

Львівський державний університет внутрішніх справ

Степан МЕЛЬНИК

Ірина ГОРБАН

Надія МАРУШКО

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ

Навчальний посібник

Львів
2022

УДК 336.717(075.8) А-27
Ф48

Рекомендовано до друку та розміщення в електронних сервісах ЛьвДУВС
Вченою радою Львівського державного університету внутрішніх справ
(*протокол від 10 листопада 2022 р. № 5*)

Р е ц е н з е н т и:

Юрій Раделицький, доктор економічних наук, професор
(*Львівський національний університет імені Івана Франка*);

Лариса Гнилицька, доктор економічних наук, професор
(*Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана*);

Ярослав Пушак, доктор економічних наук, професор
(*Львівський державний університет внутрішніх справ*)

Фінансовий облік і звітність : навчальний посібник / укладачі :
Ф48 С. І. Мельник, І. М. Горбан, Н. С. Марушко. Львів : Львівський
державний університет внутрішніх справ, 2022. 388 с.

ISBN 978-617-511-369-1

Відображено основи ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності відповідно до сучасних вимог. Розкрито облік необоротних і оборотних активів, власного капіталу та зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, а також вимоги до складання та подання фінансової звітності підприємства.

Для здобувачів вищої освіти економічного спрямування, аспірантів, викладачів вишів, працівників фінансових органів та установ.

The textbook presents the basics of financial accounting and financial reporting in accordance with modern requirements. The accounting of non-current and current assets, equity and liabilities, income, expenses and financial results, as well as requirements for drawing up and submitting financial statements of the enterprise, are disclosed.

The textbook is designed for students of higher education in economic specialties, postgraduate students, teachers of higher education institutions, employees of financial bodies and institutions.

УДК 336.717(075.8) А-27

© Мельник С. І., Горбан І. М.,
Марушко Н. С., 2022

© Львівський державний університет
внутрішніх справ, 2022

ISBN 978-617-511-369-1

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	7
Тема 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ.....	9
1.1. Сутність і призначення бухгалтерського фінансового обліку.....	9
1.2. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського фінансового обліку.....	12
1.3. Організація фінансового обліку на підприємстві.....	16
Питання для самоконтролю.....	19
Тестові завдання.....	20
Тема 2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ.....	22
2.1. Економічний зміст грошових коштів та їх документування.....	22
2.2. Облік касових операцій.....	26
2.3. Облік операцій на рахунках у банках.....	28
2.4. Сутність і класифікація дебіторської заборгованості, нормативно-правове забезпечення її обліку.....	31
2.5. Документування господарських операцій з обліку дебіторської заборгованості.....	33
2.6. Синтетичний та аналітичний облік дебіторської заборгованості.....	34
Питання для самоконтролю.....	46
Тестові завдання.....	47
Практичні завдання.....	50
Тема 3. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ І ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ.....	56
3.1. Критерії визнання, класифікація та оцінка основних засобів.....	56

3.2.	Документування господарських операцій з обліку основних засобів.....	65
3.3.	Синтетичний та аналітичний облік надходження, витрат на утримання та нарахування амортизації основних засобів, переоцінки основних засобів, їх вибуття.....	66
3.4.	Облік інших необоротних матеріальних активів.....	84
3.5.	Визначення та класифікація нематеріальних активів, їх визнання та оцінка.....	86
3.6.	Документування операцій з обліку нематеріальних активів.....	93
3.7.	Синтетичний та аналітичний облік надходження, амортизації, переоцінки та вибуття нематеріальних активів.....	94
3.8.	Особливості обліку гудвілу.....	107
3.9.	Поняття, визнання та оцінка фінансових інвестицій.....	111
3.10.	Синтетичний та аналітичний облік довгострокових і поточних фінансових інвестицій.....	127
	Питання для самоконтролю.....	134
	Тестові завдання.....	136
	Практичні завдання.....	139
Тема 4. ОБЛІК ЗАПАСІВ І ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА.....		144
4.1.	Визнання, класифікація та первісна оцінка запасів.....	144
4.2.	Документування господарських операцій з обліку запасів.....	159
4.3.	Синтетичний та аналітичний облік надходження запасів.....	165
4.4.	Оцінка й облік запасів при вибутті.....	179
4.5.	Економічний зміст, визнання та класифікація витрат виробництва.....	190
4.6.	Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва та формування собівартості реалізації на підприємстві.....	200
	Питання для самоконтролю.....	204
	Тестові завдання.....	205
	Практичні завдання.....	209
Тема 5. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ.....		213
5.1.	Економічний зміст власного капіталу, його види та функції.....	213

5.2. Облік формування власного капіталу підприємства.....	220
5.3. Облік руху власного капіталу підприємства.....	224
5.4. Відображення у фінансовій звітності інформації щодо власного капіталу.....	231
Питання для самоконтролю.....	234
Тестові завдання.....	235
Практичні завдання.....	237

ТЕМА 6. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ

І ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	241
6.1. Визнання та класифікація зобов'язань.....	241
6.2. Облік довгострокових зобов'язань.....	249
6.3. Облік короткострокових зобов'язань.....	267
6.4. Облік розрахунків з оплати праці.....	274
6.5. Облік розрахунків з бюджетом.....	290
Питання для самоконтролю.....	298
Тестові завдання.....	300
Практичні завдання.....	305

Тема 7. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ

РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	308
7.1. Економічна характеристика, значення та класифікація доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства.....	308
7.2. Синтетичний та аналітичний облік операційних витрат.....	323
7.3. Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат від інвестиційної та фінансової діяльності.....	333
7.4. Облік доходів від операційної діяльності підприємства.....	337
7.5. Синтетичний і аналітичний облік доходів від інвестиційної та фінансової діяльності.....	341
7.6. Облік фінансових результатів діяльності підприємства звітного періоду.....	346
Питання для самоконтролю.....	352
Тестові завдання.....	352
Практичні завдання.....	354

Тема 8. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА.....

8.1. Звітність підприємства як інформаційний комплекс у системі управління підприємством та її користувачі.....	360
---	-----

8.2. Мета і склад фінансової звітності.....	369
8.3. Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності.....	372
8.4. Організація підготовки та подання фінансової звітності.....	374
Питання для самоконтролю.....	376
Тестові завдання.....	377
Практичні завдання.....	381
 СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	 384

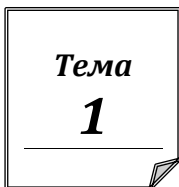
ПЕРЕДМОВА

У сучасних ринкових умовах основною метою фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання є отримання прибутку. Досягнути такої мети можна лише за наявності правдивої, повної та неупередженої облікової інформації про фінансовий стан, рух коштів та результати діяльності підприємства. Ефективна реалізація управлінських рішень, які спрямовані на досягнення поставленої мети, одержання максимальної вигоди від діяльності підприємства залежить не лише від належного організаційного, але і від інформаційного забезпечення процесу управління.

Інформація щодо обліку активів, зобов'язань та капіталу підприємства, а також доходів, витрат та фінансових результатів відображається у фінансовій звітності підприємства та надається зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень, тому фінансовий облік є необхідною складовою в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємств різних форм власності.

Основним завданням вивчення навчальної дисципліни «Фінансовий облік та звітність» є формування у здобувачів вищої освіти освітнього ступеня «бакалавр» компетентностей та програмних результатів навчання відповідно до спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування», теоретичних знань з організаційних засад фінансового обліку відповідно до стану розвитку науки, нормативно-правового та методологічного забезпечення фінансового обліку та оволодіння практичними навичками документального оформлення господарських операцій, їх бухгалтерського опрацювання, ведення облікових реєстрів, узагальнення облікової інформації для відображення її у фінансовій звітності та реалізації інформаційного забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Важливою перевагою навчального посібника є подання доступного для здобувачів вищої освіти матеріалу, викладеного у логічній послідовності, а подані після кожного розділу питання для самоконтролю, тестові та практичні завдання забезпечать уміння формувати і аналізувати фінансову звітність та правильно інтерпретувати отриману інформацію; ідентифікувати джерела та розуміти методологію визначення і методи отримання економічних даних, збирати та аналізувати необхідну фінансову інформацію, розраховувати показники, що характеризують стан фінансових систем; застосовувати набуті теоретичні знання для розв'язання практичних завдань та змістовно інтерпретувати отримані результати.



ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

- 1.1. Сутність і призначення бухгалтерського фінансового обліку*
- 1.2. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського фінансового обліку*
- 1.3. Організація фінансового обліку на підприємстві*

1.1. Сутність і призначення бухгалтерського фінансового обліку

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) визначає правові засади регулювання, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. У статті 1 Закону зазначено такі види обліку, як бухгалтерський та внутрішньогосподарський.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та надання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік – це система суцільного, безперервного та взаємопов'язаного відображення господарської діяльності підприємства, засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному виразі. Бухгалтерський облік передбачає безперервне документальне обґрунтоване відображення використання капіталу підприємства і процесів господарювання на основі натуральних,

трудо­вих і гро­шових ви­мір­ників з метою кон­тро­лю та ак­тив­ного впли­ву на них че­рез си­сте­му управ­ління. Цей вид об­лі­ку є ди­наміч­ною си­сте­мою, яка по­стійно від­о­бра­жає змі­ни прак­ти­ки гос­по­дарю­ван­ня та ін­фор­мацій­них по­треб ко­ри­сту­вачів бух­гал­тер­ської звіт­ності.

Важ­ливою від­мін­ною ри­сою бух­гал­тер­ського об­лі­ку є су­воре до­ку­мен­та­льне об­грун­ту­ван­ня, яке до­ся­гається че­рез ре­ес­трацію гос­по­дар­ських опе­рацій вклю­чно за на­яв­ності їх до­ку­мен­та­льного під­твер­жен­ня. За­вдя­ки цій осо­бли­вості його ін­фор­мація ха­рак­те­ри­зується біль­шою точ­ністю і ві­ро­гід­ністю, ніж ін­фор­мація ін­ших ви­дів об­лі­ку.

Бух­гал­тер­ський об­лік має від­по­від­ну мету, для до­ся­г­нен­ня якої чітко ви­значені його зав­дан­ня; він має свої па­ра­мет­ри, пред­мет, об’єк­ти, метод та методичні при­йо­ми, ре­гла­мен­товані форми й ме­то­ди об­лі­ку, свою об­лі­кову по­лі­тику та прин­ци­пи.

Ме­та ве­ден­ня бух­гал­тер­ського об­лі­ку і скла­дан­ня фінан­со­вої звіт­ності – на­дан­ня ко­ри­сту­вачам для при­й­ня­ття рі­шень по­вної, прав­ди­вої та не­упе­ред­женої ін­фор­мації про фінан­совий стан, ре­зу­ль­та­ти діяль­ності та рух гро­шових ко­штів під­при­єм­ства.

Ос­нов­ними зав­дан­нями бух­гал­тер­ського об­лі­ку є:

- без­пе­рерв­не, су­ціль­не, взає­мозв’язане й до­ку­мен­то­ване спос­те­ре­жен­ня за еко­номіч­ними про­це­сами та яви­щами в усіх га­лу­зях еко­номі­ки;

- за­без­пе­чен­ня усіх рів­нів управ­ління для при­й­ня­ття управ­лін­ських рі­шень до­сто­вір­ною та своє­час­ною ін­фор­мацією про еко­номіч­ні про­це­си і яви­ща, що від­бу­ва­ють­ся, про стан за­со­бів під­при­єм­ства;

- ст­во­рен­ня ви­хід­ної ін­фор­мацій­ної ба­зи для пла­ну­ван­ня, сти­му­лю­ван­ня, ор­га­ні­зації, ре­гу­лю­ван­ня, ана­лізу та кон­тро­лю;

- за­без­пе­чен­ня кон­тро­лю за за­кон­ністю й до­ціль­ністю здій­сню­ваних опе­рацій гос­по­дар­ської діяль­ності;

- в­ста­но­в­лен­ня спі­льно з ін­шими еко­номіч­ними й тех­ніч­ними служ­ба­ми кон­тро­лю за з­бе­ре­жен­ням май­на;

- сп­рия­н­ня зміц­нен­ню за­кон­ності у ви­роб­ничій та фінан­со­во-гос­по­дар­ській сфе­рах діяль­ності під­при­єм­ства то­що.

