регулюють Цивільний та Господарський кодекси України, а також Закони України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю»²⁴⁴ та «Про акціонерні товариства»²⁴⁵.

Відповідно до статті 116 Цивільного кодексу²⁴⁶, статті 88 Господарського кодексу²⁴⁷ учасники господарського товариства мають право: брати участь в управлінні справами товариства в порядку, визначеному в установчих документах, за винятком випадків, передбачених цим Кодексом та іншими законами; брати участь у розподілі прибутку товариства та одержувати його частку (дивіденди); одержувати інформацію про діяльність товариства. Статтею 142 Господарського кодексу передбачено, що порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання визначає власник (власники) або уповноважений ним орган відповідно до законодавства та установчих документів.

До компетенції загальних зборів господарських товариств належить: затвердження річних результатів діяльності товариства з обмеженою відповідальністю, включаючи його дочірні підприємства, затвердження звітів і висновків ревізійної комісії порядку розподілу прибутку, строку та порядку виплати частки прибутку (дивідендів), визначення порядку покриття збитків.

Чинним законодавством передбачено такі напрямки спрямування прибутку:

- для господарських товариств: відрахування до резервного капіталу

²⁴⁴ Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁴⁵ Про акціонерні товариства: закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁴⁶ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁴⁷ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

(щорічні відрахування не можуть бути меншими 5% суми чистого прибутку;

- пропорційний розподіл між власниками: нарахування дивідендів (П(С)БО15 «Дохід»);

- виправлення помилок (П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»²⁴⁸).

Отже, прибуток може розподілятися за такими напрямками: поповнення статутного, пайового та резервного капіталу, покриття збитків минулих років, виплата власникам дивідендів чи відсотків на вкладений капітал, а також за рахунок фінансового результату здійснюють виправлення виявлених помилок минулих звітних періодів (рис. 6.3). Залишкова сума прибутку вважається нерозподіленою та реінвестується в діяльність підприємства.

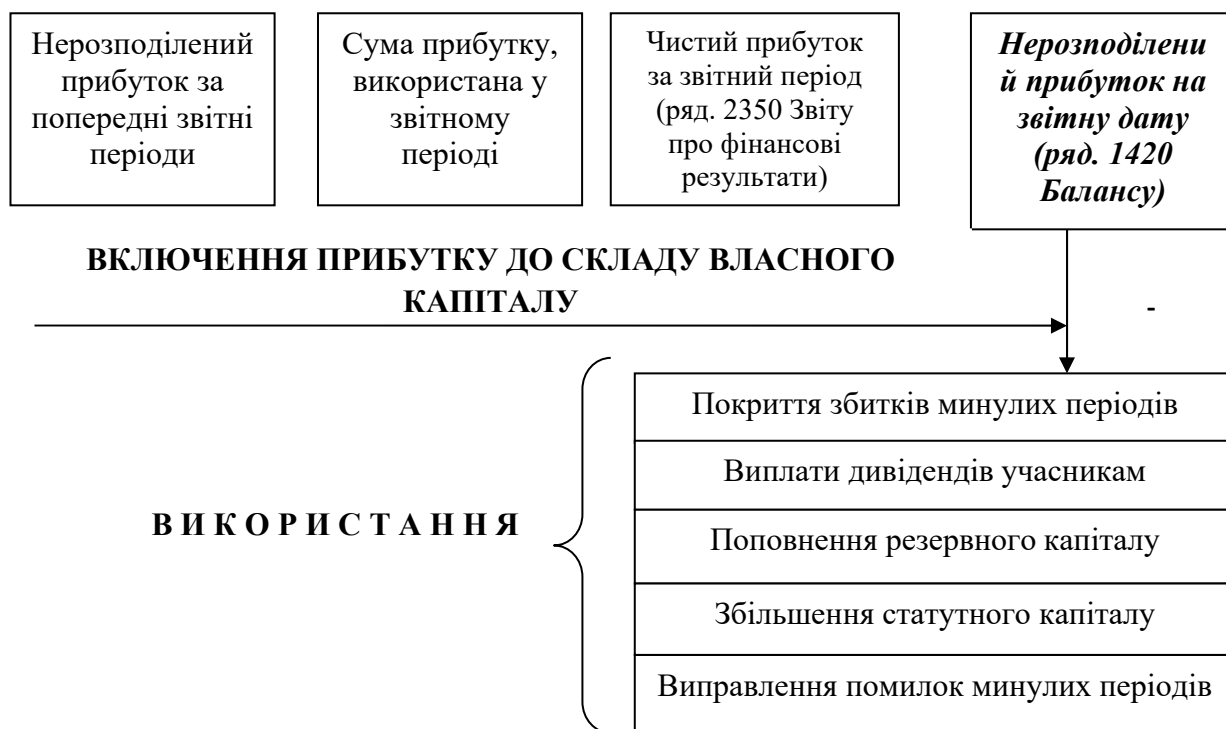


Рис. 6.3. Порядок віднесення прибутку підприємства до власного капіталу та його подальше використання

²⁴⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Мінфіну України від 28.05.1999 р. №137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

**Характеристика рахунку 44 «Нерозподілені прибутки
(непокриті збитки)»**

Номер рахунку	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
Субрахунки	441 «Прибуток нерозподілений»
	442 «Непокриті збитки»
	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
Призначення	ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.
За дебетом відображаються	збитки та використання прибутку
За кредитом відображаються	відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності
Об'єкти обліку	На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.
	На субрахунку 442 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.
	На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку в кінці року закривається в кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.
Аналітичний облік	Аналітичний облік ведеться за видами фінансових результатів.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 7 с-г.

Кореспонденція рахунків із обліку використання прибутку (покриття збитків) відображена в табл. 6.3.

Користувачі фінансової звітності потребують достовірної інформації щодо величини та динаміки прибутку. Таким джерелом інформації виступає фінансова звітність. У Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображається сальдо нерозподіленого прибутку або збитку на дату складання фінансової звітності.

**Формування та використання нерозподіленого прибутку,
покриття збитку**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання фінансового результату діяльності до складу нерозподіленого прибутку	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
2	Нараховано дивіденди власникам	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
3	Нараховано податок із суми дивідендів	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	641 «Розрахунки за податками»
4	Проведено відрахування до резервного капіталу	443 «Прибуток використаний у звітному році»	43 «Резервний капітал»
5	Списання фінансового результату від основної діяльності до складу непокритого збитку	442 «Непокритий збиток»	791 «Результат основної діяльності»
6	Покриття збитку за рахунок: прибутку резервного капіталу	443 «Прибуток використаний у звітному році» 43 «Резервний капітал»	442 «Непокритий збиток» 442 «Непокритий збиток»

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) надає інформацію про прибуток як результативний показник, сформований у результаті отриманих доходів і відповідних їм витрат.

На відміну від Балансу, у цьому звіті відображається чистий фінансовий результат підприємства за період. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) фінансові результати формуються в розрізі видів діяльності. Даний підхід дозволяє порівнювати доходи та витрати, отримані прибутки та збитки від різних напрямів діяльності підприємства.

Якщо Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у більшій мірі відображає формування прибутку, тоді Звіт про власний капітал – його розподіл. Тут відображається зменшення прибутку внаслідок сплати дивідендів, спрямування коштів до зареєстрованого капіталу, резервного та

інших фондів. Також у звіті деталізується зміна величини нерозподіленого прибутку в результаті коригування облікової політики, виправлення помилок та інших змін.

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте економічну сутність категорії «фінансові результати».
2. Як визначається фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період?
3. Як здійснюється облік формування фінансових результатів?
4. Як здійснюється облік використання прибутку?
5. Як здійснюється облік покриття збитків?

Тестові завдання для самоконтролю

1. **Запис Дт 44 Кт 79 має зміст:**
 - 1) відображено фінансовий результат – збиток;
 - 2) віднесено доходи на фінансові результати;
 - 3) віднесено витрати на фінансові результати;
 - 4) відображено фінансовий результат – прибуток.
2. **Сума нерозподіленого прибутку відображається:**
 - 1) за Кт 44;
 - 2) за Кт 46;
 - 3) за Кт 79;
 - 4) за Дт 44.
3. **Нарахування дивідендів учасникам відображається кореспонденцією:**
 - 1) Дт 79 Кт 671;
 - 2) Дт 443 Кт 671;
 - 3) Дт 442 Кт 671;
 - 4) Дт 671 Кт 443.
4. **Покриття збитків за рахунок резервного капіталу**

відображається кореспонденцією:

- 1) Дт 443 Кт 43;
- 2) Дт 43 Кт 443;
- 3) Дт 43 Кт 442;
- 4) Дт 443 Кт 442.

5. Проведено відрахування до резервного капіталу за рахунок прибутку:

- 1) Дт 443 Кт 43;
- 2) Дт 43 Кт 443;
- 3) Дт 43 Кт 442;
- 4) Дт 441 Кт 43.

6. За рахунок нерозподіленого прибутку поповнено статутний капітал:

- 1) Дт 443 Кт 43;
- 2) Дт 401 Кт 443;
- 3) Дт 443 Кт 401;
- 4) Дт 441 Кт 401.

7. За рахунок нерозподіленого прибутку покрито збитки звітного періоду:

- 1) Дт 442 Кт 441;
- 2) Дт 443 Кт 442;
- 3) Дт 441 Кт 442;
- 4) Дт 79 Кт 442.

8. Запис Дт 79 Кт 44 має зміст:

- 1) відображено фінансовий результат – збиток;
- 2) віднесено доходи на фінансові результати;
- 3) віднесено витрати на фінансові результати;
- 4) відображено фінансовий результат – прибуток.

9. Сума непокритого збитку відображається:

- 5) за Кт 44;

- 6) за Кт 46;
- 7) за Кт 79;
- 8) за Дт 44.

**10. Покриття збитків за рахунок резервного капіталу
відображається кореспонденцією:**

- 5) Дт 443 Кт 43;
- 6) Дт 43 Кт 443;
- 7) Дт 43 Кт 442;
- 8) Дт 443 Кт 442.

Перелік задач для самостійного розв'язку

Задача 1.

Сільськогосподарське підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування. Визначити розмір податку на прибуток за правилами бухгалтерського обліку. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Залишки на рахунках обліку витрат та доходів операційної діяльності:

- 90 «Собівартість реалізації» - 80 000 грн.
- 92 «Адміністративні витрати» - 6 000 грн.
- 93 «Витрати на збут» - 15 000 грн.
- 94 «Інші операційні витрати» - 2 000 грн.
- 70 «Дохід від реалізації» - 100 000 грн.
- 71 «Інші операційні доходи» - 5 000 грн.

Задача 2.

Скласти кореспонденцію рахунків за такими господарськими операціями:

- 1) Відображено отриманий прибуток.
- 2) Відображено отриманий збиток.
- 3) Нараховано дивіденди учасникам.

- 4) За рахунок прибутку сформовано резервний капітал.
- 5) За рахунок резервного капіталу покрито збитки.

Задача 3.

Визначити зміст господарських операцій за кореспонденцію рахунків:

- 1) Дт 79 Кт 441;
- 2) Дт 442 Кт 79;
- 3) Дт 443 Кт 671;
- 4) Дт 443 Кт 43;
- 5) Дт 443 Кт 442;
- 6) Дт 43 Кт 442.

Задача 4.

Товариство з обмеженою відповідальністю є платником податку на прибуток. Визначити розмір нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Залишки на рахунках обліку витрат та доходів операційної діяльності:

- 90 «Собівартість реалізації» - 100 000 грн.
- 92 «Адміністративні витрати» - 25 000 грн.
- 93 «Витрати на збут» - 35 000 грн.
- 94 «Інші операційні витрати» - 40 000 грн.
- 70 «Дохід від реалізації» - 130 000 грн.
- 71 «Інші операційні доходи» - 25 000 грн.

Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 5.

Розкрити зміст господарських операцій за кореспонденцію рахунків:

- 1) Дт 442 Кт 791;
- 2) Дт 442 Кт 793.

ТЕМА 7

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

- 7.1. Визначення, склад власного капіталу та його функції*
- 7.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу*
- 7.3. Облік капіталу в дооцінках*
- 7.4. Облік додаткового капіталу*
- 7.5. Облік резервного капіталу*
- 7.6. Облік забезпечення майбутніх виплат і платежів*
- 7.7. Облік цільового фінансування та цільових надходжень*

Основні терміни: облік, капітал, зареєстрований (пайовий) капітал, додатковий капітал, резервний капітал, капітал в дооцінках, майбутні витрати і платежі, цільове фінансування.

Навчальна мета: усвідомити поняття «власний капітал», «вкладений капітал», «накопичений капітал»; узагальнити законодавче регулювання формування та обліку власного капіталу; ознайомитись із класифікацією власного капіталу; засвоїти порядок формування зареєстрованого й інших видів капіталу та відображення операцій із власним капіталом на рахунках бухгалтерського обліку; сформувати знання щодо обліку забезпечень майбутніх виплат і платежів, обліку цільового фінансування та цільових надходжень.

Виховна мета: формування соціальної активності студентів, формування особистісних якостей майбутніх фахівців із обліку й оподаткування, спонукання студентів до розвитку власного логічного, наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

7.1. Визначення, склад власного капіталу та його функції

Основою ринкової економіки є відносини власності, які в системі бухгалтерського обліку виражені категорією «власний капітал».

Капітал (фр., англ. – Capital, лат. – Capitalis – головний) визначається в економічній літературі як багатство, що використовується для його власного збільшення, самозростаюча вартість. Його матеріальним змістом традиційно визнавалося матеріальне майно, цінні папери, грошові кошти²⁴⁹.

Структура та динаміка власного капіталу є основою для визначення показників, що характеризують фінансовий стан і фінансову стійкість підприємства. Інформаційне забезпечення для ефективного управління власним капіталом підприємства формується переважно системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Достовірне та повне висвітлення у фінансовій звітності інформації про розмір і склад власного капіталу є принциповим для об'єктивної оцінки фінансового стану й ефективності діяльності підприємства та для прийняття подальших рішень власниками, інвесторами, кредиторами й іншими користувачами інформації.

Від повного та чіткого правового регулювання обліку власного капіталу підприємствами різних організаційно-правових форм залежить ефективність інформаційного забезпечення управління про формування капіталу, розподіл прибутку, нарахування дивідендів та інших корпоративних прав, фінансову незалежність діяльності підприємства й інші показники фінансового стану²⁵⁰.

Нормативне регулювання обліку власного капіталу в Україні здійснюється на рівні держави (макрорівень) та на рівні суб'єктів господарювання (мікрорівень) (табл. 7.1).

²⁴⁹ Самуельсон П. Економіка / П. Самуельсон [пер. с англ.] Т.2. М. : МГП «Алгон», 2012. 332 с.

²⁵⁰ Іщенко Я.П. Формування та облік власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан нормативно-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1. С.136-146.

Рівні нормативного регулювання обліку власного капіталу

Рівні регулювання	Нормативні акти
МАКРОРІВЕНЬ	Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV
	Цивільний кодекс України від 19 червня 2003 р. № 980-IV
	Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року №2755-VI
	Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України, затверджений Верховною Радою України від 11 травня 2000 р. №1707 – III
	Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: Закон України від 06.02.2018 №2275-VIII
	Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 №514-VI
	Про інвестиційну діяльність: Закон України, затверджений Верховною Радою України від 18.09.1991 №1560-XII.
	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73.
	План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджено наказом Міністерством фінансів від 30.11.99 №291.
МІКРОРІВЕНЬ (внутрішні регламенти)	Статут підприємства, засновницький договір.
	Наказ (положення) про облікову політику, план-графік документообігу, робочий план рахунків

Основними законодавчими актами макрорівня є кодекси та Закони України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо власного капіталу.

Порядок формування власного капіталу підприємствами різних організаційно-правових форм визначено Господарським і Цивільним кодексами України.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначається НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Даний Стандарт визначає зміст поняття «власний капітал», зміст і форму Звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.

Згідно з НП(С)БО 1, *власний капітал* – частина в активах підприємства,

що залишається після вирахування його зобов'язань²⁵¹. Таке визначення є практично ідентичним із визначенням власного капіталу в міжнародних стандартах. У Концептуальній основі фінансової звітності власний капітал визначається як частка в активах підприємства, яка залишається після того, як будуть погашені всі його зобов'язання²⁵².

Загалом національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності не здійснюють детального регулювання обліку власного капіталу. Це обумовлюється специфікою законодавства різних країн щодо формування власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм.

Для врегулювання питань формування й обліку власного капіталу на рівні підприємства, окрім Статуту та корпоративного договору (складання якого передбачене Законом про ТОВ та ТДВ), має бути сформована облікова політика. Фіксується облікова політика у відповідному внутрішньому регламенті: положенні чи наказі про облікову політику. Частіше підприємства формують відповідні накази. Стосовно організації обліку власного капіталу та методики відображення операцій із ним у цьому наказі слід відобразити такі норми (рис. 7.1).

Власний капітал є основою для початку та продовження господарської діяльності будь якого підприємства, він є одним із найістотніших і найважливіших показників, оскільки виконує такі функції (рис. 7.2).

Джерелами утворення власного капіталу є:

- внески власників підприємства у вигляді грошових коштів та інших активів;

- накопичення сум нерозподіленого прибутку (реінвестування прибутку в капітал), що залишається на підприємстві;

²⁵¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁵² Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2019 URL: <https://zakon.help/article/konceptualna-osnova-finansovoi-zvitnosti/> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

- конвертування зобов'язань;
- дооцінка необоротних активів;
- одержання активів у формі дарчого капіталу.

Абсолютна та відносна величини власного капіталу залежать від фінансових можливостей підприємства та обраної ним політики щодо його структури. Фінансування діяльності підприємства за рахунок власного капіталу є альтернативою до залучення позичкових коштів. Сутність власного капіталу підприємства проявляється через його функції. Формування власного капіталу та його склад відображено на рис. 7.3.

НОРМИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	Організаційна	<ul style="list-style-type: none"> - перелік осіб, відповідальних за ведення обліку власного капіталу та їх посадові інструкції; - перелік сфер відповідальності; <ul style="list-style-type: none"> - комерційна таємниця та порядок її захисту; - система внутрішнього контролю тощо.
	Методична складова	<ul style="list-style-type: none"> - склад нормативного забезпечення та перелік положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якими підприємство керується при веденні обліку власного капіталу; - номенклатура субрахунків і аналітичних рахунків із обліку власного капіталу робочого плану рахунків; - методика оцінки внесків засновників до статутного й іншого вкладеного капіталу та порядок визначення розміру частки, що належить засновнику при його вибутті; - порядок збільшення статутного капіталу (у т.ч. за рахунок прибутку) і зменшення статутного капіталу; - порядок відчуження та передачі в заставу часток учасників; - порядок утворення та використання резервного капіталу; - умови і порядок дооцінки необоротних активів і формування капіталу в дооцінках; - порядок розподілу чистого прибутку; - порядок і джерела покриття збитків; - порядок нарахування та виплати дивідендів за частками учасників у статутному та іншому вкладеному капіталі; - порядок створення забезпечення зобов'язань.

Рис. 7.1. Норми облікової політики щодо власного капіталу підприємства²⁵³

²⁵³ Іщенко Я.П. Формування та облік власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан нормативно-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1. С.136-146.

Вкладений або інвестований капітал є відправним моментом, із якого починається практична діяльність будь-якого суб'єкта господарювання. Він включає два елементи – статутний (пайовий) і частину додаткового капіталу. Основним елементом інвестованого капіталу є статутний (зарєстрований) капітал, першочергове формування якого відбувається в момент створення підприємства.

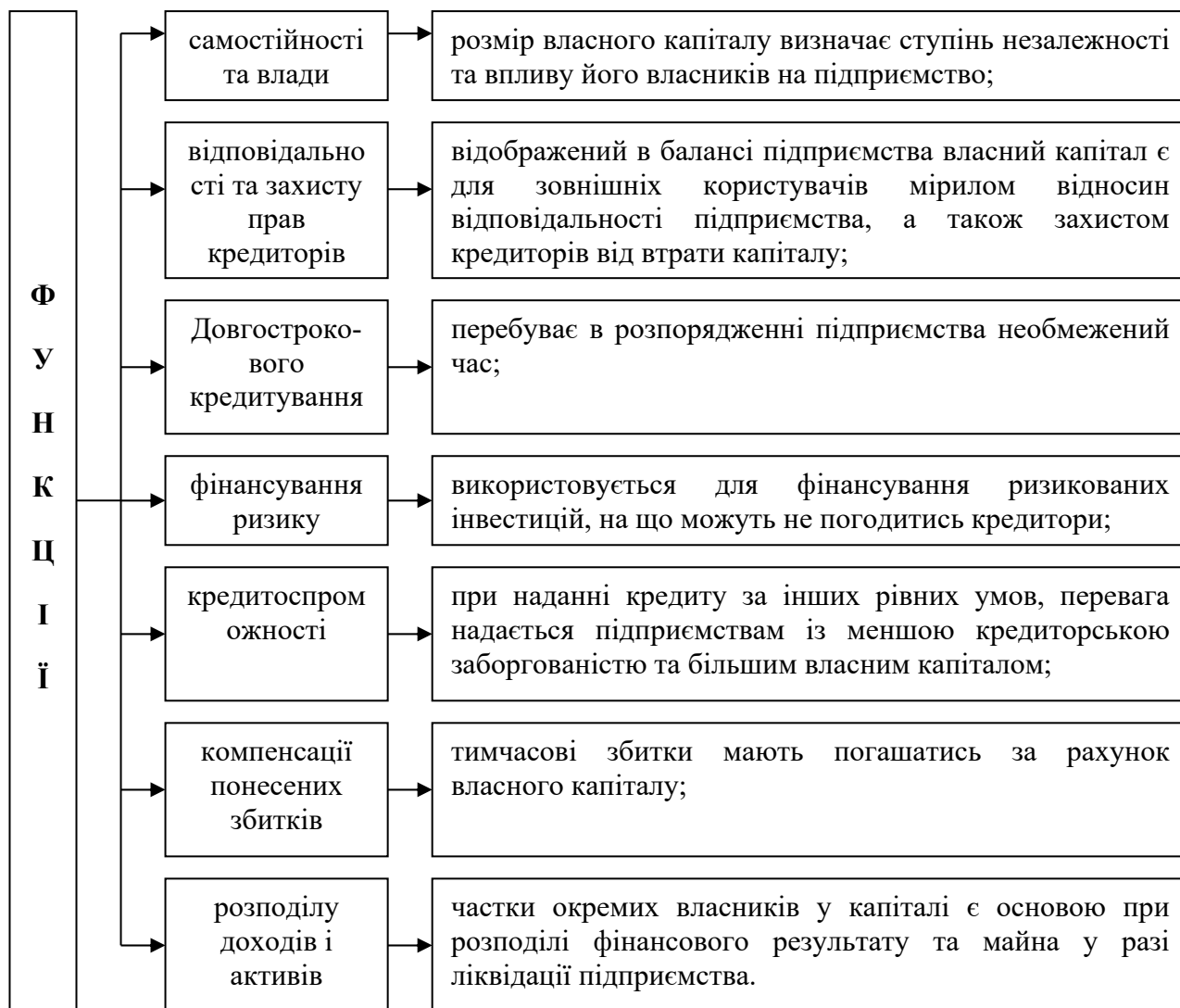


Рис. 7.2. Функції власного капіталу

Частина додаткового капіталу, що відноситься до вкладеного, є сумою внесків учасників до власного капіталу, які не збільшують статутний капітал, а також емісійний дохід (різниця між продажною та номінальною вартістю акцій (часток)).

Накопичений капітал формується у процесі функціонування підприємств за рахунок отримання дарчого капіталу (безоплатно отриманих необоротних активів), іншого додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку, резервного капіталу (що формується за рахунок прибутку), і капіталу в дооцінках (вартості дооцінки необоротних активів підприємства).

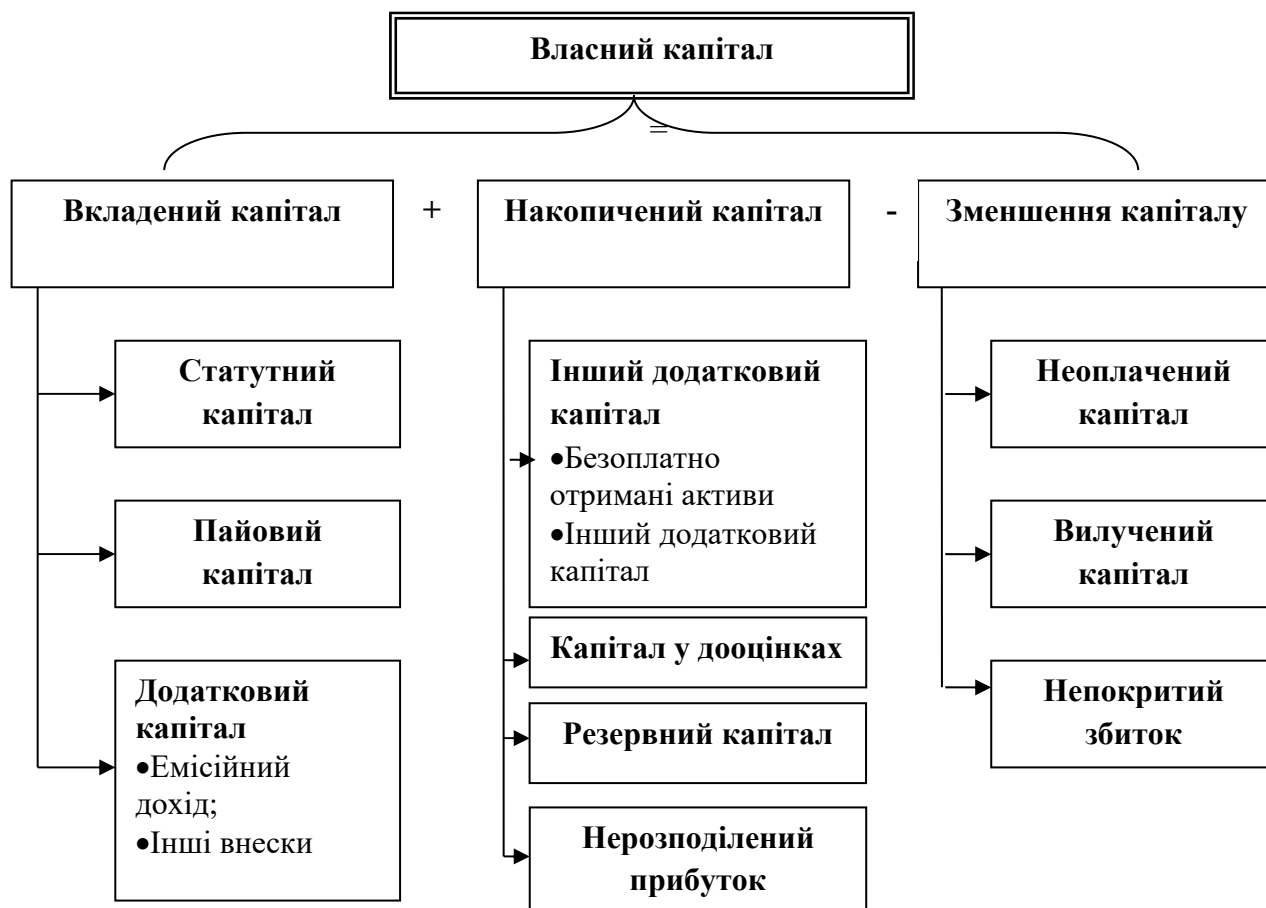


Рис. 7.3. Формування власного капіталу

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності власний капітал поділяється на:

- зареєстрований капітал;
- капітал у дооцінках;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

7.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу

Кожен із видів власного капіталу виконує різні функції. Зареєстрований (пайовий) капітал характеризує величину статутного або пайового, чи іншого зареєстрованого капіталу відповідно до законодавства й установчих документів, а також внески до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності²⁵⁴ *зареєстрований капітал* - це зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства (рис. 7.4).



Рис. 7.4. Структурні компоненти зареєстрованого капіталу

Облік зареєстрованого капіталу здійснюється на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», який призначено для обліку й узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Характеристика рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Характеристика	Сутність
1	2
Номер рахунку	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

²⁵⁴ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс]: Наказ Мініну від 28.03.2013 р. № 433. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

1	2
Субрахунки	401 «Статутний капітал»
	402 «Пайовий капітал»
	403 «Інший зареєстрований капітал»
	404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»
Призначення	призначено для обліку й узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу
За дебетом	відображається його зменшення (вилучення).
За кредитом	відображається збільшення зареєстрованого та пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу
Об'єкти обліку	На субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.
	На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами. Пайовий капітал - це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності.
	Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.
	На субрахунку 403 «Інший зареєстрований капітал» відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах
	На субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується в кореспонденції з кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а якщо підприємству відмовлено в реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.
Аналітичний облік	Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.
Ресстри ж/о форми обліку	журнал-ордер №7 с.-г

Статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, яка є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Для деяких організаційно-правових форм підприємств (для товариств) чинним законодавством передбачена обов'язковість формування статутного капіталу. Порядок формування статутного капіталу товариств і порядок його зміни регулюється Законами України Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю²⁵⁵, Про акціонерні товариства²⁵⁶.

Для інших організаційно-правових форм підприємств таких законодавчих вимог щодо обов'язковості формування статутного капіталу не існує. Але це не означає, що засновники при створенні будь-якого іншого підприємства (приватного, фермерського) не можуть прийняти рішення щодо формування статутного капіталу, тобто про забезпечення нового підприємства певним стартовим капіталом. Це не заборонено чинним законодавством.

Якщо засновник приймає рішення наділити своє підприємство статутним капіталом у момент його створення, це слід відобразити в установчих документах (статуті, установчому договорі, положенні про підприємство тощо), тобто тут фіксується сам факт наявності статутного капіталу та його розмір. Інакше виникне проблема з корпоративними правами (внесками до статутних, пайових капіталів), їхньою передачею та наступним оподаткуванням при вилученні цього майна.

Для товариств акціонерних, із обмеженою та додатковою відповідальністю законодавством установлені норми щодо формування та зміни статутного капіталу. Товариства мають право змінювати (збільшувати або зменшувати) статутний капітал, але його зменшення не допускається за

²⁵⁵Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁵⁶Про акціонерні товариства: закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

наявності заперечень кредиторів підприємства.

Акціонерне товариство повинно мати статутний капітал, який не може бути меншим суми, еквівалентної 1 250 мінімальних заробітних плат (за ставкою, що діє на момент створення акціонерного товариства). Розміри статутних капіталів інших підприємств не обмежуються.

Вкладами учасників, засновників у статутний капітал підприємства може бути майно (будинки, споруди, земельні ділянки, устаткування, машини та інші матеріальні цінності), права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами та ін., грошові кошти (у т.ч. в іноземній валюті), а також майнові права (у тому числі інтелектуальна власність). Згідно вимог чинного законодавства для формування статутного капіталу забороняється використовувати бюджетні кошти та кошти, що одержані в кредит і під заставу (рис. 7.5).



Рис. 7.5. Внески до статутного капіталу

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності та закінчується днем вибуття підприємства з державного реєстру внаслідок припинення діяльності.

Формування статутного капіталу, зареєстрованого в установчих

документах, може здійснюватись протягом періоду, передбаченого чинним законодавством. За такої умови виникає дебіторська заборгованість учасників, засновників за внесками до статутного капіталу, для відображення якої передбачено рахунок №46 «Неоплачений капітал» (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Характеристика рахунку 46 «Неоплачений капітал»

Номер рахунку	46 «Неоплачений капітал»
Призначення	призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.
За дебетом відображається	заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства.
За кредитом відображається	погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.
Аналітичний облік	Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 7 с-г

Підприємства мають право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір свого статутного капіталу за рішенням відповідного повноважного органу (загальних зборів акціонерів, зборів засновників). У бухгалтерському обліку ці зміни відображають тільки після внесення змін до установчих документів і державної реєстрації нового розміру статутного капіталу.

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток (вкладів, паїв) викуплених товариством у його учасників (акціонерів). Викуплені акції можуть бути перепродані або анульовані, що зменшує вартість статутного капіталу. За дебетом відображається вартість акцій, викуплених в акціонерів, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

Характеристика рахунку 45 «Вилучений капітал»

Характеристика	Сутність
1	2
Номер рахунку	45 «Вилучений капітал»
Субрахунки	451 «Вилучені акції»

1	2
Субрахунки	452 «Вилучені вклади й паї»
	453 «Інший вилучений капітал»
Призначення	ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів із метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.
За дебетом відображається	відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників
За кредитом відображається	вартість анульованих або перепроданих акцій (часток)
Аналітичний облік	Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 7 с-г

Відображення операцій із формування та змін у статутному капіталі в системі бухгалтерських рахунків представлено в таблиці 7.5.

Таблиця 7.5

Кореспонденція рахунків із обліку формування та змін статутного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Формування статутного капіталу			
1	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу після державної реєстрації	46	401
2	За актами приймання-передачі приймаються від засновників у рахунок внесків до статутного капіталу:		
	Основні засоби	10	46
	Нематеріальні активи	12	46
	Грошові кошти	30, 31	46
	Матеріальні цінності (запаси)	20, 28, 22, 21	46
3	Відображено внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення та до реєстрації установчих документів	10, 12, 31, 20 і т.д.	404
4	Після реєстрації статутного капіталу внески з незареєстрованого статутного капіталу переносять до зареєстрованого	404	401
5	Відображено повернення внесків у разі відмови підприємству в реєстрації статутного капіталу	404	10, 12, 31, 20 і т.д.
Зміни статутного капіталу:			
Збільшення статутного капіталу:			
За рахунок додаткових внесків учасників (акціонерів)			

Продовження табл. 7.5

1	2	3	4
1	Відображено зміни в статутному капіталі на дату внесення змін у засновницькі документи	46	401
2	Погашена заборгованість учасників (акціонерів) за додатковими внесками	10, 12, 30, 31, 20 і т.д.	46
3	Сума перевищення ціни придбання акцій (для акціонерних товариств) над їх номінальною вартістю	31	421
Реінвестування дивідендів і прибутку			
1	Нараховано дивіденди учасникам (акціонерам)	443	671
2	За рішенням загальних зборів учасників (акціонерів) дивіденди реінвестуються до статутного капіталу	671	401
3	За рішенням загальних зборів учасників (акціонерів) приєднано до статутного капіталу суму нерозподіленого прибутку	443	401
Інші шляхи збільшення статутного капіталу			
1	Конвертовано зобов'язання як внески до статутного капіталу	Рахунки 5 та 6 класів	401
Зменшення статутного капіталу:			
Анулювання викуплених акцій (для акціонерних товариств)			
1	Купівля акцій за ціною нижчою, ніж номінальна: - на суму вартості акцій за договором - на суму різниці між номінальною вартістю та вартістю викупу	45 45	672 73
2	Купівля акцій за ціною вищою від номінальної вартості: - на суму вартості акцій за договором - на суму різниці між номінальною вартістю та вартістю викупу	45 95	672 672
3	Здійснено розрахунок за викуплені акції	672	311,30, 70
4	Анулювання викуплених акцій	401	45
Зменшення номінальної вартості акцій (для акціонерних товариств)			
1	Зменшення статутного капіталу, що зазначена в рішенні загальних зборів, та нарахування сум відшкодування акціонерам збитків від зменшення номінальної вартості акцій, що їм належать	401	672
2	Виплата сум, які належать акціонерам	672	311,30, 70
Вибуття учасника (учасників) зі складу товариства			
1	У разі, коли учасник не вніс, до настання встановленого законодавством терміну, внесок до статутного капіталу, і Загальні збори ухвалили рішення про зменшення статутного капіталу та виключення даної особи зі складу засновників	401	46
2	Добровільний вихід учасника та повернення його частки у статутному капіталі	401	672

Пайовий капітал - це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності. Колективні сільськогосподарські підприємства на

субрахунку 402 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображається й узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки й інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Майно виробничого кооперативу становить колективну власність кооперативу. Виробничий кооператив є власником будівель, споруд, майнових внесків його членів, виготовленої ним продукції, доходів, одержаних від її реалізації та іншої діяльності, передбаченої статутом кооперативу, іншого майна, придбаного на підставах, не заборонених законом. Члени кооперативу можуть передавати як пайовий внесок право користування належною їм земельною ділянкою у порядку, визначеному земельним законодавством. За земельну ділянку, передану виробничому кооперативу в користування, із кооперативу може справлятися плата в розмірах, визначених загальними зборами членів кооперативу. Майно кооперативу, відповідно до Господарського Кодексу України²⁵⁷, поділяється на пайовий і неподільний фонди. Неподільний фонд утворюється за рахунок вступних внесків і майна кооперативу (за винятком землі). Пайові внески членів кооперативу до нього не включаються. Порядок формування та розміри неподільного фонду встановлюються статутом. Розміри пайових внесків до кооперативу встановлюються в рівних частинах та/або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу в його господарській діяльності.