З ува­ги на між­на­род­ний до­свід, бух­гал­тер­ський об­лік по­ді­ляють на два ви­ди – фінан­совий та управ­лін­ський. Але на дер­жав­но­му рів­ні тако­го по­ді­лу по­ки що не узаконено.

Суть фінансового обліку полягає в накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства. У фінансовому обліку відображаються операції та процеси, пов'язані з обліком основних і оборотних засобів, коштів, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів тощо. На підставі його даних складається офіційна фінансова звітність для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Управлінський облік призначено для накопичення інформації для внутрішніх потреб. Цей вид обліку підприємства ведуть за власною методикою, яка не регламентується чинними інструкціями. Інформація управлінського обліку є комерційною таємницею.

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

Внутрішньогосподарський облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Мета ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку – надання внутрішнім користувачам (керівникам усіх рівнів управління та менеджерам) необхідної інформації для більш ефективного планування, контролю і прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський фінансовий облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Дані бухгалтерського обліку є основою для складання фінансової, податкової та статистичної звітності.

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

Під господарською операцією розуміють дію або подію, яка спричиняє зміни в структурі активів, зобов'язань і власному капіталі підприємства. Інформація про господарські операції формується за допомогою спостереження та реєстрації. Таке спостереження виконується працівниками підприємства безпосередньо або з використанням технічних засобів, що фіксується в первинних документах (ручних або машинних).

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

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

Фінансова звітність містить такі **форми**:

- Баланс (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати (форма № 2);
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- Звіт про власний капітал (форма № 4);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6);
- Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку» (форма № 7).

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансова звітність забезпечує інформацією потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Податкова звітність – звітність, що містить інформацію про сукупність податків і зборів до бюджету, що справляються відповідно до чинного податкового законодавства.

Статистична звітність – форма збору статистичних даних, за якою підприємство подає відомості до державних органів статистики у вигляді відповідних звітів затвердженої форми.

2.1. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського фінансового обліку

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

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та

гарантують і захищають інтереси користувачів, а також з метою вдосконалення обліку та фінансової звітності.

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

При Міністерстві фінансів діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку як дорадчий орган з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічного забезпечення сучасних технологій збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV.

В Україні розроблено 35 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та складання фінансової звітності підприємств і організацій усіх форм власності (крім бюджетних установ).

П(С)БО містить загальні положення, в яких зазначається сфера застосування та наводяться основні терміни, що використовуються в стандарті, подаються визначення та оцінка об'єкта обліку, перелік інформації, яка має бути розкрита в примітках до фінансової звітності стосовно такого об'єкта, коротко викладена методологія обліку. Проте у П(С)БО не наводяться первинні документи, в яких фіксуються господарські операції, бухгалтерські проведення, реєстри обліку. Ведення первинного, синтетичного та аналітичного обліку регламентується іншими нормативними документами Міністерства фінансів України, галузевих органів управління.

Таблиця 1.1

Перелік Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

№ і назва П(С)БО	№ наказу і дата затвердження
1 НП(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності»	№ 336/22868 від 28 лютого 2013 р.
2 НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	№ 1223/23755 від 19 липня 2013 р.
6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	№ 137 від 28.05.1999 р.
7 «Основні засоби»	№ 92 від 27.04.2000 р.
8 «Нематеріальні активи»	№ 242 від 18.10.1999 р.
9 «Запаси»	№ 246 від 20.10.1999 р.
10 «Дебіторська заборгованість»	№ 237 від 08.10.1999 р.
11 «Зобов'язання»	№ 20 від 31.01.2000 р.
12 «Фінансові інвестиції»	№ 91 від 26.04.2000 р.
13 «Фінансові інструменти»	№ 559 від 30.11.2001 р.
14 «Оренда»	№ 181 від 28.07.2000 р.
15 «Дохід»	№ 290 від 29.11.1999 р.
16 «Витрати»	№ 318 від 31.12.1999 р.
17 «Податок на прибуток»	№ 353 від 28.12.2000 р.
18 «Будівельні контракти»	№ 205 від 28.04.2001 р.
19 «Об'єднання підприємств»	№ 163 від 07.07.1999 р.
20 «Консолідована фінансова звітність»	№ 176 від 30.07.1999 р.
21 «Вплив змін валютних курсів»	№ 193 від 10.08.2000 р.
22 «Вплив інфляції»	№ 147 від 28.02.2002 р.
23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	№ 303 від 18.06.2001 р.
24 «Прибуток на акцію»	№ 344 від 16.07.2001 р.
25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	№ 39 від 25.02.2000 р.
26 «Виплати працівникам»	№ 601 від 28.10.2003 р.
27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	№ 617 від 07.11.2003 р.
28 «Зменшення корисності активів»	№ 817 від 24.12.2004 р.
29 «Фінансова звітність за сегментами»	№ 412 від 19.05.2005 р.
30 «Біологічні активи»	№ 790 від 18.11.2005 р.
31 «Фінансові витрати»	№ 415 від 28.04.2006 р.
32 «Інвестиційна нерухомість»	№ 779 від 02.07.2007 р.
33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	№ 1090 від 26.08.2008 р.
34 «Платіж на основі акцій»	№ 1577 від 30.12.2008 р.
35 «Податкові різниці»	№ 27 від 25.01.2011 р.

Важливим інструментом регулювання бухгалтерського обліку є **План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291**. Цим же наказом затверджена **Інструкція про застосування зазначеного Плану рахунків** (далі – Інструкція № 291). Наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 1591 від 09.12.2011 р. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом № 291 від 30.11.99 р., змінено та викладено у новій редакції. Новий план рахунків не містить субрахунків. Проте у посібнику пропонуємо використовувати субрахунки, визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну України № 291 від 30.11.99 р.

План рахунків визначає основні методологічні рішення ведення обліку, забезпечення однаковості відображення відповідних операцій і процесів, нагромадження облікової інформації, необхідної для синтетичного контролю, складання звітності та проведення економічного аналізу.

План рахунків – систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях і установах з метою одержання інформації. Він є обов'язковим для усіх підприємств і організацій України (крім банків і бюджетних установ).

Рахунки в Плані за економічним змістом згруповані у дев'ять класів:

- 1 «Необоротні активи»;
- 2 «Запаси»;
- 3 «Грошові кошти, розрахунки та інші активи»;
- 4 «Власний капітал і забезпечення зобов'язань»;
- 5 «Довгострокові зобов'язання»;
- 6 «Поточні зобов'язання»;
- 7 «Доходи і результати діяльності»;

8 «Витрати за елементами»;

9 «Витрати діяльності».

В окремий клас (нульовий) виділено позабалансові рахунки.

Структура Плану рахунків зорієнтована на потреби складання фінансової звітності. Тому в Плані рахунків розмежовано балансові рахунки, які об'єднані у класи з розділами активу (1, 2, і 3 класи) і пасиву (4, 5 і 6 класи) балансу, та номінальні рахунки, призначені для обліку затрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства (7, 8, 9 класи). Таким чином, показники розділів балансу заповнюються за даними рахунків 1–6 класів, показники Звіту про фінансові результати – за даними рахунків 7–9 класів, а показники Приміток до річної фінансової звітності – за даними рахунків 0 класу (позабалансових).

З метою хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах, використовуються облікові реєстри (книги, відомості, журнали).

Наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000 року затверджено «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку», спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу і зобов'язань підприємства.

1.3. Організація фінансового обліку на підприємстві

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальним за організацію обліку особам необхідно пам'ятати, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

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

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

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форму його організації:

1. Створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.

2. Уведення до штату підприємства посади бухгалтера.

3. Ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією.

4. Ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах аудиторською фірмою.

5. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи.

6. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємство самостійно:

– визначає облікову політику підприємства;

– обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із додержанням єдиних засад, установлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки даних;

- розробляє систему і форми контролю господарських операцій і визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу;

- затверджує додаткову систему субрахунків, які використовуються, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності, до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

- затверджує порядок ведення аналітичного обліку та додаткову систему реєстрів аналітичного обліку, зважаючи на потреби управління тощо.

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

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

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

Не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

- подій або операцій, що відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій;

- подій або операцій, що не відбувалися раніше.

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

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова

політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то такі зміни в бухгалтерському обліку і при складанні фінансової звітності розглядаються та відображаються як зміна облікових оцінок.

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

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

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

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

Питання для самоконтролю

1. Яка основна мета ведення бухгалтерського обліку?
2. Які основні завдання бухгалтерського обліку?
3. Що таке облікова політика підприємства?
4. Яким нормативним актом регулюється порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві?
5. Що таке план рахунків?
6. Назвіть класи рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

7. Розкрийте суть П(С)БО.
8. Розкрийте сутність внутрішньогосподарського обліку.
9. У чому полягає суть фінансового обліку?
10. У чому полягає суть управлінського обліку?

Тестові завдання

1. Як у бухгалтерському обліку відображаються господарські операції:

- а) не відображаються;
- б) в міру їх здійснення, незважаючи на документи;
- в) методом їх суцільного і безперервного документування;
- г) тільки за розпорядженням керівника, незважаючи на документи та факт здійснення.

2. У якому варіанті відповіді перелічено тільки натуральні показники:

- а) гривня, копійка, метр;
- б) кілограм, умовна банка, метр;
- в) долар, людино-день, штука;
- г) у жодному з наведених.

3. Бухгалтерський облік є складовою більш широкого поняття:

- а) податковий облік;
- б) фінансовий облік;
- в) господарський облік;
- г) немає правильної відповіді.

4. Під об'єктами бухгалтерського обліку розуміють

- а) активи, пасиви, господарські процеси;
- б) первинні документи та облікові регістри;
- в) рахунки бухгалтерського обліку;
- г) господарські операції, які відбуваються на підприємстві.

5. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку затверджуються:

- а) урядом України;

- б) Рахунковою палатою України;
- в) Міністерством фінансів України;
- г) Президентом України.

6. Хто несе відповідальність за якісне і своєчасне складання документів:

- а) особи, які склали і підписали документ;
- б) керівник підприємства;
- в) головний бухгалтер;
- г) відповідальність не передбачена.

7. За характером і змістом бухгалтерський облік поділяють на:

- а) аналітичний та синтетичний;
- б) зведений та пооб'єктний;
- в) фінансовий, податковий, управлінський;
- г) оперативний та статистичний.

Тема
2

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

- 2.1. Економічний зміст грошових коштів та їх документування*
- 2.2. Облік касових операцій*
- 2.3. Облік операцій на рахунках у банках*
- 2.4. Сутність і класифікація дебіторської заборгованості, нормативно-правове забезпечення її обліку*
- 2.5. Документування господарських операцій з обліку дебіторської заборгованості*
- 2.6. Синтетичний та аналітичний облік дебіторської заборгованості*

2.1. Економічний зміст грошових коштів та їх документування

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Під **готівкою** (готівковими коштами) розуміють грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, зокрема обігові, пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Кошти на рахунках в банках – це грошові кошти, які розміщені на рахунках в уповноважених установах банку.

До інших коштів належать грошові документи та грошові кошти в дорозі. Грошовими документами вважають документи як в національній, так і в іноземній валюті, які знаходяться в касі

підприємства. До них входять: поштові марки, путівки в санаторії, пансіонати і будинки відпочинку, проїзні квитки та інші. Грошові кошти в дорозі – це кошти, які здані в банк у вечірню касу, ощадкасу, поштові відділення, інкасатори для подальшого їх зарахування на поточні рахунки.

Згідно з НП(С)БО 1, еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Основним поділом грошових коштів є готівка і безготівкові кошти. Наразі у господарському обороті підприємств основну частку становлять безготівкові розрахунки.

Розрахунки готівкою проводяться через касу підприємства.

Безготівкові розрахунки здійснюються шляхом перерахування грошових коштів із рахунків платників на рахунки одержувачів. Безготівкові розрахунки полегшують і пришвидшують грошові взаємовідносини між суб'єктами господарської діяльності. Основними документами, що регламентують порядок використання готівки, є Постанова правління НБУ «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджена Постановою НБУ від 29.12.2017 р. № 148.

Для проведення безготівкових розрахунків підприємство може відкрити поточний рахунок у банку. Банки відкривають своїм клієнтам рахунки відповідно до Інструкції про порядок відкриття та закриття Національним банком України рахунків клієнтам, затвердженої Постановою НБУ від 07.07.2022 р. № 138.

Безготівкові розрахунки здійснюються шляхом переказування певної суми коштів із рахунків платників на рахунки одержувачів, а також переказування з доручення підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою до каси банку, на рахунки одержувачів.

Загальні принципи організації безготівкових розрахунків у національній валюті, їх форми, зразки первинних документів та порядок їх обігу визначає Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг, затверджена Постановою НБУ від 29.07.2022 р. № 163.

Касові операції (надходження готівки до каси і видача з неї) здійснюються на підставі Порядку ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Національного банку України. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Каса підприємства – це спеціально обладнане приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів. У касі підприємства можуть зберігатись такі цінності: грошові кошти у національній та іноземній валютах, грошові документи (путівки в будинки відпочинку та санаторії, проїзні квитки, поштові марки), бланки суворої звітності, цінні папери, придбані у інших суб'єктів господарювання.

Касові операції оформлюються документами, типові міжвідомчі форми яких затверджені Міністерством статистики України за погодженням з НБУ і Міністерством фінансів України. Типові первинні документи мають застосовуватись без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності:

КО – 1 «Прибутковий касовий ордер»;

КО – 2 «Видатковий касовий ордер»;

КО – 3 «Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів»;

КО – 4 «Касова книга»;

КО – 5 «Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей».

Касові ордери – це документи, що засвідчують законність надходження грошей до каси підприємства та їх витрачання за цільовим призначенням.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі *прибуткового касового ордера (ПКО)*, підписаного головним бухгалтером або уповноваженими на це особами.

Витрачання готівки з каси оформлюється *видатковим касовим ордером (ВКО)*. Він підписується керівником і головним бухгалтером підприємства чи особами, ними уповноваженими.

Усі факти надходження й вибуття готівки на підприємстві відображаються у касовій книзі.

Касова книга – обліковий реєстр, призначений для обліку касових операцій касиром підприємства.

Підприємства можуть мати у касі готівку тільки в межах лімітів залишку.

Ліміт залишку готівки в касі – це граничний розмір готівки, що може залишатись у касі на кінець робочого дня.

Розрахункові документи – це складені за встановленою формою документи, що подаються до банку юридичними та фізичними особами і містять письмове доручення (чи вимогу) про перерахування певної суми грошей у безготівковій формі за отримані товари, роботи, послуги та різні платежі (до бюджетів, фондів та ін.).

У готівкових розрахунках банківськими документами є **грошові чеки та оголошення на внесок готівкою**; у разі безготівкових – **платіжні доручення, розрахункові чеки, акредитиви, векселі**.

Чек – це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку (банку-емітенту), яка веде його рахунок, списати чекотримачеві зазначену в чеку суму коштів.

Лімітована чекова книжка використовується для розрахунків з постачальниками на місці здійснення операцій, виконує функцію платіжного доручення. Сума лімітованої чекової книжки фіксується у виписці банку і контролюється підприємством на окремому субрахунку. Чекова книжка зберігається у касі підприємства.

Акредитив використовується для гарантованої оплати постачальником придбаних товарно-матеріальних цінностей за фактом їх відвантаження. Ця плата вноситься за домовленістю сторін покупцем або постачальником. У момент пред'явлення постачальником у свій банк вантажно-супровідних документів його банк зараховує кошти з акредитиву на поточний рахунок постачальника.

Інкасо (податковий документ) використовується органами державної податкової адміністрації для безспірного стягнення коштів з рахунку платника податку в погашення його заборгованості перед бюджетом.

Платіжне доручення – це розпорядження обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства, оформлене на спеціальному бланку. У розрахунках платіжними дорученнями ініціатором платежу виступає платник.

Значного поширення набувають розрахунки платіжними корпоративними картками.

Платіжна картка – спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової картки, яку використовують для ініціювання переказу коштів з рахунку платника або з відповідного рахунку банку з метою оплати вартості товарів і послуг, перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів у готівковій формі в касах банків через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором. За їхньою допомогою можна здійснювати розрахунки: за відрядження, за куплені активи та виконані роботи і послуги, за представницькі витрати.

Виписка банку – це документ, що видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на поточному рахунку.

2.2. Облік касових операцій

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у касі підприємства призначений рахунок 30 «Готівка». Цей рахунок є активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів підприємства. За дебетом рахунку 30 відображається надходження грошових коштів до каси підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів з каси підприємства.

Рахунок 30 «Готівка» має такі субрахунки:

301 «Готівка в національній валюті»;

302 «Готівка в іноземній валюті».

Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій зображена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Типова кореспонденція рахунків
з обліку касових операцій**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Одержано гроші з банку в касу	30	31
2	Одержано готівку в погашення одержаних раніше векселів	30	34
3	Одержано готівку від покупця в оплату раніше відвантаженої продукції	30	36
4	Зроблено внесок учасником товариства готівкою	30	41
5	Повернуто підзвітною особою невикористані кошти	30	372
6	Оприбутковано надлишки грошей у касі, виявлені в результаті інвентаризації	30	719
7	Внесено суму відшкодування за виявлені нестачі винною особою	30	375
8	Здано готівку на поточний рахунок у банку	31	30
9	Видано готівку працівнику підприємства під звіт	372	30
10	Проведено передоплату за газети та журнали	39	30
11	Виплачено готівкою заробітну плату працівникам з каси підприємства	661	30
12	Видано працівникам проїзні квитки в рахунок заробітної плати	661	30
13	Виплачено працівникам депоновану заробітну плату	662	30

Аналітичний облік може здійснюватися за центрами відповідальності: за кожною операційною касою чи касиром, а також за видами іноземної валюти.

2.3. Облік операцій на рахунках у банках

Для обліку наявності та руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках у банку і які можуть бути використані для поточних операцій, призначений рахунок 31 «Рахунки в банках». Цей рахунок активний, балансовий, призначений для обліку грошових коштів. За дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

Рахунок 31 «Рахунки в банках» має такі субрахунки:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Записи у бухгалтерії підприємства на рахунку 31 «Рахунки в банках» здійснюються на підставі виписок банку та доданих до них розрахунково-платіжних документів. Типові бухгалтерські проведення за рахунком 31 відображено у табл. 2.2 та 2.3.

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція рахунків щодо обліку операцій з надходження грошових коштів на поточний рахунок в банку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Зараховано на поточний рахунок у банку готівку, внесenu з каси підприємства	311	301
2	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від покупців (замовників) за реалізовану продукцію (роботи, послуги)	311	361
3	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від інших дебіторів як погашення заборгованості	311	377
4	Зараховано на поточний рахунок залишки в банках, кошти невикористаних акредитивів, лімітованих чекових книжок	311	313

<i>Продовження таблиці 2.2</i>			
1	2	3	4
5	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які були в дорозі	311	333
6	Зараховано на поточний рахунок одержані банківські кредити: – довгострокові – короткострокові	311 311	501 601
7	Зараховано на поточний рахунок грошові кошти: – за операціями одержання авансів від покупців (замовників) за продукцію (роботи, послуги);	311	681
	– одержані як погашення іншої кредиторської заборгованості	311	685
8	Зараховано на поточний рахунок одержані штрафи, пені, неустойки	311	715

Розрахунки за документами, що надійшли до банку протягом операційного дня, здійснюються банком того ж дня. Розрахунки за документами, які надійшли після завершення операційного дня, банк здійснює наступного дня.

Таблиця 2.3

**Типова кореспонденція рахунків щодо обліку операцій
з витрачання грошових коштів із поточного рахунку в банку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Списано з поточного рахунка в банку готівкові кошти, видані підприємству для виплати зарплати, премій, допомоги, на службові відрядження та господарські потреби. Готівку оприбутковано до каси підприємства	301	311
2	Списано з поточного рахунка грошові кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) за одержані запаси (роботи, послуги)	631	311
3	Списано з поточного рахунка кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) як аванси	371	311

<i>Продовження таблиці 2.3</i>			
1	2	3	4
4	Перераховано з поточного рахунка платежі до бюджету та позабюджетних фондів (податок на прибуток, ПДВ тощо)	64	311
5	Перераховані кошти органам соціального страхування (єдиний соціальний внесок)	65	311
6	Перераховано кошти різним кредиторам (аліменти, утримані з заробітної плати, кошти вищим навчальним закладам за навчання студентів, підприємствам зв'язку за послуги тощо)	685	311
7	Перераховано кошти для погашення заборгованості за нарахованими відсотками	684	311
8	Перераховано кошти для погашення заборгованості з банківських кредитів: – довгострокових; – короткострокових	501 601	311 311
9	Сплачено штрафи, пені, неустойки	948	311
10	Перераховано грошові кошти як аванс підзвітній особі, яка перебуває у відраженні	372	311
11	Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівникам	661	311
12	Зараховано на поточний рахунок через помилку банку суми, які не належать підприємству	311	374
13	Повернуті банку суми помилково зараховані на поточний рахунок підприємства кошти	374	311
14	Повернута підприємству помилково списана банком сума	311	374

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів необхідно відображати здійснені грошові операції на рахунках обліку та відповідно у реєстрах синтетичного і аналітичного обліку.

Синтетичний та аналітичний облік операцій у національній валюті на поточних рахунках ведеться в Журналі 1 за кредитом субрахунку 311 та у відомості до нього. Записи робляться аналогічно до касових операцій.

Аналітичний облік здійснюється за видами коштів, рахунками, відкритими у банках, та у розрізі грошових документів і еквівалентів грошових коштів.

Для здійснення операцій із використанням платіжних карток клієнтам відкриваються карткові рахунки. Картковий рахунок є різновидом поточного рахунка підприємства.

2.4. Сутність і класифікація дебіторської заборгованості, нормативно-правове забезпечення її обліку

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Питання визнання дебіторської заборгованості, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», охоплює відповідність критеріям визнання та визначенню дебіторської заборгованості.

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

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо

– існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та

– може бути достовірно визначена її сума.

Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», дебіторська заборгованість поділяється **на довгострокову та поточну**. При цьому враховуються два критерії: строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом.

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

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

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

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає під час нормального операційного циклу, або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу. Поточна дебіторська заборгованість за можливістю погашення класифікується за трьома напрямками (табл. 2.4).