²⁵⁷ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

У разі виходу з кооперативу фізична або юридична особа має право на отримання майнового паю відповідно до його вартості на момент виходу. Термін та інші умови отримання паю встановлюються статутом кооперативу.

Для ведення аналітичного обліку пайових внесків членів кооперативу використовують книги обліку паїв. У таких книгах відображається інформація про внесені вступні та пайові внески членів кооперативу, про перерахунок розміру пайового внеску за результатами діяльності кооперативу.

Під час створення кооперативу й оформлення установчих документів слід врахувати, що законодавство передбачає членство й асоційоване членство. Члени кооперативу, що внесли вступні та пайові внески, дотримуються вимог статуту кооперативу та приймають трудову участь у діяльності кооперативу, мають право ухвального голосу, право на частину прибутку.

Кореспонденція рахунків із відображення в обліку операцій із формування власного капіталу в сільськогосподарських виробничих кооперативах має такий вигляд (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

Кореспонденція рахунків із обліку операцій із формування пайового капіталу кооперативу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Формування пайового капіталу (за актами приймання передачі приймаються від учасників внески до пайового фонду):		
	- основними засобами	10	402
	- нематеріальними активами	12	402
	- грошовими коштами	30,31	402
	- матеріальними цінностями	20,21,22,28	402

Асоційовані члени вносять тільки пайові внески та користуються правом дорадчого голосу, правом на отримання частини прибутку кооперативу.

7.3. Облік капіталу в дооцінках

У процесі господарської діяльності підприємства можуть накопичувати власний капітал у результаті різних господарських операцій. Так, на підприємстві може формуватись капітал в дооцінках за рахунок проведення дооцінок необоротних активів і фінансових інструментів.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», 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'єкт²⁵⁸.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок²⁵⁹. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (окрім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку й узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

Характеристика рахунку 41 «Капітал у дооцінках»

Характеристика	Сутність
1	2
Номер рахунку	41 «Капітал у дооцінках»
Субрахунки	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»

²⁵⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4509?an=1479>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁵⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

1	2
Субрахунки	412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»
	413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»
	414 «Інший капітал у дооцінках»
Призначення	для обліку й узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до П(С)БО відображаються у складі власного капіталу та розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується в разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.
Об'єкти обліку	На субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.
	На субрахунку 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.
	На субрахунку 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених П(С)БО, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат)
	На субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація щодо іншого капіталу в дооцінках, не відображена на інших субрахунках
Аналітичний облік	Аналітичний облік за рахунком 41 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 7 с-г

Кореспонденція рахунків із обліку капіталу в дооцінках відображена в табл. 7.8.

Таблиця 7.8

Відображення операцій із обліку капіталу в дооцінках

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Перша дооцінка основних засобів та інших необоротних матеріальних активів			
1	Відображено результати дооцінки на суму:		
	- дооцінки первісної вартості	10,11	411
	- дооцінки зносу	411	131,132

Продовження табл. 7.8

1	2	3	4
Подальша дооцінка основних засобів та інших необоротних матеріальних активів			
2	Відображено результати уцінки на суму: - уцінки первісної вартості - уцінки зносу	411 131,132	10,11 10,11
3	Відображено результати дооцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, раніше уцінених на суму: - дооцінки зносу - дооцінки первісної вартості в межах попередніх уцінок - на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок	10,11 10,11 10,11	131,132 746 411
Перша дооцінка нематеріальних активів			
4	Відображено результати дооцінки на суму: - дооцінки первісної вартості - дооцінки накопиченої амортизації	12 412	412 133
Уцінка нематеріальних активів			
5	Відображено результати уцінки на суму: - уцінки первісної вартості - уцінки накопиченої амортизації	412 133	12 12
Подальша дооцінка нематеріальних активів			
6	Відображено результати дооцінки нематеріальних активів, раніше уцінених на суму: - дооцінки накопиченої амортизації - дооцінки первісної вартості в межах попередніх уцінок - на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок	12 12 12	133 746 412

Таким чином, сума дооцінки залишкової вартості об'єкта активів включається до складу капіталу в дооцінках. Якщо здійснюється уцінка активів, то на її величину зменшується капітал в дооцінках.

7.4. Облік додаткового капіталу

Додатковий капітал, згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності ²⁶⁰, це емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість), вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського

²⁶⁰ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

обліку відображаються у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу.

Розрізняють додатковий вкладений капітал та інший додатковий капітал. Додатковий вкладений капітал характеризує суму емісійного доходу (різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій), отриманого в результаті реалізації акціонерними товариствами власних корпоративних прав.

Для обліку додаткового капіталу призначено рахунок 42 «Додатковий капітал» (табл. 7.9).

Таблиця 7.9

Характеристика рахунку 42 «Додатковий капітал»

Номер рахунку	42 «Додатковий капітал»
Субрахунки	421 «Емісійний дохід»
	422 «Інший вкладений капітал»
	423 «Накопичені курсові різниці»
	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
	425 «Інший додатковий капітал»
Призначення	для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.
За дебетом відображається	зменшення додаткового капіталу
За кредитом відображається	збільшення додаткового капіталу
Об'єкти обліку	На субрахунку 421 «Емісійний дохід» відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки).
	На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (окрім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески без рішень про зміни розміру статутного капіталу
	На субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.
	На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів

1	2
Об'єкти обліку	необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.
	На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів.
Аналітичний облік	Аналітичний облік додаткового капіталу ведеться щодо кожного об'єкту окремо.
Реєстри ж/о форми обліку	Журналу-ордера № 7 с-г

Кореспонденція рахунків з обліку додаткового капіталу відображена в табл. 7.10.

Таблиця 7.10

Кореспонденція рахунків з обліку додаткового капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Облік емісійного доходу		
1.1	На суму реалізації акцій (часток) за номінальною вартістю	30, 31	45, 46
1.2	На вартість, що перевищує їх номінальну (емісійний дохід)	30, 31	421
2	Облік іншого вкладеного капіталу		
2.1	Відображено додаткові внески засновників товариства без рішення про збільшення статутного капіталу підприємства: - грошовими коштами	30, 31	422
2.2	- основними засобами	10	422
2.3	- нематеріальними активами	12	422
2.4	- товарно-матеріальні цінності	20, 22	422
3	Облік безоплатно отриманих необоротних активів		
3.1	До складу основних засобів зараховано безоплатно отримані основні засоби за їх справедливою вартістю	10	424
3.2	Нараховано знос по безоплатно отриманих основних засобах	23, 91, 92, 93	131
3.3	Відображаємо дохід пропорційно сумі нарахованого зносу	424	745

Отже, додатковий капітал – це форма капіталу компанії. Він являє собою сформовані ресурси, що не належать до основного капіталу. За своєю суттю такий капітал є додатковим. Його формування вказує на успішний розвиток підприємства, підвищує його вартість. Кошти спрямовуються на збільшення обороту. Можуть бути використані для поліпшення обладнання,

підвищення якості продукції, що випускається.

7.5. Облік резервного капіталу

Створення резервного фонду (рис. 7.6) для покриття можливих збитків – наслідок прямої вимоги діючого законодавства. Обов’язкове формування резервного капіталу господарськими товариствами регулює ч. 4 ст. 87 Господарського кодексу України²⁶¹. Тут передбачено, що господарські товариства повинні створювати резервний (страховий) фонд у розмірі, установленому засновницькими документами, але не менше 15% статутного капіталу, і щорічно відраховувати до нього не менше 5% від прибутку.

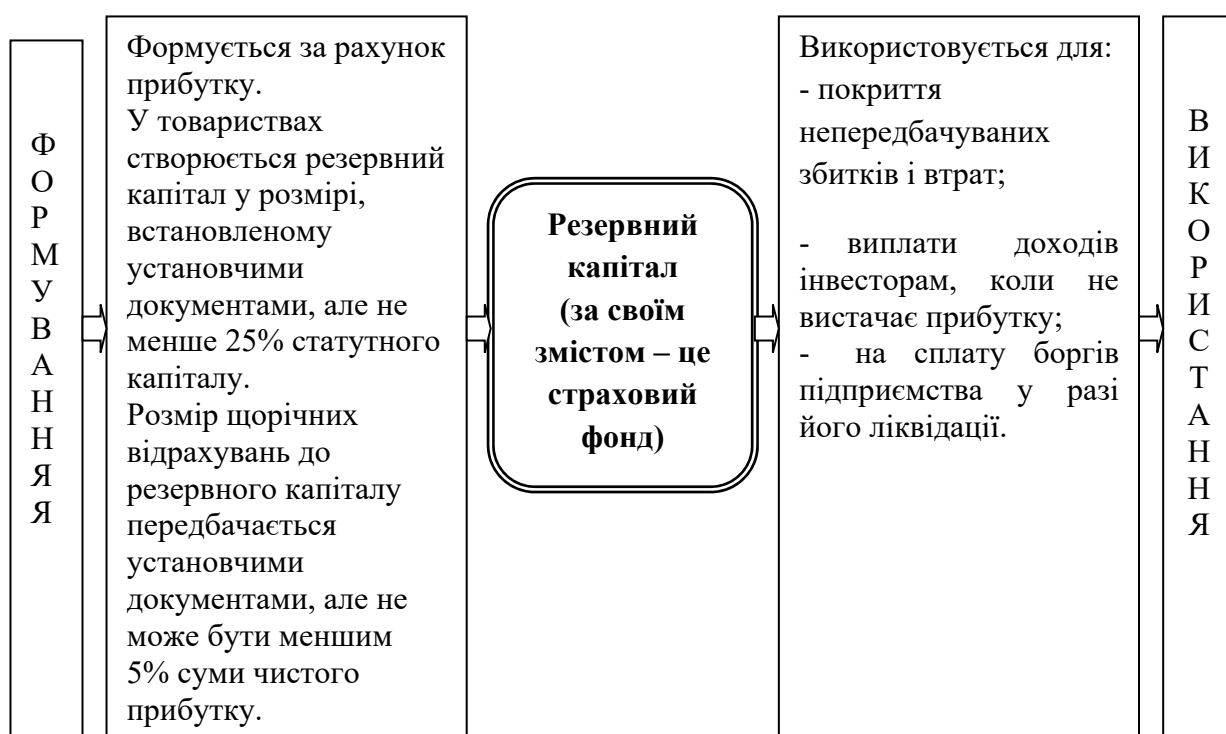


Рис. 7.6. Формування та використання резервного капіталу

Конкретні вимоги за видами господарських товариств установлені для товариства з обмеженою відповідальністю Законом України «Про товариства

²⁶¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

з обмеженою та додатковою відповідальністю»²⁶². Тут говориться, що резервний капітал створюють у розмірі, установленому засновницькими документами, але не менше 25% статутного капіталу. Водночас розмір щорічних відрахувань не має бути меншим 5% суми чистого прибутку.

Резервний капітал призначається на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів підприємства у разі його ліквідації. Залишки невикористаних коштів переходять на наступний рік. Резервний капітал може бути використаний на покриття збитків або приєднання до статутного капіталу (рис. 7.6).

Для обліку резервного капіталу передбачено рахунок 43 «Резервний капітал». За кредитом рахунку 43 відображається створення резервів, за дебетом – їх використання (табл. 7.11).

Таблиця 7.11

Характеристика рахунку 43 «Резервний капітал»

Номер рахунку	43 «Резервний капітал»
Призначення	для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку
За дебетом	відображається використання створених резервів
За кредитом	відображається створення резервів
Аналітичний облік	Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 7 с-г

Резервний капітал призначений для покриття непередбачених витрат, збитків на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації. Залишки невикористаних коштів резервного капіталу переходять на наступний звітний період.

Кореспонденція рахунків із обліку резервного капіталу відображена в таблиці 7.12.

²⁶² Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

**Кореспонденція рахунків із обліку створення та використання
резервного капіталу**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	Створення резервного капіталу за рахунок прибутку	443	43
2	Використання резервного капіталу на покриття збитків	43	442
3	Частина резервного капіталу приєднано до статутного капіталу	43	401
4	Відображено зобов'язання за корпоративними правами перед учасниками (за умови, коли не вистачає прибутку)	43	67

Резюмуючи можна відзначити, що резервним капіталом слід вважати частину власного капіталу господарського товариства, що відповідає одночасно декільком ознакам.

7.6. Облік забезпечення майбутніх виплат і платежів

У сучасних умовах, коли ситуація в аграрному секторі характеризується фінансово-економічною нестабільністю, а діяльність суб'єктів господарювання зазнає негативного впливу зовнішніх і внутрішніх чинників, важливого значення набуває питання фінансової безпеки підприємств.

Функціонування дієвої системи фінансової безпеки підприємства спроможне виявити та мінімізувати загрози його фінансової стійкості, платоспроможності, захистити від фінансових втрат, і, згодом, забезпечити стабільну діяльність і розвиток в умовах конкурентного економічного стану. Це можливо за наявності належного інформаційного забезпечення управління фінансовою безпекою підприємств, основою якої є система обліку²⁶³.

Згідно з п.13 П(С)БО 11 «Зобов'язання», забезпечення створюються у разі виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого, ймовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні

²⁶³ Правдюк Н. Л., Мулик Т.О., Мулик Я. І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

вигоди та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства²⁶⁴.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок майбутніх подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Суми створених забезпечень визнаються витратами підприємства.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (табл. 7.13).

Формування забезпечень на оплату відпусток є обов'язковим для суб'єктів господарювання (окрім суб'єктів мікро та малого підприємництва). Це визначено п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання»²⁶⁵ і п. 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам»²⁶⁶.

Таблиця 7.13

Характеристика рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»

Характеристика	Сутність
1	2
Номер рахунку	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
Субрахунки	471 «Забезпечення виплат відпусток»
	472 «Додаткове пенсійне забезпечення»
	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»
	474 «Забезпечення інших витрат і платежів»

²⁶⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁶⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁶⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

1	2
Субрахунки	475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»
	476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї»
	477 «Забезпечення матеріального заохочення»
	478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»
Призначення	ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат, платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів).
За дебетом відображається	їх використання
За кредитом відображається	нарахування забезпечень
Об'єкти обліку	На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
	На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.
	На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.
	На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» ведеться облік забезпечення інших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», зокрема забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності.
Об'єкти обліку	На субрахунку 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» підприємства, які здійснюють діяльність із випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про призовий фонд - суму, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, зменшену на розмір джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї.
	На субрахунку 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї» підприємства, які здійснюють діяльність із випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї.
	На субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення» ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії, які підлягають

1	2
Об'єкти	сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконали роботу, що надає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.
	За кредитом субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів і приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивації порушених земель.
Аналітичний облік	Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямами формування та використання.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 7 с-г

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування:

$$PB = ЗП \times K_p \times K_{\text{ЄСВ}},$$

де **PB** – сума щомісячних відрахувань на створення резерву відпусток, грн;

ЗП – сума фактично нарахованої заробітної плати за місяць (без урахування відпускних), грн.;

K_p – коефіцієнт резервування;

K_{ЄСВ} – коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЄСВ.

Коефіцієнт резервування (K_p) визначають як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці:

$$K_p = V_n : \text{ФОП}_n,$$

де **V_n** – річна планова сума витрат на оплату відпусток, грн.;

ФОП_п – загальний плановий фонд оплати праці (без урахування відпускних)*, грн. Його величину визначають з урахуванням усіх виплат, що належать до фонду оплати праці, тобто основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЄСВ визначають за формулою:

$$K_{\text{ЄСВ}} = 1 + C_{\text{ЄСВ}} : 100,$$

де $C_{\text{ЄСВ}}$ – ставка ЄСВ, що діє в поточному році (22%).

Обидва коефіцієнти (K_p і $K_{\text{ЄСВ}}$) розраховують один раз на весь майбутній рік.

За П(С)БО 11 резерв формується на зобов'язання:

- виникнення яких можна передбачити;
- суму яких можна визначити розрахунковим шляхом.

З урахуванням цих обмежень резерв створюють не на всі види відпусток (табл. 7.14).

Якщо на підприємстві є робочі місця з особливо шкідливими або важкими умовами праці, що входять до переліку шкідливих робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 №461²⁶⁷ (Список № 1 і Список № 2 (*працівники зайняті на підприємствах чорної металургії, хімічної промисловості, виробництва вибухових речовин, гірничодобувних підприємствах, виробництва скла, фармацевтичного виробництва і т.д.*)), то підприємство буде нести витрати на виплату і доставку пільгових пенсій працівникам, зайнятим на таких роботах (п. 2 розд. XV Закону України Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування)²⁶⁸. Для забезпечення таких виплат також створюються резерви.

²⁶⁷ Про затвердження списків виробництв, робіт, професій, посад і показників, зайнятість в яких дає право на пенсію за віком на пільгових умовах: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 р. №461. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/461-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

²⁶⁸ Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003р. № 1058-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-15#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Види відпусток і формування їх резерв

Відпустки, за якими формується резерв (виникнення яких можна передбачити; суму яких можна визначити розрахунковим шляхом)	Відпустки, за якими резерв не формується (виникнення яких складно передбачити; суму яких неможливо визначити розрахунковим шляхом)
- основної щорічної; - додаткової за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці; - додаткової за особливий характер праці; - інших щорічних додаткових, передбачених законодавством.	- додаткової навчальної; - творчої; - у зв'язку з вагітністю та пологами; - у зв'язку з усиновленням дитини

Тут, як і стосовно резерву відпусток, слід відштовхуватися від того, що в процесі здійснення трудових функцій працівники щомісячно заробляють стаж, що надає їм право на пільгову пенсію, після чого в підприємства і виникає зобов'язання перед працівниками за будь-яких обставин у майбутньому відшкодувати їх пільгову пенсію з урахуванням витрат на її доставку.