**Класифікація поточної
дебіторської заборгованості**

Вид дебіторської заборгованості	Товарна	Нетоварна
Нормальна	Дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у погашенні її боржником.	
	Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».	Рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами».
Сумнівна	Дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у погашенні її боржником.	
	Пов'язана зі створенням на балансі резерву сумнівних боргів.	Резерв сумнівних боргів не нараховується.
Безнадійна	Дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її непогашенні боржником (недостатність майна боржника у разі визнання його банкрутом, дія формажорних обставин, смерть або позбавлення волі фізичних осіб боржників) або за якою минув строк позовної давності.	
	Перехід, пов'язаний із списанням з балансу дебіторської заборгованості, оскільки вона перестає відповідати визначенню активу. Визначається у тому звітному періоді, в якому підприємство отримало інформацію про те, що така заборгованість не буде повернута.	
	Списується за рахунок резерву сумнівних боргів.	Списується безпосередньо на витрати періоду.

Дебіторську заборгованість, не пов'язану з реалізацією продукції, робіт, послуг, становлять:

- розрахунки за виданими авансами;
- розрахунки за розрахунками з бюджетом;
- розрахунки за нарахованими доходами;
- розрахунки за претензіями;
- розрахунки за відшкодуванням завданих збитків;
- розрахунки з іншими дебіторами;
- розрахунки за операціями з деривативами.

Зазначені види поточної дебіторської заборгованості (зокрема поточної частини довгострокової заборгованості), що

не пов'язані з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, відображуються у балансі як окремі статті.

Довгострокова дебіторська заборгованість представлена:

- заборгованістю за майно, що передане у фінансову оренду;
- заборгованістю, забезпеченою довгостроковими векселями;
- іншою довгостроковою заборгованістю.

2.5. Документування господарських операцій з обліку дебіторської заборгованості

До основних документів, що характеризують виникнення, обсяг і наявність дебіторської заборгованості, належать:

- договори з відповідними додатками про надання послуг;
- рахунки-фактури, акти, накладні, які свідчать про надання послуг, платіжні документи;
- акти звірки взаємної заборгованості, акти зустрічних перевірок щодо кожного боржника, інші документи, що мають значення для оцінки дебіторської заборгованості;
- векселі, виписки банку, розрахунки та довідки бухгалтерії тощо (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Документування дебіторської заборгованості

Шифр та назва рахунку	Документи
1	2
36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	Накладні, рахунки-фактури, акти прийнятих робіт(послуг), податкові накладні, товарно-транспортні накладні (ТМ-1), товарні накладні, вексель, комерційні документи (рахунки-фактури – <i>invoice</i>), транспортні накладні (СМР – залізнична накладна, авіа накладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи), платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ, розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць.

<i>Продовження таблиці 2.5</i>	
1	2
371 «Розрахунки за виданими авансами»	Платіжні документи, в яких міститься посилання на укладений договір.
372 «Розрахунки з під-звітними особами»	Розпорядження керівника про відправлення працівника у відрядження. Список осіб, які мають право одержувати кошти у підзвіт на господарські потреби, затверджений наказом керівника. Авансовий звіт про витрачені суми та додані виправдовуючі документи: акт закупівлі, акт на списання представницьких витрат в межах передбачених норм з додаванням відповідних документів на оплату рахунків ресторанів, кафе, готелів тощо, чеки, квитанції, рахунки магазинів, готелів, залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки.
373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	Рахунки бухгалтерії, ПКО, виписки банку.
374 «Розрахунки за претензіями»	Претензії, акти приймання вантажу, рішення судових органів (господарського суду), письмові згоди поставальників на пред'явлені претензії, виписки установ банку на суми, що надійшли для задоволення претензій.
375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»	Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника.
376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»	Договір між членами кредитних спілок, ПКО, виписки банку, ВКО, платіжне доручення.
377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Авізо про оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, або первинний документ про отримання майна (копія накладної, квитанція до прибуткового ордеру тощо).

2.6. Синтетичний та аналітичний облік дебіторської заборгованості

Для узагальнення інформації про поточну та довгострокову дебіторську заборгованість підприємства в обліку використовуються рахунки 1 класу «Необоротні активи» та 3 класу «Кошти розрахунки та інші активи» (табл. 2.6).

**Рахунки обліку дебіторської заборгованості
у вітчизняній та зарубіжній практиках**

В українській практиці		У зарубіжній практиці
Рахунок	Призначення рахунку	
18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»	Облік дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу	<ul style="list-style-type: none"> • «Рахунки до отримання» • «Знижки за оплату в строк» • «Втрачені знижки за оплату в строк» • «Витрати на сумнівну заборгованість» • «Резерв сумнівних боргів»
34 «Короткострокові векселі одержані»	Облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена вексялями	
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	Облік розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також узагальнення інформації про розрахунки з учасниками ПФГ	
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	Облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків тощо	
38 «Резерв сумнівних боргів»	Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення	

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги виникає, коли підприємство реалізує їх у кредит, тобто з відстрочкою платежу. Для бухгалтерського обліку такої дебіторської заборгованості використовується активний рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який має три субрахунки: 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»; 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»; 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції,

товарів, виконаних робіт, наданих послуг (зокрема на виконання бартерних контрактів), яка охоплює податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців і замовників за одержану продукцію (роботи, послуги) і вказується у балансі у рядку 1125.

Зазвичай рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» використовується для обліку поточної дебіторської заборгованості за розрахункам за продукцію, товари, роботи, послуги, не забезпечену векселями та виникаючу у ході основної діяльності підприємства. Планом рахунків не рекомендовано відображати на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» аванси та передоплати, заборгованість з іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності. Для цих цілей передбачені відповідні рахунки – 681 «Аванси отримані» та 371 «Аванси видані».

Основним правовим документом для здійснення реалізації продукції (товарів) є договір купівлі-продажу, в якому містяться дані про терміни й умови постачання, вимоги до якості товару, умови розрахунків, відповідальність сторін за невиконання умов договору тощо. При разових постачаннях або відпустку товарів у незначній кількості реалізація товарів може здійснюватися без укладення письмового договору, а на підставі виписаних рахунків-фактур.

У реалізації продукції (товарів), робіт, послуг виписується відповідний первинний документ. До первинних документів, що засвідчують виникнення дебіторської заборгованості покупців та замовників, належать накладні, видаткові накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти прийому виконаних робіт (послуг), податкові накладні, товарно-транспортні накладні, товарні накладні, декларації митної вартості тощо.

До первинних документів, що засвідчують погашення заборгованості, належать виписки банку, платіжні доручення, прибуткові касові ордери, акти виконаних робіт, послуг тощо.

Побудова аналітичного обліку на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» повинна забезпечити отримання даних про заборгованість, строк сплати за якою ще не настав, а також заборгованість, не сплачену в строк. Аналітичний облік розрахунків із покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем чи замовником, за кожним пред'явленим до сплати документом, а також за строками погашення заборгованості. На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», крім того, аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленій договором.

Регістром аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками є відомість № 3.1, а синтетичного обліку – журнал № 3.

Типова кореспонденція рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків
із покупцями та замовниками**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Реалізована готова продукція (товари, роботи, послуги) покупцям за договірними цінами	36	701 (702, 703)
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701 (702, 703)	641
3	Надійшла оплата від покупців та замовників на поточний рахунок чи в касу	311 (301)	36
4	Визнання різниці між справедливою вартістю заборгованості і номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (роботи, послуги)	373	701 (702, 703)
5	Проведено взаємозалік заборгованості за отриманим раніше авансом	681	36

<i>Продовження таблиці 2.7</i>			
1	2	3	4
6	Проведено взаємозалік заборгованості при бартері	63 (685)	36
7	Списана безнадійна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги за рахунок резерву сумнівних боргів	38	36
8	Списана безнадійна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, за якою не створювався резерв сумнівних боргів	944	36
9	Списана сума безнадійної дебіторської заборгованості, яка перевищує розмір створеного резерву сумнівних боргів	944	36
10	Відображено відновлення в обліку дебіторської заборгованості, раніше списаної за рахунок резерву сумнівних боргів, у випадку повнення платоспроможності дебіторів	36	716
11	Відображена операційна курсова різниця при перерахунку товарної дебіторської заборгованості: — при зростанні валютного курсу; — при падінні валютного курсу	362 945	714 362
12	Отриманий вексель у рахунок погашення заборгованості покупців за товари, роботи, послуги	34, 182	36

У процесі діяльності підприємства виникає поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг. Для обліку такої заборгованості передбачений рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами», який охоплює 7 субрахунків.

За дебетом рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання, сальдо означає наявність заборгованості дебіторів на початок чи кінець місяця.

**Характеристика рахунків з обліку іншої
поточної дебіторської заборгованості**

Код рахунку	Назва рахунку	Призначення рахунку
371	Розрахунки за виданими авансами	Облік авансів, наданих іншим підприємствам
372	Розрахунки з підзвітними особами	Облік розрахунків з підзвітними особами. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим
373	Розрахунки за нарахованими доходами	Облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню
374	Розрахунки за претензіями	Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені контрагентам, а також за пред'явленими визначеними штрафами, пенєю, неустойками
375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	Облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестачі втрат від псування цінностей, нестачі та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено
376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках
377	Розрахунки з іншими дебіторами	Облік розрахунків за іншими операціями, зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки

Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення, за позиками членам кредитних спілок – у розрізі членів спілки. Регістром аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами є відомість № 3.2, а синтетичного обліку – журнал № 3.

Основна кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іншими дебіторами наведена у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Відображення операцій з обліку
іншої поточної дебіторської заборгованості**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Облік розрахунків з авансів виданих			
1	Перерахований постачальникам та підрядникам аванс за виробничі запаси, товари, роботи, послуги з каси (поточного рахунку). Відображений податковий кредит з ПДВ	371 641	311 (301) 644
2	Проведений взаємозалік заборгованості з виданого раніше авансу	63 (685)	371
3	Повернутий виданий раніше аванс	311 (301)	371
Облік розрахунків з нарахованих доходів			
4	Нараховані доходи у вигляді дивідендів за акціями, що належать підприємству	373	731
5	Нараховані доходи у вигляді процентів на залишки грошових коштів у банку	373	719
6	Нараховані доходи у вигляді процентів за облигаціями, депозитами; позиками, наданими іншим підприємствам; переданими у фінансову оренду необоротними активами тощо	373	732
7	Нараховані інші фінансові доходи (наприклад, роялті)	373	733
8	Отримані фінансові доходи на поточний рахунок чи в касу	311 (301)	373
9	Виплачені дивіденди акціями	373	14
Облік розрахунків за претензіями			
10	Пред'явлена претензія постачальникам, транспортним організаціям за порушення умов договорів тощо	374	63 (685)
11	Пред'явлена претензія постачальникам через брак	374	24

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4
13	Отримано грошові кошти в рахунок погашення заборгованості за претензію	301 (311)	374
14	Задоволена претензія шляхом додаткового постачання ТМЦ, що не надійшли раніше	20, 22, 28	374
15	Відображена сума претензій для погашення довгострокової дебіторської заборгованості при зверненні до суду	374	18
Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків			
16	Віднесено на винну особу фактичну недостачу, що підлягає відшкодуванню	375	716
17	Списана нестача грошей у касі у нарахування винуватцю	375	301
18	Віднесена сума втрат через брак на винуватця	375	24
19	Проведені утримання із зарплати за заподіяними збитками	661	375
20	Внесена готівка в касу чи на поточний рахунок у погашення заборгованості винуватця	301 (311)	375
21	Списана на витрати безнадійна дебіторська заборгованість винуватця при закінченні строку позовної давнини	944	375
Облік розрахунків з іншими дебіторами			
22	Нараховані доходи від передачі активів в операційну оренду	377	713
23	Видана позика працівникам підприємства. Надана тимчасова фінансова допомога іншим організаціям	377	301 (311)
24	Переведена у склад поточної довгострокова дебіторська заборгованість, коли до строку її погашення залишилося менше 12 місяців	377	18
25	Відображений дохід від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо)	377	712
26	Передані ТМЦ чи грошові кошти у спільну діяльність	377	20, 22, 26, 28, 301, 311
27	Відображено зарахування заборгованостей: – при бартері; – раніше отриманого авансу	631 681	377 377

<i>Продовження таблиці 2.9</i>			
1	2	3	4
28	Проведені утримання з зарплати працівників у погашення заборгованості з позики, за товари в кредит, за виконавчими листами	661	377
29	Внесено гроші в касу (поточний рахунок) працівниками в погашення заборгованості з позики, за товари в кредит	301 (311)	377
30	Отримані грошові кошти від продажу оборотних активів	311 (301)	377

Потреба видати кошти фізичній особі для здійснення певних дій на користь підприємства виникає у таких ситуаціях, як:

- службове відрядження – існує обов'язок роботодавця виплачувати аванс на відрядження (ч. 2 ст. 121 КЗпП);
- закупівля сільськогосподарської продукції – такий випадок виділяється окремо, позаяк має особливі строки звітування та свої нюанси документального оформлення;
- закупівля брухту чорних і кольорових металів – також є свої строки звітування;
- інші виробничі потреби – це може бути закупівля товарно-матеріальних цінностей, придбання послуги для підприємства. Ця потреба може виникнути, коли неможливо розрахуватися у безготівковій формі, наприклад, придбання відбувається на ринку, у фізичної особи, яка не має банківського рахунку, тощо

Ще напочатку йшлося про видачу коштів фізичній особі, і це не обов'язково працівник підприємства.