Резерви створюються і для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів. Реалізуючи покупцеві товар, продавець має гарантувати його якість на визначений договором або законом строк (гарантійний строк). Гарантійний строк починається з моменту передання товару покупцеві, якщо інше не встановлено договором купівлі-продажу. (ст. 675 і ст. 859 Цивільного кодексу України)²⁶⁹. Виконання таких зобов'язань потребує витрат на усунення недоліків товару, виявлених покупцями після його реалізації. Тому підприємства-продавці створюють забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань.

Ще одним видом забезпечень є забезпечення щодо обтяжливого контракту. *Обтяжливий контракт* – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від

²⁶⁹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

цього контракту²⁷⁰. Забезпечення щодо такого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних із його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних із виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту.

Потребують створення забезпечень і виплати підприємств, пов'язані з матеріальним заохоченням працівників. Умови та строки виплати працівникам матеріального заохочення (премій) визначають у колективному договорі або окремому положенні. Премії зазвичай нараховуються та виплачуються за підсумками звітного періоду (кварталу, року). Отже, це призводить до значного зростання витрат і збільшення собівартості продукції в періоді нарахування матеріального заохочення. Для уникнення такої ситуації і формується резерв, до якого кошти нараховують щомісячно. Це дозволяє рівномірно розподілити витрати на премії протягом року.

При проведенні гірничодобувних, геологорозвідувальних, будівельних та інших робіт, пов'язаних із порушенням ґрунтового покриву, у суб'єктів господарювання виникають зобов'язання з відновлення та рекультивації порушених земель. Такі зобов'язання виникають як на стадії початку робіт (будівництво кар'єрів для видобутку корисних копалин, нафтових свердловин для видобутку нафти, полігонів для захоронення відходів виробництва), так і в процесі господарської діяльності.

Кореспонденція рахунків із обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів відображена в табл. 7.15.

Згідно з П(С)БО 11 зобов'язання з невизначеними строком погашення або сумою повинні бути відображені у фінансовій звітності підприємств у вигляді забезпечень (резервів) на покриття таких витрат. Враховуючи специфіку діяльності суб'єктів господарювання, що займаються гірничодобувними, геологорозвідувальними, будівельними роботами складно

²⁷⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

спрогнозувати суму витрат на відновлення земельних ділянок та строки їх погашення.

Таблиця 7.15

Кореспонденція рахунків із обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів

№ з/п	Зміст господарської операцій	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	Створення резерву на забезпечення витрат на оплату відпусток	15, 23, 91, 92, 93, 94	471
2	Нараховано оплату за період відпустки або компенсацію за невикористану відпустку	471	661
	на суму нарахованого на відпускні або компенсацію ЄСВ у межах резерву	471	651
3	Відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою підприємства:		
	- за рахунок витрат підприємства	15, 23, 91, 92, 93, 94	472
	- за рахунок внесків працівників	661	472
4	Здійснено відрахування для забезпечення гарантійних зобов'язань	93	473
5	Перераховані кошти до відповідного фонду (недержавний пенсійний фонд)	472 65	65 311
6	Створено резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань	93	473
7	Здійснено витрати на гарантійний ремонт реалізованої продукції	473	20, 22, 63, 66, 68
8	Створено резерв для забезпечення матеріального заохочення	15, 23, 91, 92, 93, 94	477
9	Нараховано матеріальне заохочення працівникам	477	661
10	Створено резерв на забезпечення відновлення земельних ділянок	152	478
11	Використано створений резерв роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів і відновлення земельної ділянки	478	20, 66, 65 тощо
12	Оприбуткування земельної ділянки чи капітальних витрат на її поліпшення	101, 102	152

Отже, для забезпечення таких витрат і зобов'язань мають бути сформовані резерви.

7.7. Облік цільового фінансування та цільових надходжень

На переконання Г. М. Калетніка та Т. В. Ємчик, однією з основних причин кризи в українському селі є втрата державою контролю над процесами його соціального та економічного розвитку. Найважливішою

передумовою виходу з кризової ситуації є створення ефективної системи державного регулювання розвитку сільського господарства України²⁷¹.

У процесі господарської діяльності виникають ситуації, коли є необхідність залучати державні кошти, або кошти інших суб'єктів господарювання.

До цільового фінансування та цільових надходжень належать кошти, які виділяються для здійснення заходів цільового призначення. До таких заходів у сільськогосподарських підприємствах належать: протиепізоотичні (ветеринарно-санітарні); докорінне поліпшення земель (вапнування кислих і гіпсування солонцюватих ґрунтів, фосфоритування, роботи з меліоративного обробітку (солончакових ґрунтів); ведення лісового господарства; підтримка селекції в рослинництві та тваринництві; заходи щодо боротьби з шкідниками сільськогосподарських культур, утримання оздоровчих таборів, профілакторіїв тощо.

Методичне регулювання обліку цільового фінансування здійснюється в П(С)БО 15 «Дохід»²⁷². Відповідно до нього:

- цільове фінансування не визнається доходом, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство і виконає умови щодо такого фінансування;
- отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, у яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов такого фінансування;
- цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно до суми

²⁷¹ Калетнік Г.М., Ємчик Т.В. Ефективність функціонування національного господарства та організаційні форми управління національною економікою. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2020. № 2. С.7-22.

²⁷² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. (дата звернення: 15.02.2021 р.).

нарахованої амортизації цих об'єктів;

- якщо здійснюється фінансування для компенсації витрат (збитків) підприємства та для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів, таке фінансування визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Для обліку цільового фінансування та цільових надходжень призначений рахунок 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». За кредитом рахунку 48 відображують кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум (табл. 7.16).

Таблиця 7.16

Характеристика рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження»

Характеристика	Сутність
1	2
Номер рахунку	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»
Субрахунки	481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»
	482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»
	483 «Благодійна допомога»
	484 «Інші кошти цільового фінансування та цільових надходжень»
Призначення	ведеться облік і узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (у тому числі отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування та цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.
За дебетом відображаються	використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.
За кредитом відображаються	кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів
Об'єкти обліку	На субрахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.
	На субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» ведеться облік коштів, отриманих із бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

1	2
Об'єкти обліку	На субрахунку 483 «Благодійна допомога» ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.
	На субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування та цільових надходжень» ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».
Аналітичний облік	Аналітичний облік коштів цільового фінансування, цільових надходжень, їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.
Реєстри ж/о форми обліку	Журнал-ордер № 7 с-г

Аналітичний облік коштів цільового фінансування, цільових надходжень, і витрат здійснюється за їх призначенням і джерелами надходжень. Кореспонденція рахунків із обліку цільового фінансування та цільових надходжень відображена в табл. 7.17.

Таблиця 7.17

Кореспонденція рахунків із обліку цільового фінансування та цільових надходжень

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано на поточний рахунок цільове фінансування	311	48
2	Оплачено заборгованість постачальникам, підрядникам за рахунок цільового фінансування	631	311
3	Відображено цільові капітальні витрати	152	631
		641/ПДВ	631
4	Введено в експлуатацію об'єкти основних засобів придбаних, створених за рахунок цільового фінансування	10	152
5	Нараховано знос (амортизацію) на основні засоби придбані, створені за рахунок цільового фінансування	23, 91, 92	131
6	Одночасно з отриманням цільового фінансування відображено доходи майбутніх періодів	48	69
7	Відображено дохід від цільового фінансування (одночасно та у розмірі нарахованої амортизації)	69	745
8	Відображено дебіторську заборгованість щодо	377	719 «Інші доходи»

1	2	3	4
	цільового фінансування поточних витрат		від операційної діяльності»
9	Здійснено витрати поточного характеру	23, 91, 92, 20, 2	631
10	Одночасно (із записом № 9) відображено суму використаного цільового фінансування	48	377

Кошти цільового фінансування та цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних і юридичних осіб тощо.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення власного капіталу підприємства. Які функції він виконує?
2. Які основні складові елементи власного капіталу?
3. Дайте визначення статутного капіталу. Як утворюється та змінюється статутний капітал?
4. Які організаційні форми підприємств обов'язково формують статутний капітал відповідно до чинного законодавства?
5. Як відображено в обліку статутний капітал?
6. Де реєструється сума статутного капіталу?
7. За рахунок чого збільшується та зменшується величина статутного капіталу?
8. Які підприємства формують пайовий капітал, порядок його формування?
9. Розкрийте облік пайового капіталу, капіталу в дооцінках та даткового капіталу.
10. Розкрийте призначення резервного капіталу. За рахунок яких джерел він утворюється та в якому розмірі здійснюються відрахування до резервного капіталу?
11. Назвіть види резервів і дайте їм характеристику.

12. Розкрийте сутність, види та облік цільового фінансування.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Отримання бюджетного фінансування в безготівковій формі для будівництва об'єктів соціальної сфери відображається в обліку записом:

- 1) Дт 311 Кт 48;
- 2) Дт 48 Кт 311;
- 3) Дт 631 Кт 48;
- 4) Дт 15 Кт 48.

2. Вид капіталу, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у Державному реєстрі одиниць господарювання це:

- 1) статутний;
- 2) резервний;
- 3) додатковий;
- 4) нерозподілений прибуток.

3. Зміни розміру статутного капіталу слід обов'язково підтверджувати зміною документів в органах держреєстрації у разі:

- 1) збільшення і зменшення статутного капіталу;
- 2) збільшення статутного капіталу;
- 3) зміна розміру статутного капіталу не потребує додаткового документування;
- 4) зменшення статутного капіталу.

4. Запис Дт 46 Кт 40 має зміст:

- 1) відображено заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу;
- 2) відображено погашення заборгованості акціонерів за передплатою на акції;
- 3) відображено внески засновників до статутного капіталу;
- 4) відображено викуп акцій власної емісії.

5. Погашення заборгованості акціонерів із внесків до статутного капіталу грошовими коштами в обліку відображається записом:

- 1) Дт 31 Кт 46;
- 2) Дт 46 Кт 31;
- 3) Дт 31 Кт 40;
- 4) Дт 40 Кт 31.

6. Нарахування податку на доходи фізичних осіб на дивіденди, отримані акціонерами в обліку відображається записом:

- 1) Дт 671 Кт 641;
- 2) Дт 641 Кт 671;
- 3) Дт 443 Кт 671;
- 4) дивіденди ПДФО не оподатковуються.

7. Пайовий фонд зазвичай формують:

- 1) сільськогосподарські виробничі кооперативи;
- 2) повні товариства;
- 3) ПАТ;
- 4) командитні товариства.

8. Запис Дт 10 Кт 42 має зміст:

- 1) безоплатно отримано основні засоби;
- 2) отримано внесок до статутного капіталу у вигляді основних засобів;
- 3) оприбутковано основні засоби від постачальника;
- 4) зменшено додатковий капітал на вартість ліквідованих основних засобів.

9. Різниця між продажною та номінальною вартістю первинно розміщених акцій акціонерних товариств обліковується у складі:

- 1) додаткового капіталу;
- 2) статутного капіталу;
- 3) резервного капіталу;
- 4) пайового капіталу.

10. Сума коштів резервного капіталу, спрямована на покриття

збитків звітного періоду в обліку відображається записом:

- 1) Дт 43 Кт 442;
- 2) Дт 45 Кт 43;
- 3) Дт 442 Кт 43;
- 4) Дт 443 Кт 442.

11. Сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу – це:

- 1) неоплачений капітал;
- 2) вилучений капітал;
- 3) резервний капітал;
- 4) пайовий капітал.

12. Викуп в акціонера оплачених ним акцій із метою подальшого перепродажу в обліку відображається з використанням рахунку:

- 1) 45;
- 2) 44;
- 3) 43;
- 4) 40.

13. Зменшення розміру статутного капіталу на номінальну вартість анульованих акцій в обліку відображається записом:

- 1) Дт 40 Кт 45;
- 2) Дт 45 Кт 40;
- 3) Дт 40 Кт 46;
- 4) Дт 40 Кт 443.

14. Визнання доходу від передачі продукції засновнику в якості його частки при виході з товариства в обліку відображається записом:

- 1) Дт 67 Кт 70;
- 2) Дт 67 Кт 27;
- 3) Дт 36 Кт 70;
- 4) Дт 46 Кт 67.

15. Виділення паю члену кооперативу грошима відображається

записом:

- 1) Дт 402 Кт 30,31;
- 2) Дт 443 Кт 46;
- 3) Дт 30,31 Кт 42;
- 4) Дт 30,31 Кт 412.

16. При дооцінці первісної вартості основних засобів виконується

запис:

- 1) Дт 155 Кт 424;
- 2) Дт 153 Кт 424;
- 3) Дт 10 Кт 411;
- 4) Дт 152 Кт 71.

17. Рахунок 42 «Додатковий капітал» не включає такий субрахунок:

- 1) емісійний дохід;
- 2) дооцінка активів;
- 3) амортизація;
- 4) ваша відповідь.

18. Відображено безоплатно одержані основні засоби:

- 1) Дт 10 Кт 40;
- 2) Дт 10 Кт 46;
- 3) Дт 10 Кт 42;
- 4) ваша відповідь.

19. Резервний капітал може бути використаний на:

- 1) покриття збитків;
- 2) приєднання до статутного капіталу;
- 3) 1 і 2 правильно;
- 4) ваша відповідь.

20. При отриманні основного засобу безоплатно виконується запис:

- 1) Дт 155 Кт 424;
- 2) Дт 153 Кт 424;
- 3) Дт 10 Кт 424;

4) Дт 152 Кт 71.

Перелік задач для самостійного розв'язку

Задача 1.

При створенні АТ було зареєстровано мінімальну суму статутного капіталу. На момент скликання загальних зборів акціонерами викуплено 60% акцій. Скласти кореспонденцію рахунків і визначити суму.

Задача 2.

За результатами року підприємство отримало прибуток у розмірі 20 000 грн. За рішенням зборів засновників 5% цієї суми направлено на формування резервного капіталу; 25% - на дивіденди; решта реінвестується до статутного капіталу. Скласти кореспонденцію рахунків і визначити суми.

Задача 3.

За результатами року підприємство отримало збиток у розмірі 45 000 грн. За рішенням зборів засновників 20 000 грн було покрито за рахунок резервного капіталу, решта - за рахунок накопиченого прибутку минулих періодів. Скласти кореспонденцію рахунків і визначити суми.

Задача 4.

Акціонерне товариство випустило 10 000 акцій номінальною вартістю 10 грн за акцію. Реалізаційна ціна акцій склала 15 грн за акцію. Відобразити вказані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 5.

Акціонерне товариство викупило акції власної емісії за номінальною вартістю на суму 25 000 грн. Акції були перепродані за реалізаційною вартістю 30 000 грн. Відобразити вказані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

ТЕМА 8

ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

8.1. Економічний зміст позабалансових рахунків та їхнє призначення

8.2. Облік орендованих необоротних активів

8.3. Облік активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні

8.4. Облік списаних активів

8.5. Облік на інших позабалансових рахунках

Основні терміни: позабалансові рахунки, облік, активні позабалансові рахунки, пасивні позабалансові рахунки, технічно-контрольні позабалансові рахунки, контрольні позабалансові рахунки.

Навчальна мета: сформувати розуміння позабалансового обліку, суті позабалансових рахунків у системі економічної інформації та об'єктів, які обліковуються на позабалансових рахунках; засвоїти методику первинного, синтетичного й аналітичного обліку на позабалансових рахунках.

Виховна мета: сформувати особистісні якості майбутніх фахівців з обліку та оподаткування, спонукати студентів до розвитку власного наукового мислення, свідомої активності та вміння сприймати, узагальнювати, аналізувати інформацію, що надається лектором.

8.1. Економічний зміст позабалансових рахунків та їхнє призначення

Позабалансовий облік призначений для спостереження, вимірювання та реєстрації фактів господарської діяльності підприємства, які на цей час не впливають на його майновий стан, але за якими потрібно здійснювати особливий нагляд із метою володіння повною інформацією про минулі, теперішні та можливі у майбутньому події, і для контролю за наявністю та використанням майна, яке не належить даній організації, але використовується в господарській діяльності на правах користування чи

розпорядження.

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

- цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);

- умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо);

- бланків суворого обліку;

- списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);

- амортизаційних відрахувань²⁷³.

В основу класифікації позабалансових рахунків покладено функціональне призначення рахунку:

1. Активні позабалансові рахунки – рахунки обліку цінностей, що не належать (не контролюються) організацією та умовних активів. У разі зарахування їх на баланс необхідно дебетувати активний балансний рахунок.

2. Пасивні позабалансові рахунки – рахунки обліку умовних зобов'язань. У разі їх зарахування на баланс необхідно кредитувати пасивний балансний рахунок.

3. Технічно-контрольні позабалансові рахунки – рахунки, що є проміжними для забезпечення можливості виконання подвійного запису. Залишок по даним рахункам виконує також контрольну функцію.

4. Контрольні позабалансові рахунки – це рахунки, які виконують лише

²⁷³ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

контрольну функцію ²⁷⁴.

У національному Плані рахунків позабалансові рахунки об'єднані у клас 0 «Позабалансові рахунки». Їх названо так тому, що вони відсутні в балансі. Кожний позабалансовий рахунок має своє призначення, а в цілому на них повинні відображатися цінності, які тимчасово знаходяться на підприємстві, але йому не належать. До цієї групи належать також орендовані основні засоби та необоротні активи. Головна відмінність позабалансових рахунків полягає в тому, що тут не треба дотримуватися принципу подвійного запису, тобто відображення господарських операцій відбувається в односторонньому порядку ²⁷⁵.

В Україні сьогодні позабалансові рахунки можна умовно поділити на три підгрупи (рис. 8.1).