Отже, підзвітною особою, яка отримала гроші, може бути:

- **працівник.** Тобто особа, з якою укладено трудові відносини. Бажано, щоб мета, з якою особі видаються кошти, відповідає трудовим обов'язкам такого працівника, які визначаються посадовою інструкцією. Наприклад, видача коштів бухгалтеру для закупівлі сільськогосподарської продукції при перевірці неодмінно викличе питання, адже така закупівля не є посадовими обов'язками бухгалтера, він не є товарознавцем чи зоотехніком, хоча й, можливо, здійснює облік закупленої продукції. Якщо ж все-таки треба здійснити операцію через конкретного працівника, то тоді бажано

укласти договір доручення, щоб «зняти» всі питання; не працівник підприємства;

- **будь-яка особа** (фізособа без місця роботи, ФОП, працівник іншого підприємства, власник підприємства), але відносини з підприємством мають бути певним чином посвідчені, наприклад, тим же договором доручення (ст. 1100 ЦКУ).

Видача коштів можлива у декількох варіантах:

Спосіб видачі (використання) коштів	Документ, який посвідчує видачу (використання) коштів
Готівкою з каси	Видатковий касовий ордер з підписом підзвітної особи
Корпоративна картка	– Виписка з рахунку (видача вважається здійсненою на момент платежу з корпоративної картки або зняття з нею коштів готівкою)
Платіжна картка	Платіжне доручення на переказ коштів на картку працівника (відрадженої особи). – Виписка з рахунку (з цієї дати кошти вважаються виданими).

У подальшому спосіб видачі підзвітних коштів впливає на строки звітування з їх використання.

Подальший облік підзвітних коштів передбачає формування звіту з використаних коштів. Працівник (підзвітна особа) має:

- вчасно скласти й **подати авансовий звіт** (повна назва – Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт);

- докласти до авансового звіту **підтверджувальні документи**. У службових відрядженнях це будуть транспортні квитки, рахунки готелю. Щодо закупівлі ТМЦ – фіскальні чеки касових апаратів, товарні чеки (якщо закупівля була у ФОП, які не використовують РРО), розрахункова квитанція (закупівля у осіб, яким дозволено використовувати РК замість касових апаратів), акт закупівлі сільськогосподарської сировини, акт закупівлі ТМЦ (форма може бути довільна);

- **документ про повернення невикористаних грошей**.

Якщо аванс видавався готівкою, то це буде прибутковий касовий ордер або квитанція банку про зарахування готівки на рахунок підприємства.

Строки звітування за виданими підзвітними коштами			
	Спосіб видачі ГК		
Мета видачі підзвітних коштів	готівка	Розрахунок корпоративною або платіжною картками	Безготівковий розрахунок або у т. ч. корпоративною картою
Відрядження	5 банківських днів (пп. «а» пп. 170.9.2 ПКУ)	3 банківські дні** (пп. 170.9.3 ПКУ)	10 банківських днів (пп. «б» пп. 170.9.3 ПКУ)
Закупівля сільськогосподарської продукції	5 банківських днів** (пп. «б» пп. 170.9.2 ПКУ)		5 банківських днів** (пп. «б» пп. 170.9.2 ПКУ)
Закупівля брухту чорних і кольорових металів			
Інші виробничі потреби	2 дні		

До оподатковуваного податком на доходи фізичних осіб доходу платника податку-фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, не включаються витрати на відрядження, не підтвержені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), спричинені у зв'язку з таким відрядженням (добові):

- у межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження;

- для відряджень за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, встановленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день (пп. 170.9.1 ст. 170 ПКУ).

Мінімальна заробітна плата у місячному розмірі з 1 січня 2022 року становить 6500 грн (Закон України «Про Державний бюджет України на 2022 рік»).

Отже, в 2022 році неоподатковувана податком на доходи фізичних осіб сума добових для відряджень у межах території України становить 650,0 грн.

Сума збільшення розміру добових витрат на відрядження понад установлені норми включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18% та військовим збором за ставкою 1,5%) та відображається в податковому розрахунку за формою № 1ДФ як додаткове благо.

Для обліку підзвітних сум у бухгалтерському обліку використовується субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом цього субрахунку обліковуються суми, видані під звіт, за кредитом – суми, які підтверджені звітами та документами, а також повернені невикористані суми. Основна кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами наведена у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Відображення операцій з обліку
іншої поточної дебіторської заборгованості**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерське проведення	
		дебет	кредит
Облік розрахунків з підзвітними особами			
1	Відображено видачу авансу, виданого працівнику на відрядження або на господарські потреби	372	301 (311)
2	Видані під звіт грошові документи	372	30
3	Придбано підзвітною особою виробничі запаси, МШП, товари	20, 22, 28	372
4	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	372
5	Наданий авансовий звіт підзвітної особи про фактично проведене відрядження, господарські витрати тощо	91, 92, 93, 94	372
6	Наданий авансовий звіт підзвітної особи про сплату періодичних видань на майбутній період	39	372
7	Повернутий залишок невикористаної підзвітною особою суми в касу чи на поточний рахунок	301 (311)	372
8	Відображено перевитрачання підзвітною особою сум понад установлену норму	949	372

Питання для самоконтролю

1. Сформулюйте визначення поняття «гроші, грошові кошти та їх еквіваленти, готівка, кошти на рахунках в банку, інші кошти, еквіваленти грошових коштів».
2. Назвіть основні документи, що регламентують облік касових операцій.
3. Якими документами оформляються касові операції?
4. Як відображаються в обліку результати інвентаризації у касі?
5. Охарактеризуйте рахунки бухгалтерського обліку, на яких обліковуються грошові кошти.
6. В якому розділі балансу відображаються грошові кошти?
7. Що таке грошові документи? Який порядок їх обліку?
8. Яке призначення поточних рахунків в установі банку?
9. Який порядок відкриття поточних рахунків у національній валюті?
10. Як здійснюється облік грошових коштів на поточних рахунках у національній валюті?
11. Які особливості обліку грошових коштів в іноземній валюті?
12. Як здійснюється облік грошових коштів на інших рахунках у банку?
13. Які критерії визнання дебіторської заборгованості активом?
14. Як класифікується дебіторська заборгованість?
15. Дайте характеристику класу рахунків бухгалтерського обліку, на яких обліковується дебіторська заборгованість.
16. В якому розділі балансу відображається дебіторська заборгованість?
17. В яких випадках може виникати дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом?
18. Як здійснити оцінку поточної дебіторської заборгованості на дату балансу?
19. Як здійснити оцінку довгострокової дебіторської заборгованості на дату балансу?

20. З якою метою створюється на підприємстві резерв сумнівних боргів?

21. Які методи передбачені П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» для створення резерву сумнівних боргів?

22. Що таке сумнівні та безнадійні борги?

23. Як відображається в обліку списання безнадійної заборгованості?

Тестові завдання

1. В якому документі узагальнюється інформація про рух готівки в касі підприємства:

- а) матеріальний звіт;
- б) звіт касира;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про фінансові результати.

2. Який документ подається до банку для отримання готівки:

- а) заява;
- б) чек;
- в) акредитив;
- г) супровідна відомість.

3. Яким записом відображаються в обліку витрати підзвітних осіб (адміністрації підприємства) на відрядження:

- а) Д 20 К 372;
- б) Д 92 К 372;
- в) Д 12 К 372;
- г) Д 372 К 30.

4. Яким записом відображається видача грошових коштів на відрядження керівнику підприємства:

- а) Д 372 К 301;
- б) Д 377 К 311;
- в) Д 377 К 301;
- г) Д 92 К 372.

5. Яким документом оформлюється надходження готівки до каси:

- а) видатковий касовий ордер;
- б) прибутковий касовий ордер;
- в) платіжна відомість;
- г) чек.

6. При відкритті акредитиву складається запис:

- а) Д 313 К 311;
- б) Д311 К 313;
- в) Д 631 К 313;
- г) Д 313 К 631.

7. Яким записом відображається перерахування коштів на депозит:

- а) Д 311 К 313;
- б) Д 313 К 311;
- в) Д 313 К 732;
- г) Д 732 К 313.

8. Який документ містить інформацію про залишок коштів на поточному рахунку:

- а) чек;
- б) звіт касира;
- в) платіжне доручення;
- г) виписка банку.

9. Залишок коштів у касі повинен бути:

- а) у межах ліміту;
- б) у необмеженому розмірі;
- в) не повинен бути меншим ліміту;
- г) у межах залишку коштів на поточного рахунку.

10. Який документ є підставою для відображення в обліку використаних підзвітних сум:

- а) товарно-супроводжувальні документи;
- б) звіт касира;

- в) звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт;
- г) видатковий касовий ордер.

11. Який документ містить інформацію про рух грошових коштів на поточному рахунку підприємства:

- а) звіт касира;
- б) виписка;
- в) касовий ордер;
- г) платіжна відомість.

12. На підставі якого документу матеріально відповідальний особі покупця оформлюється накладна на відвантаження товарів:

- а) наказ про зарахування на роботу;
- б) прибутковий касовий ордер;
- в) довідка бухгалтерії;
- г) довіреність.

13. Що означає запис Д 38 К 361:

- а) списання безнадійної заборгованості покупців;
- б) нарахування резерву сумнівних боргів;
- в) погашення зобов'язань покупців;
- г) нарахування дебіторської заборгованості покупців.

14. Яким записом відображається нарахування дебіторської заборгованості з відшкодування збитків, завданих персоналом підприємства:

- а) Д 716 К 375;
- б) Д 375 К 716;
- в) Д 947 К 375;
- г) Д 375 К 947.

15. Безнадійна дебіторська заборгованість – це:

- а) поточна заборгованість, не погашена дебітором протягом року;
- б) довгострокова дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником;

в) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності;

г) сума дебіторської заборгованості, на яку створено резерв сумнівних боргів.

16. Унаслідок списання безнадійної дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію у межах створеного резерву сумнівних боргів:

- а) підсумок балансу зменшиться;
- б) підсумок балансу не зміниться;
- в) збільшиться чиста реалізаційна вартість такої дебіторської заборгованості;
- г) збільшаться операційні витрати.

17. Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів»:

- а) є активним і відображається в активі балансу;
- б) є пасивним і відображається в пасиві балансу;
- в) є активним і відображається в пасиві балансу;
- г) є пасивним і відображається в активі балансу.

18. Відомо, що підприємству «Галактика» через 4 роки буде повернуто 20000 грн. Яку суму дебіторської заборгованості підприємству відобразять при ставці дисконтування 9% річних (проценти нараховуються в кінці кожного року)?

- а) 4,2 тис. грн;
- б) 14,7 тис. грн;
- в) 28,0 тис. грн;
- г) 27,2 тис. грн.

Практичні завдання

Завдання 1

Відобразити в бухгалтерському обліку господарські операції, наведені в табл. 1.

Таблиця 1

№ з/п	Зміст операцій	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
1	Виставлено акредитив в установі банку, що обслуговує постачальника: — за рахунок власних коштів — за рахунок короткострокової позики			120000 50000
2	Отримано в установі банку розрахункову чекову книжку			10000
3	Оплачено постачальнику за рахунок виставленого акредитиву			165000
4	Оплачено чеком за доставку матеріалів на склад			1400
5	Оплачено чеком за доставку готової продукції покупцю. Витрати за рахунок постачальника			1500
6	Зараховано на поточний рахунок залишок невикористаного акредитиву			?
7	Зараховані на поточний рахунок кошти, що знаходилися у дорозі в національній валюті			30000

Завдання 2

1. Відобразити в обліку операції з визнання та погашення дебіторської заборгованості, забезпеченої векселями.

2. Відобразити в обліку нарахування та оплату відсотків за векселем.

20 червня 2022 р. реалізовано товар на суму 100000 грн., крім того, ПДВ 20% – 20000 грн.

Собівартість реалізованого товару 80000 грн 1 липня 2022 р. отримано вексель номіналом 120000 грн на 60 днів під 12% річних.

Сума відсотків = $120000 \times 12\% \times 60 : 360 = 2400$ грн.

Кореспонденцію рахунків за наведеною ситуацією навести в табл. 2.

Таблиця 2

№ з/п	Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
	20 червня 2022 р.			
1.	Визнано дохід від реалізації товарів			
2.	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ			
3.	Списана собівартість реалізованих товарів			
	Липень 2022 р.			
4.	Отримано вексель у забезпечення дебіторської заборгованості			
5.	Нараховані відсотки за векселем за липень			
6.	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ			
	Серпень 2022 р.			
7.	Нараховані відсотки за векселем за серпень			
8.	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ			
	Вересень 2022 р.			
9.	Погашено вексель			
10.	Сплачено відсотки за векселем			

Завдання 3

Підприємство отримало вексель за реалізовані товари на суму 5000 грн. До закінчення строку оплати за векселем підприємство продало його банку за 44000 грн. Сума дисконту становить 6000 грн.

Кореспонденцію рахунків за наведеною ситуацією навести в табл. 3.

Таблиця 3

№ з/п	Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
1.	Отримано вексель в оплату за товар			
2.	Зараховано на поточний рахунок підприємства суму врахування векселя банком			
3.	Відображено у складі інших витрат операційної діяльності суму дисконту			

Завдання 4

1. Скласти і опрацювати авансовий звіт № 10. Визначити суму добових. Визначити загальну суму витрат за цим відрядженням. Відобразити операції в бухгалтерському обліку і зазначити, в яких реєстрах журнально-ордерної форми вони відображаються.

Згідно з наказом директора ТОВ «Укрпромпоставка» № 5 від 15.01.2022 р., начальник митного відділу Матвійчук О. М. відряджений до м. Київ на завод високовольтної апаратури з метою проведення митного оформлення експорту.

Термін відрядження – 4 дні – з 16.01.2022 р. до 19.01.2022 р. З каси підприємства Матвійчук О. М. видано під звіт аванс у сумі 5500 грн за видатковим касовим ордером № 4 від 16.01.2022 р.

Прибувши з відрядження, Матвійчук О. М. відзвітував про виконану роботу та витрачені ним підзвітні кошти авансовим звітом від 20.01.2022 р., до якого додані документи:

1. Квитки на проїзд: Львів–Київ – 840 грн, в тому числі ПДВ 140 грн, Київ–Львів 840 грн, в тому числі ПДВ 140 грн. Податковий номер 23428164310.

2. Квитанція на проживання в готелі «Київ» з 17.01.2022 р. до 18.01.2022 р. 1500 грн, в тому числі ПДВ – 250 грн.

Авансовий звіт затверджено директором ТОВ «Укрпромпоставка».

Різниця в сумі невикористаного авансу повернута Матвійчуком О. М. у касу підприємства у день звіту за прибутковим касовим ордером № 14.

ТОВ «Укрпромпоставка» є платником податку на додану вартість.

Завдання 5

Скласти і опрацювати авансовий звіт № 11 за виданим авансом на придбання господарських товарів. Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Завгосп Кравець С. В. є матеріально відповідальною особою. Йому наказом директора підприємства дозволено отримувати під звіт кошти для придбання матеріальних цінностей на господарські потреби.

12.012022 р. за видатковим касовим ордером 12 йому було видано під звіт аванс 1200 грн для придбання господарських товарів, необхідних для ремонту офісу.

13.01. 2022 р. завгосп Кравець С. В. подав до бухгалтерії авансовий звіт, до якого було додано чеки на суму 1128 грн 40 коп. (в кожному з них виділено суму ПДВ), та копію накладної на оприбуткування матеріальних цінностей (табл. 4).

Таблиця 4

№ з/п	Назва товарно-матеріальних цінностей	Одиниця виміру	Кількість	Ціна в грн, без ПДВ	Сума без ПДВ, грн
1.	Фарба біла	Бан.	2	120,00	240,00
2.	Фарба кольорова	Бан.	3	130,00	390,00
3.	Оліфа	л	2	100,00	200,00
4.	Щітки	шт.	3	80,00	240,00
	Разом				1070,00
	ПДВ				214,00
	Усього				1284,00

Накладна підписана Кравець С. В., що здав перелічені цінності, та комірником Тарасюк Ф. Г., який їх прийняв.

Авансовий звіт затверджено директором підприємства.

Суму перевитрат видано Кравець С. В. у день звіту за видатковим касовим ордером № 17.

Завдання 6

Відобразити в бухгалтерському обліку господарські операції, наведені в табл. 7.

Таблиця 7

№ з/п	Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
1.	Перераховано з поточного рахунку постачальнику аванс на придбання матеріалів			12000
2.	Зарахування заборгованості за виданими авансами в рахунок одержаних матеріалів			11600
3.	Повернення постачальником на поточний рахунок невикористаного авансу			400
4.	Нараховано зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток			1400
5.	Перераховано до бюджету з поточного рахунку податок на прибуток			1500
6.	Нарахована орендна плата до отримання від орендаря			600
7.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ			100

Тема

3

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ І ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

- 3.1. Критерії визнання, класифікація та оцінка основних засобів*
- 3.2. Документування господарських операцій з обліку основних засобів*
- 3.3. Синтетичний та аналітичний облік надходження, витрат на утримання та нарахування амортизації основних засобів, переоцінки основних засобів, їх вибуття*
- 3.4. Облік інших необоротних матеріальних активів*
- 3.5. Визначення та класифікація нематеріальних активів, їх визнання та оцінка*
- 3.6. Документування господарських операцій з обліку нематеріальних активів*
- 3.7. Синтетичний та аналітичний облік надходження, амортизації, переоцінки та вибуття нематеріальних активів*
- 3.8. Особливості обліку гудвілу*
- 3.9. Поняття, визнання та оцінка фінансових інвестицій*
- 3.10. Синтетичний та аналітичний облік довгострокових і поточних фінансових інвестицій*

3.1. Критерії визнання, класифікація та оцінка основних засобів

Основою для здійснення ефективного функціонування будь-якого підприємства є наявність майна (активів). Майно підприємства складається з необоротних та оборотних активів.

Наявність на підприємстві необоротних активів обумовлено необхідністю здійснення процесу постачання сировини та мате-

ріалів, виробництва та зберігання продукції, реалізації готової продукції, функціонування адміністративно-управлінського персоналу, здійснення культурних заходів тощо, тобто для ведення безперервної та ритмічної фінансово-господарської діяльності підприємства. Узагальнення понять «основні засоби», що наведені в нормативних документах України, подано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Визначення поняття «основні засоби»

Джерело	Тлумачення поняття
Економічний словник	Основні засоби (англ. <i>fixed assets</i>) – засоби праці, які беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється
Податковий кодекс України	Основні засоби – матеріальні активи, зокрема запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство (установа) утримує з метою використання їх для виробництва (діяльності) або постачання товарів, надання, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк використання (експлуатації) яких більше одного операційного циклу, якщо він довший за рік
МСФЗ 16 «Основні засоби»	Актив для визнання основним засобом повинен володіти матеріальною формою і відповідати таким умовам визнання: <ul style="list-style-type: none"> – актив повинен бути призначений для використання у виробництві або для постачання товарів або послуг, або для здачі в оренду іншим компаніям або для адміністративних цілей; – передбачається використання активу більше, ніж один період; – підприємство може достовірно оцінити вартість активу; – ймовірність отримання підприємством економічних вигід від використання активу досить висока

В отриманні достовірної інформації про об'єкти основних засобів важливу роль виконує їх класифікація за різними ознаками. У табл. 3.2 та 3.3 подані найважливіші класифікаційні ознаки основних засобів та інших необоротних активів.

Таблиця 3.2

**Класифікація груп основних засобів
та інших необоротних активів
відповідно до об'єктів обліку та ПКУ**

Номер рахунку (субрахунку)	Групи ПКУ	Складові основних засобів
1	2	3
100	Група 1	Інвестиційна нерухомість
101	Група 1	Земельні ділянки
102	Група 2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом
103	Група 3	Будівлі
		Споруди
		Передавальні пристрої
104	Група 4	Машини та обладнання: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень

<i>Продовження таблиці 3.2</i>		
1	2	3
105	Група 5	Транспортні засоби
106	Група 6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
107	Група 7	Тварини
108	Група 8	Багаторічні насадження
109	Група 9	Інші основні засоби
111	Група 10	Бібліотечні фонди
112	Група 11	Малоцінні необоротні матеріальні активи
113	Група 12	Тимчасові (нетитульні) споруди
114	Група 13	Природні ресурси
115	Група 14	Інвентарна тара
116	Група 15	Предмети прокату
117	–	Інші необоротні матеріальні активи
16	Група 16	Довгострокові біологічні активи

Таблиця 3.3

**Класифікація основних засобів
за іншими класифікаційними ознаками**

Класифікаційна ознака	Вид основних засобів	Зміст
1	2	3
За функціональним призначенням	Виробничого призначення	Безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або створюють умови для його нормального здійснення
	Невиробничого призначення	Не беруть участь у виробничому процесі (житлові будинки, дитячі дошкільні та освітні установи, лікарні, спортивні об'єкти і т. д.)