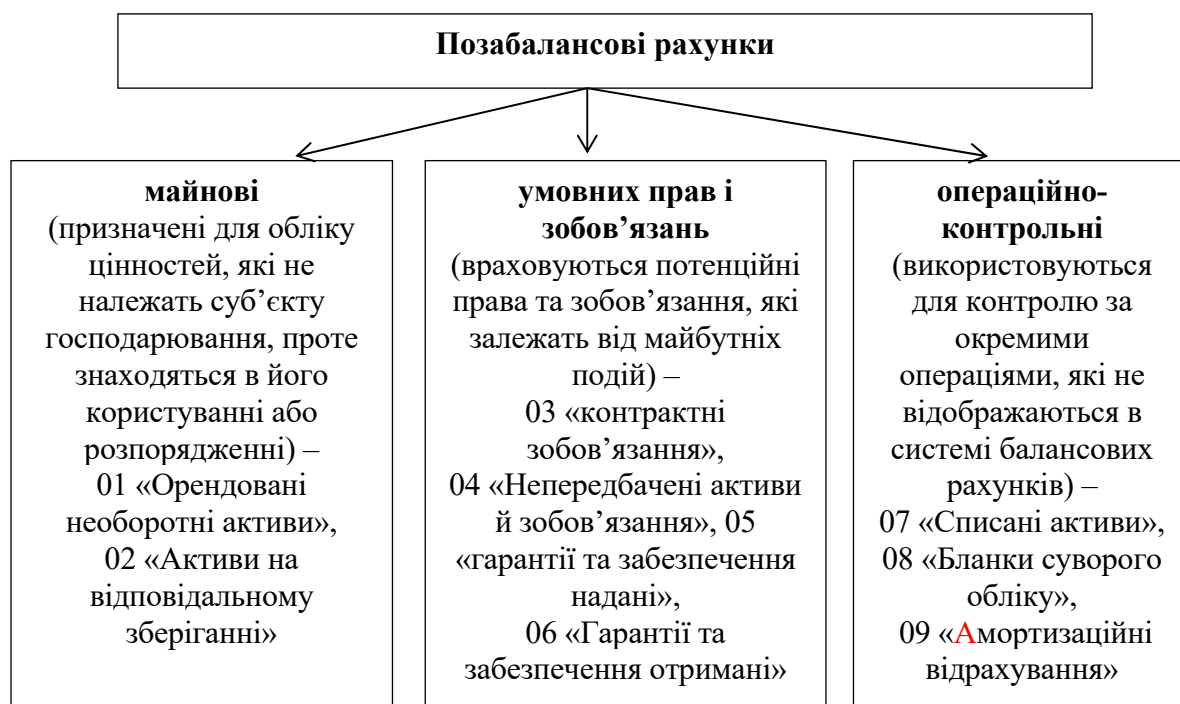


Рис. 8.1. Класифікація позабалансових рахунків

Майно та фінансові зобов'язання, що обліковуються поза балансом, підлягають інвентаризації згідно з чинною методикою з наступним

²⁷⁴ Онищенко В.П. Методика позабалансового обліку у банках. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 16. С. 894-897.

²⁷⁵ Любар О.О., Новодворська В.В. Облік на позабалансових рахунках: теорія, методика, практика. URL: irbis-nbuv.gov.ua (дата звернення: 15.01.2021 р.).

відображенням її результатів в окремих описах.

У таблиці 8.1 представлено характеристику об'єктів позабалансового обліку.

Таблиця 8.1

Об'єкти позабалансового обліку

№з/п	Об'єкти	Характеристика об'єкту
1	Активи у користуванні, на зберіганні	Активи, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні, у переробці, на комісії, у монтажі)
2	Бланки суворого обліку	Бланки свідоцтв, дипломів про освіту, трудові книжки, посвідчення, а також інші документи, що посвідчують особу, засвідчують подію, право, освіту, проїзні документи та товарно-супровідні документи. Повний перелік документів, які відносяться до бланків суворого обліку та суворої звітності, встановлюється відповідними нормативно-правовими актами
3	Гарантія	Доручення на виконання певною особою грошових та інших зобов'язань, у випадку невиконання яких відповідальність несе гарант
4	Забезпечення	Цінні папери та товари, які є гарантією погашення кредиту або виконання будь-якого зобов'язання. У випадку невиконання зобов'язання забезпечення стає власністю кредитора
5	Забезпечення застави	Гарантія, яку боржник дає кредитору; передача дебітором рухомого майна, яке йому належить, цінних паперів або особистого забезпечення (аваль, доручення) кредитору в якості гарантії повернення боргу
6	Контрактні зобов'язання	Зобов'язання виплатити грошові кошти, надати фінансові активи іншого підприємства або обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством
7	Непередбачені активи	Господарські засоби, право контролю над якими з метою одержання економічних вигод підприємство може отримати у випадку настання однієї або декількох подій у майбутньому
8	Непередбачені зобов'язання	Зобов'язання, які можуть виникнути в результаті непередбаченого збитку. Це обставини, які залежать від настання або ненастання однієї або декількох подій у майбутньому (підтвердження суми платежу, платника, дати платежу, існування самого зобов'язання тощо). Прикладами таких зобов'язань можуть бути оціночні зобов'язання за гарантіями, зобов'язаннями, що виникають в результаті судових процесів, позовів і вимог відшкодування збитку тощо
9	Списані активи	Оборотні та необоротні активи, над якими в звітному періоді в результаті фактів господарської діяльності підприємством втрачено контроль, та які не приносять йому економічних вигод, однак існує ймовірність їх одержання в майбутньому
10	Амортизаційні відрахування	Амортизація звітного періоду за всіма необоротними активами підприємства та напрями її використання

Бухгалтерський облік на позабалансових рахунках підприємств ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та простроченої дебіторської заборгованості, нарахування та використання амортизаційних відрахувань проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту та кількісно-вартісних показників операції²⁷⁶.

У таблиці 8.2 представлено методику оцінки позабалансових об'єктів обліку.

Методика ведення відповідного позабалансового рахунку мало чим відрізняється від тієї, яку використовують для обліку на балансовому рахунку. Винятком є відсутність подвійного запису операцій, адже на позабалансових рахунках їх відображують простим (уніграфічним) способом, тоді як на рахунках класу 1-9 застосовують диграфічну систему.

Незважаючи на те, що інформація позабалансового обліку не використовується для складання фінансової звітності та для розрахунку показників, які характеризують фінансовий стан підприємства, його ведення є обов'язковим і входить до загальної системи бухгалтерського обліку.

Завдяки веденню позабалансового обліку забезпечується реальне відображення економічного стану підприємства, він дозволяє чітко відокремити власні об'єкти від невластних, підтверджує або спростовує облікову інформацію суб'єкта, що господарює, який надав ці активи у тимчасове користування або на зберігання.

Облік зазначених активів, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних

²⁷⁶ Онищенко В.П. Порівняння методики позабалансового обліку банків та підприємств України. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія. Економічні науки: науковий збірник. Черніг. держ. технол. ун-т. Чернігів: Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. №3(68). С. 100-105.

прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводиться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту та кількісно-вартісних показників операції.

Таблиця 8.2

Оцінка позабалансових об'єктів

№з/п	Позабалансовий об'єкт	Оцінка об'єкту
1	2	3
1	Прийняті в операційну оренду (лізинг) активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів на підставі відповідних договорів (рахунок 01 «Орендовані необоротні активи»)	Обліковуються в орендаря за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця згідно з договором операційної оренди
2	Оборотні та необоротні активи, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, які знаходяться у нього на відповідальному зберіганні, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, у довірче управління тощо (рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні»)	Обліковуються за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах
3	Деривативи (форвардні, ф'ючерсні контракти, опціони) та інші контракти (рахунок 03 «Контрактні зобов'язання»)	Обліковуються в оцінці, передбаченій контрактами
4	Непередбачені (потенційні) активи та непередбачені (потенційні) зобов'язання (рахунок 04 «Непередбачені активи та зобов'язання»)	Обліковуються в оцінці, передбаченій контрактами
5	Видані підприємством гарантії та забезпечення, виконання як власних зобов'язань і платежів, так і зобов'язань і платежів інших підприємств (рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані»)	Обліковується за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковується: вартість активів підприємства оформлених договорами застави (та за сумами, визначеними в них), водночас із балансу вартість цих активів не списується; вартість прийнятих зобов'язань за договорами поруки; вартість інших гарантій та забезпечень
6	Отримані гарантії та забезпечення, виконання зобов'язань і платежів (рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані»)	Обліковується за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення
7	Дебіторська заборгованість, списана з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, а також сума невідшкодованих недостач і втрат від псування оборотних і необоротних активів (рахунок 07 «Списані	Обліковується в сумі списаної з балансу дебіторської заборгованості та вартості недостач і втрат майна

1	2	3
	активи»)	
8	Бланки суворого обліку та суворої звітності (рахунок 08 «Бланки суворого обліку»)	Обліковуються за цінами бланків суворого обліку та суворої звітності
9	Нарахована та використана амортизація необоротних активів (рахунок 09 «Амортизаційні відрахування»)	Обліковується за фактичними сумами, які відображені на балансових рахунках

Позабалансові рахунки, як і балансові, мають двозначну нумерацію. До позабалансових рахунків також передбачені субрахунки.

Позабалансові рахунки не кореспондують ні між собою, ні з іншими рахунками бухгалтерського обліку. На них відсутній двосторонній рух об'єктів, що обліковуються, тому такі рахунки закриваються в односторонньому порядку.

8.2. Облік орендованих необоротних активів

На рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, зокрема отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування якими сплачується роялті, та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема, але не виключно оренди (лізингу), та обліковуються на балансі орендодавця²⁷⁷.

За дебетом рахунку 01 підприємства відображають, орендарі обліковують основні засоби та інші необоротні активи, отримані від орендодавців в операційну оренду. За кредитом цього рахунку – повернення активів орендодавцеві після закінчення терміну оренди.

У таблиці 8.3 представлено характеристику рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Прийняті в оперативну оренду основні засоби та нематеріальні активи

²⁷⁷ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди.

Таблиця 8.3

Характеристика рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»

Характеристики	Зміст характеристик
Номер рахунку	Рахунок 01 «Орендовані необоротні активи»
Призначення	обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, зокрема отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування якими сплачується роялті, та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема, але не виключно оренди (лізингу), та обліковуються на балансі орендодавця
Збільшення залишку	відбувається під час прийняття на облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду
Зменшення залишку	у разі їх повернення орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс
Об'єкти обліку	необоротні активи за видами
Реєстри ж/о форми обліку	відомість позабалансового обліку 9 с.-г.

Збільшення залишку рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» відбувається під час прийняття на облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду, зменшення – у разі їх повернення орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс.

Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за видами активів.

8.3. Облік активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні

Рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві, та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, у довірче управління²⁷⁸.

²⁷⁸ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

У таблиці 8.4 представлено характеристику рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Таблиця 8.4

Характеристика рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»

Характеристики	Зміст характеристик
1	2
Номер рахунку	Рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні»
Субрахунки	021 «Устаткування, прийняте для монтажу»
	022 «Матеріали, прийняті для переробки»
	023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»
	024 «Товари, прийняті на комісію»
	025 «Матеріальні цінності довірителя»
Призначення	для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві, та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, у довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей
За дебетом відображається	надходження активів
За кредитом відображається	вибуття активів
Об'єкти обліку	На позабалансовому субрахунку 021 «Устаткування, прийняте для монтажу» обліковуються підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу).
	На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (зокрема в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат із переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника).

зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

Продовження табл. 8.4

1	2
Об'єкти обліку	На позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, чим у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних
	цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та невивезених із причин, не залежних від підприємства тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.
	На позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.
Реєстри ж/о форми обліку	Відомість позабалансового обліку 9 с.-г.

Отже, за дебетом указанного рахунку обліковуються отримані матеріальні цінності, а за кредитом - передача власнику змонтованого об'єкту, продукції переробки, повернення об'єктів, що знаходились на відповідальному зберіганні, чи майна, що перебувало в довірчому управлінні, списання реалізованих комісійних товарів, або повернення їх власнику.

8.4. Облік списаних активів

Рахунок 07 «Списані активи» призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і

втрат від псування цінностей²⁷⁹.

Зарахування на позабалансовий рахунок 07 суми здійснюється одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування цінностей і дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Рахунок 07 «Списані активи» має такі субрахунки:

071 «Списана дебіторська заборгованість»

072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей».

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років із дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» або у зв'язку з закінченням строку обліку такої заборгованості.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» відображається після вирішення питання щодо винуватців із одночасними записами за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» в сумі, що належить до відшкодування винуватцями.

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 «Списані активи» ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від

²⁷⁹ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.02.2021 р.).

псування цінностей.

8.5. Облік на інших позабалансових рахунках

Рахунок 03 «Контрактні зобов'язання» призначений для узагальнення інформації щодо наявності та руху зобов'язань за укладеними контрактами, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерських контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні.

Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку в разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік ведеться за видами зобов'язань.

Рахунок 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» використовується для накопичення інформації щодо наявності непередбачених (потенційних) активів і непередбачених (потенційних) зобов'язань. Ці активи або зобов'язання виникли під час узгодження минулих господарських операцій і стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій.

Рахунок 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» має такі субрахунки:

041 «Непередбачені активи»;

042 «Непередбачені зобов'язання».

На субрахунку 041 «Непередбачені активи» ведеться накопичення

інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються під час вирішення невизначених подій.

На субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) у сумі очікуваних збитків.

Рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані» передбачено для узагальнення інформації щодо наявності та руху виданих підприємством гарантій і забезпечення виконання зобов'язань і платежів, як власних, так і інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, указаною в документах про гарантії та забезпеченні. Зокрема, на цьому рахунку обліковується:

- вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), водночас із балансу вартість цих активів не списується;

- вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;

- вартість інших гарантій і забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» відбувається під час видачі гарантій і забезпечень, зменшення – у разі погашення заборгованості, на яку були вони надані, та під час перенесення зобов'язань за ними на баланс.

Рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані» передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань і платежів.

Облік забезпечення проводиться за вартістю, указаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;
- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій і забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані» відбувається під час одержання гарантій та забезпечень, зменшення – у разі їх списання внаслідок погашення заборгованості, на яку були вони надані, та під час перенесені заборгованості за ними на баланс.

На рахунку 08 «Бланки суворого обліку» ведеться облік наявності та руху бланків суворого обліку і суворої звітності, зокрема, бланків документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудова книжка, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші).

Перелік документів, які належать до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-правовими актами.

Збільшення залишку рахунку 08 «Бланки суворого обліку» відбувається під час надходження (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, зменшення – після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком і місцями їх зберігання.

На рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

Збільшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних

активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. Під час визначення суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо.

Аналітичний облік ведеться, зокрема, за такими напрямками використання амортизації: будівництво об'єктів; придбання (виготовлення) основних засобів; поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів; придбання (створення) нематеріальних активів; інші капітальні роботи; погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте сутність позабалансового обліку та позабалансових рахунків.
2. Розкрийте позабалансовий облік амортизаційних відрахувань
3. Окресліть методику позабалансового обліку бланків суворої звітності.
4. Охарактеризуйте позабалансовий облік гарантій і забезпечень виданих
5. Розкрийте методику позабалансового обліку гарантій та забезпечень отриманих.
6. Окресліть питання позабалансового обліку запасів.
7. Розкрийте позабалансовий облік зобов'язань.
8. Охарактеризуйте позабалансовий облік необоротних активів.
9. Визначте особливості позабалансового обліку списаних активів.
10. Розкрийте позабалансовий облік устаткування, прийнятого для монтажу.

Тестові завдання для самоконтролю

1. Непередбачені зобов'язання відображають на рахунках класу:

- 1) позабалансових;
- 2) 9;
- 3) 7;
- 4) 6.

2. Одержані у фінансову оренду об'єкти основних засобів

оприбутковуються записом:

- 1) Дт 10 Кт 63;
- 2) Дт 15 Кт 53;
- 3) Дт 10 Кт 46;
- 4) Дт 01.

3. За термінами складання фінансова звітність поділяється на:

- 1) річну та квартальну;
- 2) повну та скорочену;
- 3) фінансову та управлінську;
- 4) внутрішню та зовнішню.

4. Скільки форм фінансової звітності подають малі підприємства?

- 1) 2;
- 2) 6;
- 3) 5;
- 4) 4.

5. Під час підсумування валюти Балансу основні засоби

включаються:

- 1) за залишковою вартістю;
- 2) за первісною вартістю;
- 3) за сумою накопиченого зносу;
- 4) за купівельною вартістю.

6. Від'ємні показники статей у Балансі

- 1) наводяться в дужках „()”;

- 2) наводяться зі знаком „-”;
- 3) наводяться зі знаком „+”;
- 4) не наводяться.

7. Розрахунок чистого прибутку (збитку) проводяться в розділі

Звіту про фінансові результати:

- 1) 1;
- 2) 2;
- 3) 3;
- 4) 4.

8. Шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції відповідних податків і зборів, знижок визначається чистий дохід у:

- 1) Звіті про Фінансові результати;
- 2) Балансі;
- 3) Звіті про рух грошових коштів;
- 4) Звіті про власний капітал.

9. Помилки під час складання звітності виправляються шляхом:

- 1) коригування сальдо нерозподіленого прибутку;
- 2) «червоного сторно»;
- 3) збільшення показника суттєвості звітності;
- 4) виправлення із здійсненням підпису особи, яка його дозволила.

10. Облікова політика підприємства розкривається в:

- 1) Примітках до фінансової звітності;
- 2) Звіті про рух грошових коштів;
- 3) Звіті про фінансові результати;
- 4) Балансі.

Перелік задач для самостійного розв’язку

Задача 1.

Підприємством куплено 20 бланків суворої звітності довіреностей на

отримання матеріальних цінностей за 12 грн з ПДВ та здано на склад. Зі складу виписано у бухгалтерію 6 довіреностей, з яких 5 використано під час отримання матеріальних цінностей у постачальника, одна повернена в бухгалтерію у зв'язку з простроченням строку отримання цінностей, пов'язаних із хворобою експедитора. Під час інвентаризації виявлено нестачу 2-х довіреностей на складі. Винним визнано комірника, і він відшкодував нанесений підприємству збиток.

Відобразити господарські операції в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Задача 2.

Підприємство отримало в операційну оренду автомобіль. Вартість автомобіля, що відображена в акті на передачу автомобіля – 30 тис. грн.

Відобразити в обліку отримання автомобіля в операційну оренду та повернення його орендодавцю після завершення строку операційної оренди.