<i>Продовження таблиці 3.3</i>		
1	2	3
За характером володіння	Власні	Придбані за власні кошти
	Орендовані	Отримані відповідно до договору оренди
За ступенем використання	Діючі	Всі основні засоби, що зараховані на баланс підприємства
	Недіючі	Списані основні засоби
	В запасі (резерві)	Обладнання та транспортні засоби, які придбані з метою резервації
	На консервації	Основні засоби, які знаходяться на стадії тимчасової їх консервації
	Реконструйовані, модернізовані	Основні засоби, які знаходяться на етапі реконструкції, ремонту, модернізацій чи модифікації
За ступенем участі у виробничому процесі	Активні	Приймають безпосередню участь у виробничому процесі (машини, обладнання, транспортні засоби, інвентар і т. д.)
	Пасивні	Забезпечують нормальне функціонування виробничого процесу (будівлі, споруди)
За ступенем морального зносу	Застарілі	Основні засоби, які виготовлені понад 10 років тому і не відповідають повною мірою сучасним вимогам продуктивності, економічності, екологічним стандартам тощо
	Сучасні	Основні засоби, виробництво яких освоєно в останні 10 років і які повною мірою відповідають вимогам сучасних технологій
	Концептуальні	Новітні основні засоби, експоновані на виставках, які проходять період експериментального випробування
Відповідно до процесу планування	Планова величина основних засобів	Величина основних засобів, зафіксована в бюджетах, бізнес-планах, прогнозах, виробничих програмах, інвестиційних проектах

<i>Продовження таблиці 3.3</i>		
1	2	3
	Фактична величина основних засобів	Величина основних засобів, яка розкривається в реєстрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності
За рівнем формування економічних вигід	Основні засоби, що зайняті в бізнесі	Основні засоби, які є головним джерелом отримання доходів підприємства. Їх склад залежить від специфіки діяльності
	Допоміжні основні засоби	Основні засоби, які безпосередньо не генерують доходу, але створюють необхідні умови для функціонування господарюючого суб'єкта

Одиницею обліку основних засобів є:

Об'єкт основних засобів

Це

Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього

Або

Окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій

Або

Відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, або для адміністративних потреб; продажу у процесі звичайної діяльності. Таке визначення подане в П (С) БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Відмінною рисою інвестиційної нерухомості є те, що вона генерує грошові потоки значною мірою незалежно від інших активів підприємства. Саме це відрізняє інвестиційну нерухомість від операційної нерухомості.

Операційна нерухомість генерує грошові потоки, які пов'язані не лише з цією нерухомістю, а й з іншими активами, що використовуються у виробництві, постачанні продукції тощо. Тому класифікація такої нерухомості здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

До інвестиційної нерухомості можна віднести:

- земельну ділянку, утримувану для майбутнього, але ще не визначеного конкретного використання;
- земельну ділянку, утримувану для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу у звичайному ході діяльності;
- будівлю (частину будівлі), яка є власністю підприємства (або утримується підприємством згідно з угодою про фінансову оренду) та надана у оренду згідно з одною чи кількома угодами про операційну оренду.

Незавершені капітальні інвестиції, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», поділяються на незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи та в нематеріальні активи.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – це капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – це капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося. Тому варто відрізнити капітальні інвестиції від об'єктів необоротних активів – результатів інвестицій за ступенем завершеності і датою введення в експлуатацію.

Таблиця 3.4

Оцінка основних засобів

Надходження основних засобів	Оцінка основних засобів
1	2
<p>Придбання основних засобів за грошову компенсацію</p>	<p>Первісна вартість охоплює:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суми (без непрямих податків), що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт; – реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; – суми ввізного мита; – суми непрямих податків, сплачені у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, які не відшкодовуються підприємству; – витрати зі страхування ризиків, пов'язаних з доставкою основних засобів; – витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; – інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні до використання із запланованою метою.
<p>Фінансові витрати (наприклад, витрати на сплату відсотків за користування кредитом) не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).</p>	

<i>Продовження таблиці 3.4</i>	
1	2
Самостійне виготовлення об'єкта основних засобів	Первісна вартість включає: <ul style="list-style-type: none"> – прями матеріальні витрати; – прями витрати на оплату праці; – накладні витрати, тобто витрати, пов'язані з організацією і управлінням виробництва; – суми, які сплачуються відповідно договору з субпідрядником.
Отримання основних засобів як інвестицій до статутного капіталу	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості такого об'єкта погоджений учасниками
Безкоштовне отримання основних засобів	Первісна вартість визначається за справедливою вартістю на дату отримання
Обмін об'єкту основних засобів на подібні активи	Первісна вартість отриманого об'єкта дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта, але, якщо залишкова вартість переданого об'єкта більше його справедливої вартості, то первісна вартість отриманого об'єкта встановлюється на рівні справедливої вартості переданого об'єкта, а різниця входить до витрат звітного періоду
Обмін неподібними активами	Первісна вартість отриманого об'єкта дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта з грошовою компенсацією, сплаченою підприємством при обміні
Збільшення первісної вартості	Може бути на суму витрат з поліпшення основних засобів (модернізація, модифікація, реконструкція), а також на суму дооцінки

У валюту балансу основні засоби включаються за залишковою вартістю.

Залишкова (балансова) вартість основних засобів



Первісна (відновлювальна) вартість – знос

3.2. Документування господарських операцій з обліку основних засобів

Рух основних засобів, пов'язаний зі здійсненням господарських операцій з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів, оформлюють за допомогою типових форм первинної облікової документації, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 № 352 (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Типові форми первинного обліку основних засобів

№ форми	Назва
1	2
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
ОЗ-2	Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини

<i>Продовження таблиці 3.5</i>	
1	2
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
ОЗ-7	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
ОЗ-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту

У наведених в табл. 3.5 актах зазначають найменування об'єкта, рік спорудження або дату випуску підприємством, коротку характеристику об'єкта, його первісну вартість, присвоєний інвентарний номер, місце використання та інші відомості, необхідні для аналітичного обліку основних засобів.

3.3. Синтетичний та аналітичний облік надходження, витрат на утримання, нарахування амортизації основних засобів, їх вибуття

Основні засоби можуть надходити на підприємство у результаті:

- придбання за грошові кошти;
- створення власними силами (будівництва підрядним або господарським способом);
- безоплатного отримання, одержання внесків у статутний капітал, переведення з оборотних активів;
- одержання в обмін на подібні та неподібні об'єкти;
- оприбуткування раніше не облікованих на балансі;

- переведення неправильно зарахованих раніше до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Одержані з різних джерел основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що становить фактичну вартість їх створення чи придбання або справедливу вартість за іншими надходженнями, крім переведення з малоцінних предметів. Справедлива вартість визначається на підставі цін ринків України чи цін міжнародних ринків залежно від того, звідки одержано об'єкт основних засобів.

Рахунки для обліку основних засобів

Рахунок 10 «Основні засоби»	<p><i>За Дт відображається:</i></p> <ul style="list-style-type: none">– Отримання основних засобів в порядку їх придбання за грошову компенсацію, в порядку обміну, безоплатного отримання, отримання як інвестування до статутного капіталу, а також в порядку самостійного виготовлення;– сума витрат з поліпшення основних засобів, тобто їх реконструкція, модернізація, модифікація;– сума дооцінки основних засобів. <p><i>За Кт відображається:</i> вибуття основних засобів в результаті їх продажу, безоплатної передачі, передачі як фінансових інвестицій, ліквідації.</p> <p><i>Дт сальдо</i> характеризує наявність основних засобів на певну дату за первісною вартістю і довідково показується в 1 розділі Активу балансу у складі необоротних активів.</p>
Рахунок 15 «Капітальні інвестиції»	<p><i>За Дт відображається:</i> сума витрат підприємства з придбання або самостійного виготовлення основних засобів,</p> <p><i>за Кт відображається:</i> списання завершених капітальних інвестицій на збільшення первісної вартості об'єктів.</p> <p><i>Дт сальдо</i> характеризує незавершені капітальні інвестиції, відображається в 1 розділі активу балансу у складі необоротних активів</p>

Аналітичний облік основних засобів	
<i>Порядок ведення</i>	Щодо кожного інвентарного об'єкта в місцях зберігання або експлуатації основних засобів на інвентарних картках
<i>Інформація</i>	Технічна та економічна характеристика об'єкта, його місцезнаходження, первісна оцінку і переоцінка, норма і сума амортизаційних відрахувань
<i>Місця ведення</i>	Місця знаходження основних засобів за матеріально відповідальними особами

Відображення в обліку придбання основних засобів за грошові кошти вказано в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку придбання основних засобів за грошові кошти**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Відображено вартість основних засобів за договором постачання	15 «Капітальні інвестиції»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Сплачено постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками «	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4	Відображено суму транспортних та посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	68 «Розрахунки за іншими операціями»

<i>Продовження таблиці 3.6</i>			
1	2	3	4
5	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
6	Сплачено послуги транспортної організації	68 «Розрахунки за іншими операціями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7	Зараховано придбані основні засоби на баланс	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

Обмін основних засобів

Обмінна операція активами – це бартер, який оформляють договором міни (бартеру). За договором бартеру кожна зі сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар, тобто відбувається одразу дві операції:

- придбання основних засобів;
- продаж активу, який передає підприємство замість отриманого основного засобу.

Обмін подібними рівноцінними об'єктами

Доходи та витрати не відображають, крім як на перевищення залишкової вартості об'єкта, що передається, над його справедливою вартістю.

Обмін неподібними активами

Вартістю переданого буде визначатися як справедлива вартість немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму коштів або їх еквівалентів, яку було передано (отримано) при обміні

Наприклад, підприємство «Явір» та фірма «Світанок» уклали договір міни (бартеру) на обмін обладнання В на обладнання Д за справедливою вартістю (договірною) 110000 грн без ПДВ.

Згідно з договором, фірма «Світанок» одержала від підприємства «Явір» обладнання В. Натомість вона передала обладнання Д (первісна вартість – 150000 грн, знос – 25000 грн, залишкова вартість – 125000 грн).

Підприємство «Явір» одержало обладнання Д, передавши обладнання В (первісна вартість – 140000 грн, знос – 40000 грн).

Відобразимо бухгалтерські записи за цим прикладом у двох ситуаціях (табл. 3.7, 3.8).

Таблиця 3.7

**Одержання основних засобів
в обмін на подібний об'єкт фірмою «Світанок»
(залишкова вартість перевищує справедливо)**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Передано обладнання Д за договором бартеру	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	104 «Машини та обладнання»	110000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	641 «Розрахунки за податками»	22000
3	Списано на витрати суму перевищення залишкової вартості над справедливою (125000 – 110000)	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	104 «Машини та обладнання»	15000
4	Списано нарахований знос	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	25000
5	Отримано обладнання В за договором бартеру	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	110000
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	22000
7	Відображено взаємозалік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	132000
8	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів (обладнання В)	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	110000

Таблиця 3.8

**Одержання основних засобів в обмін
на подібний об'єкт підприємством «Явір»
(залишкова вартість менша за справедливу вартість)**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримано обладнання Д за договором бартеру	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	100000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	22000
3	Передано обладнання В за договором бартеру	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	104 «Машини та обладнання»	100000
4	Списано нарахований знос	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	40000
5	Відображено взаємозалік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	122000
6	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів (обладнання Д)	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	100000

Безоплатне отримання основних засобів

Первісна вартість безоплатно отриманого основного засобу складається з:

- справедливої вартості такого активу на дату отримання;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням основного засобу та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання.

У бухгалтерському обліку (на відміну від податкового) під час оприбуткування безоплатно отриманого об'єкта основних

засобів доходу одразу не визнають. Однак на справедливу вартість безоплатно отриманого об'єкта основних засобів збільшують додатковий капітал (п. 13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561). Тобто, зараховуючи безоплатно отримані основні засоби на баланс, бухгалтер має скласти бухгалтерське проведення:

Дебет 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Кредит 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Супутні витрати, яких зазнало підприємство під час отримання безоплатних основних засобів, на додатковому капіталі не позначаються, оскільки вони збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів.