Задача 3.

Підприємство отримало в банку короткостроковий кредит у сумі 60 тис. грн строком на рік. Умовами кредиту передбачена сплата відсотків за користування ним у розмірі 18% річних одночасно з погашенням кредиту. Під забезпечення кредиту заставлена адміністративна будівля, первісна вартість якої 300 тис. грн, залишкова – 150 тис. грн.

Відобразити господарські операції в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Задача 4.

Підприємство за перше півріччя 2010 року нарахувало амортизацію необоротних активів у сумі 150 тис. грн. За цей час використано на придбання основних засобів 30 тис. грн, на придбання нематеріальних активів – 1,5 тис. грн, на модернізацію основних засобів - 60 тис. грн.

Відобразити господарські операції в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Задача 5.

На 01.01. поточного року підприємство мало сумнівний борг покупця в сумі 120000 грн (зокрема ПДВ), за яким створено резерв сумнівних боргів за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості в розмірі 70% вартості боргу.

15 червня поточного року борг дебітора був визнаний безнадійним. 20 листопада поточного року, після реалізації майна боржника з аукціону, частина боргу (60000 грн) надійшла на поточний рахунок підприємства.

Скласти кореспонденцію рахунків за операціями.

ПРИКЛАДИ РОЗВ'ЯЗКУ ТИПОВИХ ЗАДАЧ

Тема 1. Облік розрахунків за зобов'язаннями

Задача. Підприємство перерахувало попередню оплату 05.07.2021 р. у розмірі 100000 дол. США (курс Нацбанку України – 26 грн/дол.). Отримали товар 20.07.2021 р. (курс Нацбанку України – 25 грн/дол.), сплачено на митниці ПДВ – 520 000 грн, мито – 130000 грн.

Розв'язок задачі.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Підприємством перераховано попередню оплату за імпортований товар (курс Нацбанку України - 26 грн/дол.)	371	312	100 000 дол. 2 600 000
2	Сплачено ПДВ на митниці	377	311	520 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ на розрахунки з бюджетом на підставі митної декларації	641	377	520 000
4	Сплачено мито (5%)	377	311	130 000
5	Оприбутковано товари	28	632	100 000 дол. 2 600 000
6	Віднесено мито до вартості товарів	28	377	130 000
7	Проведено залік заборгованості	632	371	100 000 дол. 2 600 000

Тема 2. Облік розрахунків з бюджетом за податками та платежами

Задача. Вихідні дані

Рілля (0,95%)		Сіножаті (0,95%)		Пасовища (0,95%)		Багаторічні насадження (0,57%)	
Площа, га	Грошова оцінка 1 га землі, грн.	Площа, га	Грошова оцінка 1 га землі, грн.	Площа, га	Грошова оцінка 1 га землі, грн.	Площа, га	Грошова оцінка 1 га землі, грн.
3985	4034	60	953	360	936	5	3700

Визначити квартальні суми єдиного податку для платників 4 групи.
Скласти кореспонденцію рахунків по нарахуванню та сплаті податку.

Розв'язок задачі.

Розрахунок показників:

$$3985 \times 4034 \times 0,95 : 100 = 152717 \text{ грн.}$$

$$60 \times 953 \times 0,95 : 100 = 543 \text{ грн.}$$

$$360 \times 936 \times 0,95 : 100 = 3201 \text{ грн.}$$

$$5 \times 3700 \times 0,57 : 100 = 105 \text{ грн.}$$

Разом, річна сума податку = 156566 грн.

Квартальні суми податку:

1 квартал 10% - 15656,6 грн.

2 квартал 10% - 15656,6 грн.

3 квартал 50% - 78283 грн.

4 квартал 30% - 46969,8 грн.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дубут	Кредит	
1.	Нараховано єдиний податок платником 4 групи за 1 квартал	91	641	5000
2.	Перераховано податок до бюджету	641	311	5000

Тема 3. Облік праці та її оплатим

Задача. Працівник адмінперсоналу хворів із 1 по 10 лютого 2021 р. Середньоденний заробіток для нарахування лікарняних становить 152,81 грн. Страховий стаж — 6 років. Тож працівнику треба нарахувати:

- коштом підприємства за 5 к.дн.:

$$152,81 \text{ грн} \times 70\% \times 5 \text{ к.дн.} = 534,84 \text{ грн.}$$

- за рахунок Фонду за решту 5 к.дн.:

$$152,81 \text{ грн} \times 70\% \times 5 \text{ к.дн.} = 534,84 \text{ грн.}$$

Усього нараховано лікарняних - 1069,68 грн.

Розв'язок задачі.

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано:			
	- зарплату за відпрацьовані в лютому дні	92	661	3040,00
	- оплату перших 5 днів непрацездатності	949	663	534,84
	- допомогу з тимчасової непрацездатності за кошт Фонду	378/1	663	534,84
2	Нараховано єдиний внесок:			
	- на зарплату (3040 грн x 22%)	92	651	668,80
	- на оплату перших 5 днів непрацездатності та допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду (1069,68 грн x 22%)	949	651	235,33
3	Утримано податок на доходи:			
	- із зарплати (3040 грн x 18%)	661	641/ПД	547,20
	- із суми оплати перших 5 днів непрацездатності та допомоги з тимчасової непрацездатності (1069,68 грн x 18%)	663	641/ПД	192,54
4	Утримано військовий збір:			
	- із зарплати (3040 грн x 1,5%)	661	642/ВЗ	45,60
	- із суми оплати перших 5 днів непрацездатності та допомоги з тимчасової непрацездатності (1069,68 грн x 1,5%)	663	642/ВЗ	16,05
5	Виплачено зарплату та оплату перших 5 днів непрацездатності на картрахунок працівника: (3040 грн + 534,84 грн - 547,20 грн - 192,54 грн - 45,60 грн - 16,05 грн)	661, 663	311	2773,45
6	Перераховано до бюджету:			
	- єдиний внесок	651	311	904,13
	- податок на доходи	641/ПД	311	739,74
	- військовий збір	642/ВЗ	311	61,65
7	Надійшли кошти до Фонду на спецрахунок	311/спец	378/1	534,84
8	Перераховано лікарняні на картрахунок працівника	663	311/спец	534,84

Тема 4. Облік витрат виробництва та витрат майбутніх періодів

Задача. Підприємство на вирощування розсади помідорів у теплиці

зазнало витрати на:

- посадковий матеріал у сумі 30000 грн;
- міндобрива в сумі 10000 грн;

- електроенергію на підігрівання теплиці та підтримання кліматичного режиму в сумі 20000 грн;
- оплату праці в сумі 20000 грн;
- нарахування ЄСВ у сумі 4400 грн;
- амортизаційні відрахування в сумі 10000 грн;
- загальновиробничі витрати, що зараховують на виробництво розсади наприкінці року в сумі 25000 грн.

Загалом було вирощено розсади 20 тис. шт. саджанців. З них одну тисячу було передано у виробництво (висаджено на полі), а інші 19 тис. реалізовано за ціною 8640 грн за 1 тис. шт. (у т.ч. ПДВ — 1440 грн).

Відобразити в обліку операції з реалізації розсади за умови, що:

- варіант 1: розсаду було оцінено за справедливою вартістю 7000 грн за 1 тис. шт.;
- варіант 2: розсаду було оприбутковано за плановою собівартістю 6500 грн за 1 тис. шт.

Розв'язок задачі.

Таблиця 4

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списано на вирощування розсади помідорів:			
	- вартість посадкового матеріалу	231/саджанці	208	30000,00
	- вартість міңдобрива		208	10000,00
	- вартість електроенергії на підігрівання теплиці і підтримання кліматичного режиму		631	20000,00
	- витрати на оплату праці		661	20000,00
	- витрати на нарахування ЄСВ		651	4400,00
	- амортизаційні відрахування		13	10000,00
Варіант 1. Оцінка розсади за справедливою вартістю				
2	Оприбутковано 20 тис. шт. саджанців помідорів за справедливою вартістю (20 тис. шт. x 7000 грн за тис. шт.)	211	231/саджанці	140000,00
3	Передано 1 тис. шт. саджанців на посадку	231/помідори	211	7000,00

1	2	3	4	5
4	Нараховано дохід від реалізації саджанців помідорів іншому сільгоспідприємству (19 тис. шт. x 8640 грн за тис. шт.)	36	701	164160,00
5	Нараховані податкові зобов'язання із ПДВ	701	641	27360,00
6	Списано вартість саджанців, оцінених за справедливою вартістю, до собівартості реалізації (19 тис. шт. x 7000 грн за тис. шт.)	901	211	133000,00
7	Укључено загальновиробничі витрати до складу витрат на вирощування саджанців помідорів	231/саджанці	91	25000,00
8	Визнано дохід від первісного визнання біологічних активів (140000 грн - 119400 грн)	231/саджанці	710	20600,00
9	Визнано фінансовий результат	701	791	136800,00
		791	901	133000,00
		710	791	20600,00
		791	44	24400,00
Варіант 2. Оцінка розсади за виробничою собівартістю				
2	Оприбутковано 20 тис. шт. саджанців помідорів за плановою собівартістю (20 тис. шт. x 6500 грн за тис. шт.)	27	231/саджанці	130000,00
3	Передано 1 тис. саджанців на посадку	231/помідори	27	6500,00
4	Нараховано дохід від реалізації іншому сільгоспідприємству саджанців помідорів (19 тис. шт. x 840 грн за тис. шт.)	36	701	164160,00
5	Нараховано податкові зобов'язання із ПДВ	701	641	27360,00
6	Списано вартість саджанців, оцінених за плановою собівартістю, до собівартості реалізації (19 тис. шт. x 6500 грн за тис. шт.)	901	27	123500,00
7	Укључено загальновиробничі витрати до складу витрат на вирощування саджанців помідорів	231/саджанці	91	25000,00
8	Доведено планову собівартість саджанців помідорів до фактичної вартості шляхом «червоного сторно» ((130000 грн : 20 тис. шт.) - (119400 грн : 20 тис. шт.) = 530 грн за тис. шт.) для:			
	- переданих для вирощування помідорів (1 тис. шт. x 530 грн за тис. шт.)	231/помідори	231/саджанці	530,00
	- реалізованих саджанців (19 тис. шт. x 530 грн за тис. шт.)	901	231/саджанці	10070,00

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5
9	Визнано фінансовий результат	701	791	136800,00
		791	901	113430,00
		791	44	23370,00

Тема 5. Облік доходів і витрат

Задача. На складі підприємства виявлено нестачу олії (готова продукція), балансова вартість якої на дату балансу становила 5000 грн. Сума збитку, визначена незалежним оцінювачем, 9000 грн. (в т.ч. ПДВ). Підприємство є платником ПДВ. Вартість оцінки майна (за договором) 600 грн. (в т.ч. ПДВ). Сума збитку була відшкодована винною особою внесенням готівки в касу підприємства. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Розв'язок задачі.

Таблиця 5

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
		Дебет	Кредит	
1.	Списано балансову вартість олії	947	26	5000
2.	Відображено балансову суму збитку на позабалансовому субрахунку	072		5000
3.	Прийнято рішення про відшкодування шкоди, у т.ч.			
	На суму ПДВ	375	641	1500
	На облікову вартість олії	375	716	5000
	На різницю між оціненою вартістю та обліковою вартістю $9000 - 5000 - 1500 = 2500$	375	716	2500
6.	Списано балансову вартість збитку з позабалансового субрахунку		072	5000
7.	Отримано відшкодування збитку від винної особи в касу підприємства	301	375	9000

Тема 6. Облік фінансових результатів діяльності підприємства

Задача. У квітні поточного року на загальних зборах ТОВ «Україна» (платник податку на прибуток) прийнято рішення спрямувати чистий

прибуток за 2021 рік в сумі 150 тис. грн. на виплату дивідендів засновникам товариства – двом фізичним особам-резидентам.

Розмір дивідендів розподілено відповідно до часток кожного із засновників, визначених у статуті, а саме:

- засновнику Дубу К.С., частка якого у статутному капіталі становить 45%, - 67500 грн.;
- засновнику Березі Д. Б., частка якого у статутному капіталі становить 55%, - 82500 грн.

Розв'язок задачі.

Таблиця 6

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано дивіденди засновникам-фізособам	443	671/Дуб	67500,00
		443	671/Береза	82500,00
2	Утримано із сум дивідендів:			
	- податок на доходи за ставкою 5%	671/Дуб	641/податок на доходи	3375,00
		671/Береза		4125,00
	- військовий збір за ставкою 1,5%	671/Дуб	642/ВЗ	1012,50
671/Береза			1237,50	
3	Сплачено до бюджету:			
	- податок на доходи	641/податок на доходи	311	7500,00
	- військовий збір	642/ВЗ	311	2250,00
4	Перераховано дивіденди засновникам	671/Дуб	311	63112,50
		671/Береза	311	77137,50

Тема 7. Облік власного капіталу

Задача. При створенні товариства з обмеженою відповідальністю було зареєстровано статутний капітал в сумі 150000 грн. Протягом 6 місяців засновники повністю погасили суму по формуванню статутного капіталу:

- основними засобами – 75000 грн.
- грошовими коштами – 50000 грн.
- правами на користування земельне ділянкою – 5000 грн.

- поточними біологічними активами тваринництва – 20000 грн.

Розв'язок задачі.

Таблиця 7

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу після державної реєстрації	46	401	150000
2	За актами приймання-передачі приймаються від засновників в рахунок внесків до статутного капіталу:			
	Основні засоби	10	46	75000
	Нематеріальні активи	12	46	5000
	Грошові кошти	30, 31	46	50000
	Матеріальні цінності (запаси)	21	46	20000

Тема 8. Облік на позабалансових рахунках

Задача. Під час інвентаризації в касі виявлено:

- надлишок готівки в сумі 10 грн.;
- нестачу в сумі 105 грн. та 2 дол. США.

Припустімо, що курс НБУ на дату виявлення нестачі становив 27 грн/1 дол. США. В обліку іноземну валюту відображали за курсом НБУ на попередню дату балансу - 26,50 грн./1 дол. США.

Суму нестачі касир вніс до каси підприємства готівкою в гривнях.

Розв'язок задачі.

Таблиця 8

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями задачі

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Облік надлишку готівки в касі				
1	Оприбутковано надлишок готівки в касі, виявлений під час інвентаризації	301	718	10
Облік нестачі готівки в касі				
2	Виявлено нестачу гривень у касі	947	301	105
3	Встановлено за наслідками інвентаризації нестачу	947	302	<u>2 \$</u>

Продовження табл. 8

1	2	3	4	5
	інвалюти в касі: (2 дол. США x 27 грн/1 дол. США = 54 грн)			54
4	Показано курсову різницю щодо виявленої інвалюотної нестачі: (2 дол. США x (27 грн/1 дол. США - 26,50 грн/1 дол. США) = 1 грн)	302	714	1
5	Відображено на позабалансовому рахунку суму виявленої нестачі готівки в касі: (105 грн + 54 грн = 159 грн)	072	-	159
6	Установлено особу, винну в нестачі готівки в касі	375	716	159
7	Відображено суму заборгованості перед бюджетом: (2 дол. США x 27 грн/1 дол. США x 3) - 54 грн = 108 грн)	375	642	108
8	Списано з позабалансового рахунку суму збитків	-	072	159
9	Відшкодовано касиром нестачу шляхом внесення готівки до каси	301	375	267
10	Перераховано підприємством до бюджету заборгованість	642	311	108

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕНОГО ВИВЧЕННЯ

1. Алескерова Ю.В., Салькова І.Ю., Федоришина Л.І. Страховий менеджмент: підручник. Вінниця: ВНАУ, 2019. 295 с.
2. Бурко К.В. Бухгалтерський аутсорсинг як сучасного ведення бухгалтерії. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №. 8. С. 172-183.
3. Бурко К.В. Взаємодія тактичного менеджменту з обліковою системою підприємства. *Sciences of Europe*. № 52 2020.Vol 3 P. 17-24.
4. Бурко К.В. Завдання бухгалтерського обліку в умовах реалізації стратегічних цілей державної політики регулювання земельних відносин. *Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 3. С. 153-163.
5. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 2. С. 162-178.
6. Бурко К.В. Організація обліку та контролю матеріальних витрат сільськогосподарських підприємств. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». № 9 (29). 2019. С 18-25.
7. Бурко К.В. Управлінський облік продукції буряківництва в умовах розвитку інноваційного виробництва. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №3. С. 156-171.
8. Гончарук І.В., Іщенко Я.П., Стригун І.В. Організаційні аспекти облікового забезпечення управління в інтегрованих науково-виробничих структурах (на прикладі Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків Національної академії аграрних наук України). *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №9(25). С.33-45.
9. Гончарук І.В., Старосуд В.І., Мулик Т. О. Фінансові результати сільськогосподарських підприємств: механізм формування та аналітична

оцінка (на прикладі Ялтушківської дослідно-селекційної станції ІБК І ЦБ НААН України. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018(31). № 3. С. 18–34.

10. Гончарук І. В., Томашук І.В. Вплив еколого-економічного фактору на особливості організаційно-економічного механізму використання ресурсного потенціалу сільських територій. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С. 52-62.

11. Гудзенко Н.М., Гавриш Н.Л. Особливості визнання та оцінки ризику для його відображення в обліку. Науковий вісник ХДАУ. Серія «Економічні науки. 2019. Вип. 35. С. 101-106.

12. Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Корпанюк Т.М. Облікові аспекти процедури реорганізації банківських установ. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №1. С. 79-90.

13. Гудзенко Н.М., Корпанюк Т.М., Плахтій Т.Ф. Податкові новації та їх вплив на ефективність податкової системи. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 7. С. 95-104.

14. Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та поповнення фінансової звітності. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5 (33). С. 102 – 113.

15. Гудзенко Н.М., Лисак О.П. Дебіторська заборгованість: умови виникнення, визнання та відображення в обліку. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 48, ч. 3. С. 154-159.

16. Здирко Н.Г. Витрати на рекламу в соцмережах як об'єкт бухгалтерського обліку та оподаткування. *Облік і фінанси*. 2019. № 4 (86). С.21-29.

17. Здирко Н.Г. Економічний аналіз економії бюджетних коштів при здійсненні публічних закупівель. *Центральноукраїнський науковий вісник*. 2019. №3 (36). С. 183-192.

18. Здирко Н.Г., Мулик Я.І. Державний фінансовий контроль в

системі забезпечення економічної безпеки держави. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 7. С. 112-122.

19. Здирко Н.Г., Остапчук С.М., Царук Н.Г. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення в Україні: історія становлення та розвитку. *Облік і фінанси*. 2019. № 3. С. 20-33.

20. Здирко Н.Г. Принципи здійснення публічних закупівель в Україні. Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. 2020. Том 31 (70). №1. С. 231-237.

21. Здирко Н.Г. Публічні закупівлі: типи та процедури здійснення. *Агросвіт*. 2019. №18. С. 51-62.

22. Здирко Н.Г. Стандартизація державного аудиту публічних закупівель в Україні через запровадження аудиту відповідності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 4. С. 156-174.

23. Здирко Н.Г. Удосконалення методичного забезпечення обліку пального на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. - 2019. №35. С. 111-118.

24. Здирко Н.Г., Шевчук О.Д. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5 (33). С. 7-24.

25. Іщенко Я.П. Використання земель на умовах емфітевзису: правовий та обліковий аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №3(31). С.103-115.

26. Іщенко Я.П., Мельник О.С. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №8. С. 120-130.

27. Іщенко Я.П., Мельник О.С. Спільна діяльність як економічний важіль збільшення обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції в рибництві. *Ефективна економіка*. 2020.

№1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7601>

28. Іщенко Я.П. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. №3-4. С.26-36.

29. Іщенко Я.П. Особливості організації обліку витрат органічного сільськогосподарського виробництва. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №7. С.122-132.

30. Іщенко Я.П., Любар О.О. Організація та методика обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 11. С. 125-143.

31. Іщенко Я.П. Формування та облік власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан нормативно-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1. С.136-146.

32. Калетнік Г.М., Пришляк Н.В. Аналіз сучасного стану та перспективи розвитку ринку цукру в Україні та світі. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4. С. 7-19.

33. Калетнік Г. М., Пришляк Н.В. Виробництво та сертифікація органічної продукції: досвід США. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С.7-22.

34. Калетнік Г. М., Пришляк Н.В. Ефективність державної підтримки як основа сталого розвитку сільського господарства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 5. С.7-23.

35. Калетнік Г.М., Здирко Н.Г. Державний контроль публічних закупівель: оцінка стану та напрями вдосконалення. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 6. С.7-19.

36. Калетнік Г.М. Іпотечне кредитування в сільському господарстві України. *Економіка АПК*. 2013. № 7. С. 58-63.

37. Калетнік Г.М. Науково-теоретичні засади формування та розвитку

людського капіталу в сільських територіях. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 10. С. 7-25.

38. Коваль Л. В. Нормативно-правове забезпечення облікової політики підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 2. С. 165-181.

39. Коваль Л.В. Облік інноваційної діяльності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №3. С. 117-131.

40. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7048>

41. Коваль Л. В. Формування системи обліку окремих видів діяльності на рівні підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 4. С. 175-185.

42. Коваль Н.І., Радченко О.Д. Детермінанти стану фінансових ресурсів малих аграрних підприємств. *Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №3. С. 100-116.

43. Коваль О.В. Автоматизація бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві в сучасних умовах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.: актуальні питання науки і практики*. 2019. №6. С. 136-141.

44. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №1. С. 112-121.

45. Коваль О.В. Облік генно-модифікованих біологічних активів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 118-128.

46. Лепетан І.М. Бухгалтерський облік активів підприємства: екологічний вектор. *Агросвіт*. 2019. № 12. С. 28-38.

47. Лепетан І.М. Глобальні принципи управлінського обліку та їх застосування на підприємствах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент:*

актуальні питання науки і практики. 2020 № 3. С. 159 – 172.

48. Лепетан І.М. Організація управлінського обліку за центами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт.* 2019. № 23. С. 19-24.

49. Лепетан І.М., Здирко Н.Г. Статистична звітність як джерело інформаційного забезпечення вирощування енергетичних культур в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. №3 (31). С. 115-125.

50. Мазур В.А., Томчук О.Ф., Браніцький Ю.Ю. Методика аналізу фінансового стану підприємства відповідно до вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. № 3. С.7-20.

51. Мазур В.А., Ковальчук С.Я. Специфіка ринку органічної продукції: національний та європейський аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. №4. С. 7-18.

52. Маркевич Л.С., Подолянчук О.А. Понятійний апарат «органічна продукція» та напрями її обліку. *Агросвіт.* 2020. №4. С. 99-104.

53. Марценюк О.В., Польова О.Л., Руда О.Л. Страхування сільськогосподарських ризиків. Начальний посібник. Вінниця: Видавець: ФОП Кушнір Ю.В. 2020. 380 с.

54. Машевська А.А Особливості нарахування єдиного соціального внеску. *Причорноморські економічні студії.* 2019. Випуск 39, частина 2. С. 103 – 108.

55. Метелиця В.М., Коваль Н.І. Проблемні аспекти обліку необоротних та оборотних матеріальних активів в бюджетних установах. *Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. №3. С. 193-204.

56. Метелиця В.М., Подолянчук О.А. Управління ризиками блокування податкових накладних/розрахунків коригувань агропідприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. №2. С. 132-149.

57. Мулик Т. О. Відображення інформації про власний капітал у звітності господарюючих суб'єктів. *Агросвіт*. 2020. № 19-20. С. 51–60.
58. Мулик Т. О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *Modern Economics*. 2020. № 22(2020). С. 50-58.
59. Мулик Т. О., Здирко Н. Г. Методичний інструментарій аналізу публічних закупівель. *Ефективна економіка*. 2020. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7727>
60. Мулик Т. О. Методичні підходи до аналітичного забезпечення управління доходами. *Агросвіт*. 2020. № 6. С. 77–86.
61. Мулик Т. О. Організація діагностики діяльності підприємства та його бізнес-процесів: теоретико-методичні підходи. *Modern Economics*. 2019. № 17. С. 158-164.
62. Мулик Т.О. Оцінка стану та перспектив розвитку інвестиційної діяльності підприємств України. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 7. С. 46-56.
63. Мулик Т. О. Оцінка впливу сільського господарства на довкілля: регіональний аспект. *Modern Economics*. 2020. № 19. С. 135-142.
64. Мулик Т.О. Томчук О.Ф., Федоришина Л.І. Аналітичне забезпечення заборгованості підприємства в умовах антикризового управління. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1. С. 146-160.
65. Мулик Т.О. Томчук О.Ф., Федоришина Л.І. Управлінський аналіз: сутність та значення у прийнятті рішень. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4. С. 144-154.
66. Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17-18. С. 28–38
67. Мулик Я.І. Організація аналізу основних показників діяльності підприємства в процесі аудиту балансу (звіту про фінансовий стан). *Інфраструктура ринку*. 2019. № 37. С. 739-748.

68. Мулик Т. О., Томчук О.Ф., Мулик Я.І. Аналітичні інструменти для контролю та моніторингу публічних закупівель. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 3. С. 173-192.
69. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник. О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль, Н.М. Гудзенко. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.
70. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5. С. 88-101.
71. Подолянчук О.А. Грошові кошти в системі обліку рахунків. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 3. С. 144-155.
72. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7. URL: www.economy.nauka.com.ua
73. Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: www.economy.nauka.com.ua.
74. Подолянчук О.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №8. С. 79-90.
75. Подолянчук О.А. Сутність та основи обліку органічної продукції. *Агросвіт*. 2019. №16. С. 51-57.
76. Подолянчук О.А., Томашук І.В. Формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств Вінницької області. *The scientific heritage*. 2020. №47. Р. 7. Р. 63-73.
77. Подолянчук О.А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128.
78. Правдюк М.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління ліквідністю аграрних підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент:*

актуальні питання науки і практики. 2019. № 2. 124-139.

79. Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково – нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. № 11. С. 109-124.

80. Правдюк Н.Л. Аналітичне забезпечення антикризового управління агроформувань. *Економіка АПК.* № 2. 2020. С.33-44.

81. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ:, «Центр учбової літератури». 2020. 647 с.

82. Правдюк Н.Л., Лепетан І.М., Бурко К.В. Тактичний та стратегічний менеджмент підприємств: обліковий аспект: монографія. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю.В., 2020. 448 с.

83. Правдюк Н. Л., Мулик Т.О., Мулик Я. І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

84. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення тактики управління витратами. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. №2 С. 149-165.

85. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* №2. 2019. С. 100-115.

86. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення формування екологічних витрат. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. №3. С. 142-158.

87. Правдюк Н.Л. Обліково-аналітичний супровід стратегії сталого розвитку підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2019. №4. С.130-143.

88. Правдюк Н.Л., Правдюк А.Л. Посилення нормативів якості облікової інформації та її ролі в управлінні земельними ресурсами.

Міжнародний науково-виробничий журнал. Економіка АПК. 2018. №10(288). С.26-39.

89. Правдюк Н.Л. Рентабельність операційної діяльності підприємств: обліково-аналітичний аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. №12. С.124-141.

90. Правдюк Н.Л., Шинькович А.В. Програма гармонізації організаційно-інформаційного забезпечення антикризового управління агроформувань. *Економіка. Менеджмент. Бізнес.* 2020. № 1 (31). С.82-89.

91. Правдюк Н.Л., Ярославський Я.О. Формування організаційно-економічного механізму управління економічною безпекою зернопереробних підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* № 8. 2019. С.77-85.

92. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства. *Причорноморські економічні студії.* 2018. Випуск 28, Частина 2. С. 152-159.

93. Томчук О.Ф. Звітність про рух грошових коштів як елемент інформаційного забезпечення аналізу фінансового стану підприємства. *Інфраструктура ринку.* 2019. № 28. С. 368-375.

94. Томчук О.Ф., Коваль Л.В. Аналітичні властивості фінансової звітності. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2018. Випуск 31. С.193-197.

95. Томчук О.Ф. Методика аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства та напрями його удосконалення. *The scientific heritage.* 2020. № 47. VOL.7. С. 74-86.

96. Томчук О.Ф. Методичні аспекти аналізу позикового капіталу сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство».* 2019. Випуск 27. Частина 2. С.76-83.

97. Томчук О.Ф. Теоретичні аспекти системи аналітичного забезпечення. *Інфраструктура ринку.* 2019. № 35. С. 484-492.

98. Фостолович В.А. Вплив податкового навантаження на доходи фізичних осіб в умовах ринкових перетворень на рівень «тіньового» бізнесу. *Агросвіт*. 2019. №17. С. 8-17.

99. Фостолович В.А. Цифровізація в сучасній системі управління. *Економіка. Фінанси менеджмент: актуальні проблеми науки і практики*. 2019. №7. С. 154-168.

100. Шевчук О.Д., Здирко Н.Г. Стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту як ефективного інструменту боротьби з фінансовими порушеннями. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 5. С. 158-168.

ГЛОСАРІЙ

Адміністративні витрати - витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва і управлінням ним в масштабі всього підприємства

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Акт інвентаризації – це документ, що використовується для фіксування наявності готівки, грошових документів, бланків документів суворої звітності, фінансових інвестицій, а також повноти відображення грошових коштів на рахунках у банку (реєстраційних рахунках), дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень (резервів).

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПКУ як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

Вексель – це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зразка, яке засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток (вкладів, паїв) викуплених товариством у його учасників (акціонерів). По дебету відображається вартість акцій, викуплених у акціонерів, по кредиту – вартість анульованих або перепроданих акцій.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Витрати на місці продажу – витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

Витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток із урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок: тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Депонована заробітна плата – готівка, одержана суб'єктами господарювання для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачена в установленій строк окремим фізичним особам.

Дивіденди – прибуток, одержаний учасниками від здійснення корпоративних прав.

Дисконт – скидка з оголошеної (номінальної) ціни облігації, продаж облігацій за ціною, нижчою за номінальну.

Довгострокові зобов'язання – які повинні бути погашені протягом більше як 12 місяців, або протягом періоду більшого, ніж один операційний цикл підприємства з дати балансу, якщо такий цикл становить більш як 12 місяців.

Довгострокові фінансові інвестиції – це вкладення коштів в цінні папери інших емітентів (здебільшого – акції, облігації) з метою отримання економічних вигод в майбутньому з терміном більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізованими у будь-який момент часу.

Договір підряду – це угода, за якою одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої

сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Договір про надання послуг – це угода, за якою одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, що споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо іншого не встановлено договором.

Дохід від інвестицій – це отримання процентів або дивідендів.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходом по облігаціях є відсоток або дисконт (скидка від заявленої вартості) (облігації з дисконтом продаються нижче номінальної вартості а викуповуються емітентом за номінальною вартістю).

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язків платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Єдиний податок (ЄП) – податок, що сплачують суб'єкти господарської діяльності на спрощеній системі оподаткування, основний підприємницький податок.

Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) – це консолідований страховий внесок в Україні, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі.

Загальновиробничі витрати – це виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Зареєстрований капітал – зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Земельний податок (плата за землю) – обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

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

Інвестиційна діяльність – це діяльність підприємства, яка передбачає вкладення коштів в основні засоби, інші необоротні або фінансові активи.

Контракт – це різновид трудового договору. Контракт укладається на певний строк і застосовується для працівників, які приймаються на роботу на визначений термін або на час виконання певної роботи.

Кредит – це економічні відносини, що виникають між кредитором і позичальником з приводу одержання останнім позики в грошовій або товарній формі на умовах повернення в певний строк за сплатою відсотку

Мито – це загальнодержавний податок, установлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Минулі події – це ті, які привели до зобов'язань підприємства, пов'язаних із придбанням активів (необоротних, нематеріальних, оборотних грошових та інших), в розрахунку на отримання від їх використання більшої вигоди, ніж очікуване скорочення (зменшення) ресурсів при погашенні заборгованості

Нарахування на заробітну плату – це податок, який сплачує роботодавець.

Облігація – це емісійний борговий цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу у передбачений в ньому термін, з виплатою фіксованого відсотка, якщо інше не передбачене умовами випуску.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Податкова база активу і зобов'язання – оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

Поточні зобов'язання – які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

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

Премія по облігації – сума, на яку ціна реалізації перевищує номінальну вартість облігації.

Премія по випущених облігаціях – сума, на яку ринкова ціна облігації перевищує її номінальну вартість.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Оцінку за цінами продажу застосовують підприємства роздрібною торгівлі, що мають значну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Платіжний інструмент – засіб певної форми на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює переказ коштів з відповідного рахунку платника.

Платіжна вимога – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі договірною списання обтяжувача чи отримувача до

банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача.

Платіжна вимога-доручення – розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхньої - вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижньої - доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

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

Податкова система – сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку.

Податок на додану вартість – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ.

Податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, зокрема податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством (зокрема сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Позитивна різниця між ними підлягає сплаті до бюджету, а від'ємна – є, власне, надміру сплаченим податком, який підлягає відшкодуванню з державного бюджету (у вигляді дотації).

Податок на доходи фізичних осіб – це один із загальнодержавних податків, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян – резидентів і нерезидентів), які отримують доходи з джерел їх походження в Україні та належать до групи прямих.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – є однією зі складових податку на майно і належить до місцевих податків.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Рентна плата – загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, непов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

Сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом

сільськогосподарської продукції або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, зокрема власно виробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання.

Складений капітал застосовується відносно повних та командитних товариств, тобто тих товариств, у яких на перший план виходить об'єднання осіб, а не капіталів.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

Статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, яка є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Транспортний податок – один з місцевих податків, який входить до

складу податку на майно.

Трудовий договір – це угода між працівником і власником (або уповноваженим органом, особою).

Утримання із заробітної плати – це податки, які утримуються з суми доходу, яка виплачується працівнику, проте їх перерахування до відповідних бюджетів покладено на плечі роботодавця.

Фізична особа – громадянин України, іноземець, особа без громадянства, яка не здійснює підприємницької діяльності.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

ДОДАТКИ

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291

Рахунки першого порядку (Синтетичні рахунки)	Рахунки другого порядку (субрахунки)	
1 клас. Необоротні активи		
	100	Інвестиційна нерухомість
10 Основні засоби	101	Земельні ділянки
	102	Капітальні витрати на поліпшення земель
	103	Будинки та споруди
	104	Машини та обладнання
	105	Транспортні засоби
	106	Інструменти, прилади та інвентар
	107	Тварини
	108	Багаторічні насадження
	109	Інші основні засоби
11 Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди
	112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
	113	Тимчасові (нетитульні) споруди
	114	Природні ресурси
	115	Інвентарна тара
	116	Предмети прокату
	117	Інші необоротні матеріальні активи
12 Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами
	122	Права користування майном
	123	Права на комерційні позначення
	124	Права на об'єкти промислової власності
	125	Авторські права та суміжні з ними права
	127	Інші нематеріальні активи
13 Знос необоротних активів (амортизація)	131	Знос основних засобів
	132	Знос інших необоротних матеріальних активів
	133	Накопичена амортизація нематеріальних активів

Продовження додатку А

	134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
	135	Знос інвестиційної нерухомості
14 Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
	142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам
	143	Інвестиції непов'язаним сторонам
15 Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво
	152	Придбання (виготовлення) основних засобів
	153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів
	154	Придбання (створення) нематеріальних активів
	155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів
16 Довгострокові біологічні активи (Для сільськогосподарських підприємств, підприємств інших галузей, здійснюючих сільськогосподарську діяльність)	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
	162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю
	163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
	164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
	165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю
	166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю
17 Відстрочені податкові активи	За видами відстрочених податкових активів	
18 Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
	182	Довгострокові векселі одержані
	183	Інша дебіторська заборгованість
	184	Інші необоротні активи
19 Гудвіл	За видами об'єктів інвестування	
	191	Гудвіл при придбанні
	193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)

2 клас. Запаси		
20 Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали
	202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
	203	Паливо
	204	Тара, тарні матеріали
	205	Будівельні матеріали
	206	Матеріали, передані в переробку
	207	Запасні частини
	208	Матеріали сільськогосподарського призначення
	209	Інші матеріали
21 Поточні біологічні активи (Для сільськогосподарських підприємств, підприємств інших галузей, здійснюючих сільськогосподарську діяльність)	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
	212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
	213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
23 Виробництво	За видами виробництва	
24 Брак у виробництві (Для галузей матеріального виробництва)	За видами продукції	
25 Напівфабрикати (Для промисловості)	За видами напівфабрикатів	
26 Готова продукція (Для промисловості, сільського господарства та ін.)	За видами готової продукції	
27 Продукція сільськогосподарського виробництва (Для сільськогосподарських підприємств, підприємств інших галузей, здійснюючих сільськогосподарську діяльність)	За видами продукції	
28 Товари	281	Товари на складі
	282	Товари в торгівлі
	283	Товари на комісії
	284	Тара під товарами
	285	Торгова націнка
	286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу

3 клас. Кошти, розрахунки та ін. активи		
30 Готівка	301	Готівка в національній валюті
	302	Готівка в іноземній валюті
31 Рахунки в банках	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
33 Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті
	332	Грошові документи в іноземній валюті
	333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті
	334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
	335	Електронні гроші, номіновані в національній валюті
34 Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті
	342	Короткострокові векселі, одержані в ін. валюті
35 Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів
	352	Інші поточні фінансові інвестиції
36 Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
	362	Розрахунки з іноземними покупцями
	363	Розрахунки з учасниками ПФГ
	364	Розрахунки за гарантійним забезпеченням
37 Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами
	372	Розрахунки з підзвітними особами
	373	Розрахунки за нарахованими доходами
	374	Розрахунки за претензіями
	375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків

Продовження додатку А

	377	Розрахунки з іншими дебіторами
	378	Розрахунки з державними цільовими фондами
	379	Розрахунки за операціями з деривативами
38 Резерв сумнівних боргів	За дебіторами	
39 Витрати майбутніх періодів	За видами витрат	
4 клас. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40 Зареєстрований (пайовий) капітал	401 Статутний капітал 402 Пайовий капітал 403 Інший зареєстрований капітал 404 Внески до незареєстрованого статутного капіталу	
41 Капітал у дооцінках	411 Дооцінка (уцінка) основних засобів 412 Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів 413 Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів 414 "Інший капітал у дооцінках"	
42 Додатковий капітал	421	Емісійний дохід
	422	Інший вкладений капітал
	423	Накопичені курсові різниці
	424	Безоплатно одержані необоротні активи
	425	Інший додатковий капітал
43 Резервний капітал	За видами капіталу	
44 Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений
	442	Непокриті збитки
	443	Прибуток, використаний у звітному періоді
45 Вилучений капітал	451	Вилучені акції
	452	Вилучені вклади й паї
	453	Інший вилучений капітал
46 Неоплачений капітал	За видами капіталу	
47 Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток
	472	Додаткове пенсійне забезпечення
	473	Забезпечення гарантійних зобов'язань
	474	Забезпечення інших витрат і платежів
	475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)
	476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї

Продовження додатку А

	477	Забезпечення матеріального заохочення
	478	Забезпечення відновлення земельних ділянок
48 Цільове фінансування і цільові надходження	481	Кошти, вивільнені від оподаткування
	482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів
	483	Благодійна допомога
	484	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень
49 Страхові резерви (для страхової діяльності)	491	Технічні резерви
	492	Резерви із страхування життя
	493	Частка перестраховиків у технічних резервах
	494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя
	495	Результат зміни технічних резервів
	496	Результат зміни резервів із страхування життя
5 клас. Довгострокові зобов'язання		
50 Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у нац. валюті
	502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті
	503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті
	504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті
	505	Інші довгострокові позики в національній валюті
	506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті
51 Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в нац. валюті
	512	Довгострокові векселі, видані в ін. валюті
52 Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями
	522	Премія за випущеними облігаціями

Продовження додатку А

	523	Дисконт за випущеними облігаціями
53 Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди
	532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів
54 Відстрочені податкові зобов'язання	за видами зобов'язань	
55 Інші довгострокові зобов'язання	за видами зобов'язань	
6 клас. Поточні зобов'язання		
60 Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті
	602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті
	603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті
	604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті
	605	Прострочені позики в національній валюті
	606	Прострочені позики в іноземній валюті
61 Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті
	612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті
62 Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті
	622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті
63 Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
	632	Розрахунки з іноземними постачальниками
	633	Розрахунки з учасниками ПФГ
64 Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками
	642	Розрахунки за обов'язковими платежами
	643	Податкові зобов'язання
	644	Податковий кредит
65 Розрахунки за страхуванням	651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування

Продовження додатку А

	652	За соціальним страхуванням
	653	Виключено
	654	За індивідуальним страхуванням
	655	За страхуванням майна
66 Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою
	662	Розрахунки з депонентами
	663	Розрахунки за іншими виплатами
67 Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами
	672	Розрахунки за іншими виплатами
68 Розрахунки за іншими операціями	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
69 Доходи майбутніх періодів	за видами доходів	
<i>7 клас. Доходи і результати діяльності</i>		
70 Доходи від реалізації	701 Дохід від реалізації готової продукції	
	702 Дохід від реалізації товарів	
	703 Дохід від реалізації робіт, послуг	
	704 Вирахування з доходу	
	705 Перестраховання	
71 Інший операційний дохід	710 Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	
	711 Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	
	712 Дохід від реалізації інших оборотних акт.	
	713 Дохід від операційної оренди активів	
	714 Дохід від операційної курсової різниці	
	715 Одержані штрафи, пені, неустойки	
	716 Відшкодування раніше списаних активів	
	717 Дохід від списання кредиторської заборгованості	
	718 Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
719 Інші доходи від операційної діяльності		
72 Дохід від участі в капіталі	721 Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	
	722 Дохід від спільної діяльності	
	723 Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	

Продовження додатку А

73 Інші фінансові доходи	731 Дивіденди одержані	
	732 Відсотки одержані	
	733 Інші доходи від фінансових операцій	
74 Інші доходи	740 Дохід від зміни вартості фінансових інструментів	
	741 Дохід від реалізації фінансових інвестицій	
	742 Дохід від відновлення корисності активів	
	744	Дохід від неопераційної курсової різниці
	745	Дохід від безоплатно одержаних активів
	746	Інші доходи
76 Страхові платежі (для страхової діяльності)	за видами страхування	
79 Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності
	792	Результат фінансових операцій
	793	Результат іншої звичайної діяльності
8 клас. Витрати за елементами		
80 Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів
	802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів
	803	Витрати палива, енергії
	804	Витрати тари, тарних матеріалів
	805	Витрати будівельних матеріалів
	806	Витрати запасних частин
	807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення
	808	Витрати товарів
	809	Інші матеріальні витрати
81 Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами, тарифами
	812	Премії та заохочення
	813	Компенсаційні виплати
	814	Оплата відпусток
	815	Оплата іншого невідпрацьованого часу
	816	Інші витрати на оплату праці
82 Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на загальнообов'язковг державне соціальне страхування
	822	Виключено
	823	Виключено
	824	Виключено

Продовження додатку А

83 Амортизація	831	Амортизація основних засобів
	832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів
	833	Амортизація нематеріальних активів
84 Інші операційні витрати	за видами витрат	
85 Інші затрати	за видами затрат	
9 Клас. Витрати діяльності		
90 Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції
	902	Собівартість реалізованих товарів
	903	Собівартість реалізованих робіт, послуг
	904	Страхові виплати
91 Загальновиробничі витрати	за видами витрат	
92 Адміністративні витрати	за видами витрат	
93 Витрати на збут	за видами витрат	
94 Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
	941	Витрати на дослідження, розробки
	942	Витрати на купівлю-продаж іноземної
	943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
	944	Сумнівні та безнадійні борги
	945	Втрати від операційної курсової різниці
	946	Втрати від знецінення запасів
	947	Нестачі і втрати від псування цінностей
	948	Визнані штрафи, пені, неустойки
	949	Інші витрати операційної діяльності
95 Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит
	952	Інші фінансові витрати
96 Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
	962	Втрати від спільної діяльності
	963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства

Продовження додатку А

97 Інші витрати	970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
	972	Втрати від зменшення корисності активів
	973	Втрати від неопераційних курсових різниць
	974	Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій
	975	Списання необоротних активів
	976	Інші витрати діяльності
98 Податок на прибуток	Податок на прибуток від звичайної діяльності	
	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
0 клас. Позабалансові рахунки		
01 Орендовані необоротні активи	За видами активів	
02 Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу
	022	Матеріали, прийняті для переробки
	023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні
	024	Товари, прийняті на комісію
	025	Матеріальні цінності довірителя
03 Контрактні зобов'язання	за видами зобов'язань	
04 Непередбачені активи і зобов'язання	041	Непередбачені активи
	042	Непередбачені зобов'язання
05 Гарантії та забезпечення надані	за видами гарантій та забезпечень наданих	
06 Гарантії та забезпечення отримані	з розбивкою за видами гарантій та забезпечень отриманих	
07 Списані активи	Списана дебіторська заборгованість	
	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08 Бланки суворого обліку	за видами бланків	
09 Амортизаційні відрахування		

Перелік Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

1. [Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"](#)
2. [Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність"](#)
3. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"](#)
4. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"](#)
5. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"](#)
6. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 9 "Запаси"](#)
7. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість"](#)
8. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання"](#)
9. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції"](#)
10. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти"](#)
11. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 14 "Оренда"](#)
12. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 15 "Дохід"](#)
13. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"](#)
14. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток"](#)
15. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти"](#)
16. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств"](#)
17. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів"](#)
18. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції"](#)
19. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"](#)
20. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію"](#)
21. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність"](#)
22. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам"](#)
23. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"](#)
24. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів"](#)
25. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова](#)

звітність за сегментами"

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи"

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати"

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість"

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин"

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 "Платіж на основі акцій"

Продовження додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Разом												
Відмітки												

III. Аналітичні дані до рахунку N 50

N суб-рахунку	Види позики (кредиту)	Банки (позико-давці)	Строк погашення позики	Сальдо на початок місяця	Обороти за звітний період		Сальдо на кінець місяця	Нараховані відсотки за користування позиками	
					дебет	кредит		за звітний період	з початку року
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
501	Довгострокові кредити банків у національній валюті								
502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті								
503	Відстрочені довгострокові кредити банків в національній валюті								
504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті								
505	Інші довгострокові позики в національній валюті								
506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті								
Усього									

IV. Аналітичні дані до рахунку N 60

N суб-рахунку	Види позики (кредиту)	Банки (позико-давці)	Строк погашення позики	Сальдо на початок місяця	Обороти за звітний період		Сальдо на кінець місяця	Нараховані відсотки за користування позиками	
					дебет	кредит		за звітний період	з початку року
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
601	Короткострокові кредити банків у національній валюті								
602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті								
603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті								
604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті								
605	Прострочені позики у національній валюті								
606	Прострочені позики в іноземній валюті								
Усього									

Журнал-ордер закінчено «__» _____ 20__ р.

У Головній книзі суми оборотів відображені «__» _____ 20__ р.

Виконавець _____

Головний бухгалтер _____

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства аграрної політики України
від 4 червня 2009 р. N 390

(назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

ЖУРНАЛ-ОРДЕР N 3 Г с.-г.

по рахунках:

- 17 «Відстрочені податкові активи»;**
52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;
53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;
54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;
55 «Інші довгострокові зобов'язання»;
61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»;
64 «Розрахунки за податками і платежами»;
65 «Розрахунки за страхуванням»;
654 «За індивідуальним страхуванням»;
655 «За страхуванням майна»;
67 «Розрахунки з учасниками»;
68 «Розрахунки за іншими операціями»;
69 «Доходи майбутніх періодів»
за _____ 20__ р.

Журнал-ордер закінчено «__» _____ 20__ р.

У Головній книзі суми оборотів відображені «__» _____ 20__ р.

Виконавець _____

Головний бухгалтер _____

З кредиту рахунку 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 65, 67, 68, 69 в дебет рахунків

N запису	Дебет рахунків	Кредит рахунків											Усього
		N 17	N 52	N 53	N 54	N 55	N 61	N 64	N 65	N 67	N 68	N 69	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	15 "Капітальні інвестиції"												
2	17 "Відстрочені податкові активи"												
3	20 "Виробничі запаси"												
4	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"												
5	23 "Виробництво"												
6													
7													
8	28 "Товари"												
9	30 "Каса"												
10	31 "Рахунки в банках"												
11													
12	44 "нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"												
13	50 "Довгострокові позики"												
14	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"												

Продовження додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
15	64 "Розрахунки за податками і платежами"												
17	91 "Загальновиробничі витрати"												
18													
19	92 "Адміністративні витрати"												
20	93 "Витрати на збут"												
21	94 "Інші витрати операційної діяльності"												
22													
23													
24													
25													
26													
27													
28													
29													
30													
31													
32													
33	Усього												
34	Відмітка												

Додаток Е

Типова форма № П-5
ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Держкомстату України
05.12.2008 № 489

Найменування підприємства (установи, організації)

назва структурного підрозділу

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

Дата заповнення	Звітний період	
	з	по

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ

Умовні позначення	Код	
	буквенний	цифровий
Години роботи, передбачені колективним договором	Р	01
Години роботи працівників, яким встановлено неповний робочий день (тиждень) згідно з законодавством	РС	02
Вечірні години роботи	ВЧ	03
Нічні години роботи	РН	04
Надурочні години роботи	НУ	05
Години роботи у вихідні та святкові дні	РВ	06
Відраження	ВД	07
Основна щорічна відпустка (ст.6 Закону України "Про відпустки")	В	08
Щорічна додаткова відпустка (ст. 7, 8 Закону України "Про відпустки")	Д	09
Додаткова відпустка, передбачена ст. 20, 21, 30 Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи"	Ч	10
Творча відпустка (ст.16 Закону України "Про відпустки")	ТВ	11
Додаткова відпустка у зв'язку з навчанням (ст.13, 14, 15, 15 ¹ Закону України "Про відпустки")	Н	12
Відпустка без збереження заробітної плати у зв'язку з навчанням (п.12, 13, 17 ст.25 Закону України "Про відпустки")	НБ	13
Додаткова відпустка без збереження заробітної плати в обов'язковому порядку (ст. 25 крім п. 3, 12, 13, 17 Закону України "Про відпустки")	ДБ	14
Додаткова оплачувана відпустка працівникам, які мають дітей (ст. 19 Закону України "Про відпустки")	ДО	15

Умовні позначення	Код	
	буквенний	цифровий
Відпустка у зв'язку з вагітністю і пологами (стаття 17 Закону України "Про відпустки") та відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (ст. 18 Закону України «Про відпустки»)»	ВП	16
Відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею 6-ти річного віку (ст. 25 п.3 Закону України "Про відпустки")	ДД	17
Відпустка без збереження заробітної плати за згодою сторін (стаття 26 Закону України "Про відпустки")	НА	18
Інші відпустки без збереження заробітної плати (на період припинення виконання роботи)	БЗ	19
Неявки у зв'язку з переведенням за ініціативою роботодавця на неповний робочий день (тиждень)	НД	20
Неявки у зв'язку з тимчасовим переведенням на роботу на інше підприємство на підставі договорів між суб'єктами господарювання	НП	21
Інший невідрацьований час, передбачений законодавством (виконання державних і громадських обов'язків, допризовна підготовка, військові збори, донорські, відгул і т.ін.)	ІН	22
Простої	П	23
Прогули	ПР	24
Масові невиходи на роботу (страйки)	С	25
Оплачувана тимчасова непрацездатність	ТН	26
Неоплачувана тимчасова непрацездатність у випадках, передбачених законодавством (у зв'язку з побутовою травмою та ін. підтверджена довідками лікувальних закладів)	НН	27
Неявки з нез'ясованих причин	НЗ	28
Інші види неявок, передбачених колективними договорами, угодами	ІВ	29
Інші причини неявок	І	30

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Мінітрансу, Міністату України
від 29.12.95 р. № 488/346

Типова форма № 2-ТН

Подорожній лист № _____ вантажного автомобіля

" _____ " _____ 20__ р.

Місце для штампу підприємства _____

Режим роботи _____ Код _____

Колона _____ Бригада _____

Гар. № _____

Автомобіль _____ марка _____ держ. № _____ ТНП _____

Водій _____ прізвище, ім'я, по батькові № служб. посв. _____ Таб. № _____

Прицеп 1 _____ марка _____ держ. № _____ Гар. № _____

Прицеп 2 _____ марка _____ держ. № _____ Гар. № _____

Супроводжуючі особи _____

Робота водія та автомобіля									
операція	час за графіком		пул. пробіг. км	показ спідометра	час, фактичний час, міс., год., хв.				
	год.	хв.			міс.	год.	хв.		
1	2	3	4	5	6				
Вийзд із гаража									
поверн. в гараж									
Рух пального, літрів									
марки пального	код марки	видало	залишок при		час роб., год.				
			вийзді	поверненні		спецустат.	двигун		
7	8	9	10	11	12	13			
підписи			заправника	механ.	механ.	диспетчера			

Завдання водієві

в час розпорядження	час		кількість годин	звідки взяти вантаж	куди доставити вантаж	найменування вантажу	кільк. їздок з вантажем	відстань, км	перевозки, тонн
	прибуття	вибуття							
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Всього									

Посвідчення водія, перевірів, завдання видав, видати пального _____ літрів

Підпис диспетчера _____

Водій за станом здоров'я до управління допущений підпис _____ штамп _____

Вийзд дозволений, підпис механіка _____

Автомобіль прийняв, підпис водія _____

При поверненні автомобіль справний несправний _____

Здав водій _____

Прийняв механік _____

Особливі відмітки _____

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II

Я.П. ІЩЕНКО, О.А. ПОДОЛЯНЧУК, Н.І. КОВАЛЬ

Підручник

Підписано до друку 07.09.2021

Формат 60x84/16. Папір офсетний.

Друк цифровий. Гарнітура Times new roman. Умовних
друкованих аркушів 23. Наклад 300 прим.

Зам. № 490 від 18.06.2021

Видавець ФОП Кушнір Ю.В.

Реєстраційне свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців серія ДК №5909 від 18.09.2017 р.
docuprint.co.ua, тел. 067 390 20 88

Віддруковано з оригіналу макету замовника в ТОВ «Друк плюс»
м. Вінниця, вул. 600-річчя, 25, 21027.