Відображення надходження основних засобів як внеску до статутного капіталу вказано у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку надходження основних засобів
як внеску до статутного капіталу**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Відображено справедливу вартість основних засобів (неоплаченого капіталу), узгоджену засновниками	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Одержані основні засоби в рахунок внеску частки засновника в статутному капіталі	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»

Після надходження необоротних активів підприємство може зазнати витрат, пов'язаних з їх експлуатацією або поліпшенням їх стану. Підхід до відображення таких витрат у бухгалтерському обліку залежить від їхнього впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від використання об'єкта. В бухгалтерському обліку їх поділяють на дві групи (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Типологія витрат на утримання основних засобів

	Підтримання в робочому стані (п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби»)	Поліпшення (п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби»)
<i>Вид заходу</i>	Технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт тощо.	Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо.
<i>Його якісна характеристика</i>	Призводить до одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від використання об'єкта.	Призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта.
<i>Рахунки</i>	23 «Виробництво» – у разі, якщо ремонтуються основні засоби виробничого призначення; 91 «Загальновиробничі витрати» – при ремонті основних засобів загальновиробничого призначення, тобто таких, що беруть участь в управлінні цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва; 92 «Адміністративні витрати» – під час ремонту основних засобів, що беруть участь в управлінні та обслуговуванні підприємства; 93 «Витрати на збут» – у разі ремонту основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; 941 «Витрати на дослідження і розробки» – при ремонті основних засобів, що беруть участь у дослідженнях і розробленнях, які здійснює підприємство	15 «Капітальні інвестиції»

Відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією та обслуговуванням основних засобів в бухгалтерському обліку, відповідно до ПБО 7, *залежить* тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта основних засобів і *не залежать* від вартості ремонту та її співвідношення до вартості основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат того періоду, коли вони були понесені.

Підприємства підтримують свої основні засоби в робочому стані та забезпечують їх функціонування способом як поліпшення, так і за допомогою системи технічного обслуговування й системи планово-попереджувального ремонту.

Технічне обслуговування – це комплекс операцій або операція з підтримки працездатності чи справності об'єкта під час його використання за призначенням способом його періодичного огляду (мастильні й очищувальні роботи, перевірка рівня працездатності тощо) та ремонтних робіт невеликої вартості, що не збільшують первісну вартість об'єкта.

Поточний ремонт – це комплекс операцій або операція з часткової заміни окремих запасних частин, деталей, дрібний ремонт окремих частин, побілка стін, ремонт дверей, підлог і інший ремонт з підтримання основних засобів у робочому стані, які не збільшують первісну вартість. Виконується поточний ремонт без проекту та без відповідних дозволів на виконання робіт.

Капітальний ремонт – це комплекс ремонтно-будівельних чи монтажних робіт, за якого здійснюється розбирання будівель, споруд, устаткування та інших об'єктів для відновлення або заміни найважливіших чи всіх зношених деталей та вузлів, який проводиться з періодичністю більше року. При цьому первісна вартість об'єкта основних засобів не збільшується. На початку року підприємства складають план капітальних ремонтів.

Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання – це розширення окремих будівель і споруд, технічне переобладнання інших об'єктів, запровадження нової техніки й технології, механізація та автоматизація виробництва, які кожен окремо або в сукупності збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів. На проведення цих робіт обов'язковими є також наявність проектно-кошторисної документації та відповідних дозволів органів державного контролю й нагляду.

Ремонт може бути виконаний підрядним і господарським способами

Документальною підставою для відображення витрат при підрядному способі є договір на виконання робіт, кошторис і акт приймання, а при господарському способі: наряди на роботу за типовими формами (№ Т-20, 21, 23, 25, 26, 27, 28, 40); табелі обліку використання робочого часу (П-12, 13, 14, 15); трудові угоди та акти приймання виконаних робіт; накладна на відпускання та матеріальні звіти; дорожні листки, виробничі звіти.

За *господарського способу* виконання робіт на витрати з поточного ремонту, який не вимагає розроблення креслень, складаються розціночні описи робіт на підставі дефектних актів або дефектних відомостей.

Аналітичний облік витрат на капітальний ремонт при господарському способі ведеться на окремому субрахунку 23 «Виробництво» як у розрізі видів затрат (будівельні роботи, роботи з монтажу обладнання, інші роботи), так і за кожним об'єктом позамовним методом у розрізі статей витрат (матеріали, будівельні конструкції, основна заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, втрати від браку, інші прямі витрати, експлуатація будівельних машин і механізмів, загальнодільничі витрати), а за підрядного способу витрати на поточні ремонти та обслуговування стосуються безпосередньо об'єктів їх виконання.

При *підрядному способі* здійснення поточного та капітального ремонтів і експлуатаційних витрат на утримання й обслуговування основних засобів господарські операції відображають такими бухгалтерськими проведеннями:

1. Роботи з модернізації об'єкта прийнято за актом, а їхню вартість зараховано до складу капітальних витрат:

Дебет 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

2. Нараховано податковий кредит з ПДВ:

Дебет 641 «Розрахунки за податками й платежами»
Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

3. Виконання поточних ремонтних робіт прийнято за актом, а їхню вартість зараховано до складу витрат звітного періоду:

Дебет 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

4. Нараховано податковий кредит з ПДВ:

Дебет 641 «Розрахунки за податками й платежами»

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

5. Сплачено підрядникам за виконані роботи:

Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

6. Капітальні витрати (на ремонт і модернізацію) зараховуються на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів:

Дебет 10 «Основні засоби»

Кредит 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

При *господарському способі* здійснення поточного ремонту і експлуатаційних витрат на утримання й обслуговування основних засобів господарські операції відображають такими бухгалтерськими проведеннями:

1. Відображення витрат на поточний ремонт основних засобів, що виконується ремонтною бригадою або ремонтним цехом підприємства:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» та ін.

2. Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів виробничого призначення:

Дебет 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит 23 «Виробництво»

3. Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів загальногосподарського призначення:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Кредит 23 «Виробництво»

4. Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів, що забезпечують збут:

Дебет 93 «Витрати на збут»

Кредит 23 «Виробництво»

5. Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів, що використовуються для дослідження і розробок:

Дебет 941 «Витрати на дослідження і розробки»

Кредит 23 «Виробництво»

Норма п. 144.1 ПКУ обумовлює необхідність амортизації витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшень основних засобів, що перевищують 10% від сукупної вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітного року. Слід зазначити, що в податковому обліку (на відміну від бухгалтерського) не підлягають амортизації ні вартість невиробничих основних засобів, ні витрати на їх поліпшення (п. 144.3 ПКУ).

Характер ремонтних заходів не впливає на податковий облік таких витрат. Загалом логіка податкового обліку зводиться до необхідності капіталізувати (відносити на збільшення вартості об'єктів основних засобів) витрати на будь-які ремонти й поліпшення. При цьому податкові правила містять замість якісного критерію (збільшення майбутніх економічних вигод) кількісний, а саме – пропонують капіталізувати тільки витрати, що перевищують 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року.

Витрати на утримання основних засобів (*наприклад*, техобслуговування) так само, як і в бухгалтерському обліку, визнають у складі некапіталізованих, тобто витрат звітного періоду.

На сучасному етапі відбувається гармонізація податкового обліку з бухгалтерським, у результаті чого в наказі Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 у п. 14 П(С)БО 7 з'явилася така норма: «Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством».

Під час експлуатації основні засоби поступово зношуються фізично і морально. Не змінюючи первинну форму, вони передають частинами свою вартість новоствореному продукту, стаючи складовою його собівартості, збільшуючи суму витрат підприємст-

ва і зносу основних засобів. Тобто сума зносу частково компенсує витрати підприємства на придбання основних засобів.

Оскільки основні засоби приносять підприємству економічні вигоди протягом кількох років, необхідно розподілити вартість цих активів між звітними періодами для забезпечення відповідності доходів і витрат. Це досягається шляхом амортизації.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується, – первинна (переоцінена) вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості.

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

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій) підприємств і організацій, що перебувають на їхньому балансі: виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані. Об'єктом амортизації є всі необоротні активи, що мають обмежений строк корисної експлуатації.

Строком корисного використання (експлуатації) є очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Строк корисного використання об'єкта основних засобів визначає саме підприємство з урахуванням таких чинників:

- 1) очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- 2) строк корисного використання подібних активів;
- 3) очікуваний фізичний та моральний знос;
- 4) правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Для фіскальних цілей строк корисного використання регламентований ст. 145 ПКУ (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

**Класифікація груп основних засобів
та інших необоротних активів
і мінімально допустимих строків їх амортизації**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання
<i>група 1</i> – земельні ділянки	–
<i>група 2</i> – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	15
<i>група 3</i> – будівлі, споруди,	20
передавальні пристрої	15
<i>група 4</i> – машини та обладнання	10
з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (зокрема стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень (мінімально допустимі строки корисного використання – 2 роки);	5
<i>група 5</i> – транспортні засоби	2
<i>група 6</i> – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	2
<i>група 7</i> – тварини	2
<i>група 8</i> – багаторічні насадження	2
<i>група 9</i> – інші основні засоби	2
<i>група 10</i> – бібліотечні фонди	2
<i>група 11</i> – малоцінні необоротні матеріальні активи	2
<i>група 12</i> – тимчасові (нетитульні) споруди	2
<i>група 13</i> – природні ресурси	2
<i>група 14</i> – інвентарна тара	2
<i>група 15</i> – предмети прокату	2
<i>група 16</i> – довгострокові біологічні активи	2

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

Методи амортизації основних засобів

Прямолінійний	— Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів
Зменшення залишкової вартості	— Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первинну вартість
Прискорення зменшення залишкової вартості	— Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється
Кумулятивний	— Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання
Виробничий	— Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта основних засобів

**Кореспонденція рахунків
з обліку нарахування амортизації основних засобів**

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація основних засобів:		
	– об'єктів виробничого призначення	23	131
	– об'єктів загальновиробничого призначення	91	131
	– об'єктів загальногосподарського призначення	92	131
	– об'єктів, що забезпечують збут	93	131

Переоцінку основних засобів проводять у разі суттєвого відхилення залишкової вартості основного засобу від його справедливої вартості на дату балансу (п. 16 П(С)БО 7). Як поріг суттєвості для переоцінки основних засобів можна встановити величину, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або 10% відхилення залишкової вартості основних засобів від його справедливої вартості.

Залишкову вартість основних засобів визначають як різницю між його первісною вартістю і накопиченою амортизацією (зносом). Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»).

Залишкова вартість основного засобу, первісна вартість якого дорівнює його зносу, буде нульовою. Водночас справедлива вартість такого основного засобу, який виявився придатним для використання, у будь-якому разі перевищуватиме нуль. Порівнювати такі величини не зовсім коректно, однак можливість дооцінки основного засобу передбачена у пункті 17 П(С)БО 7 і очевидна власне із логіки визнання такого основного засобу активом. У разі переоцінки основного засобу на ту саму дату балансу доведеться провести переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої він належить. Групою основних засобів вважають сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання основних об'єктів.

Не переоцінюють малоцінні необоротні матеріальні активи, що їх амортизують за методами 50/50 або 100% у місяці використання.

Первісну (переоцінену) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшено на суму індексації.

Індексація проводиться так:

- визначаємо індекс переоцінки (шляхом ділення справедливої вартості об'єкта основних засобів на його залишкову вартість)
- обчислюємо переоцінену (первісну) вартість та суму зносу об'єкта основних засобів (для цього первісну вартість і суму зносу об'єкта основних засобів множимо на отриманий індекс переоцінки).

Різниця між переоціненою (первісною) вартістю та сумою зносу і буде переоціненою залишковою вартістю об'єкта основних засобів. У разі якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, його переоцінена залишкова вартість визначається шляхом додавання справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Методика переоцінки наступна:

1. Визначається індекс переоцінки (I_n) за формулою:

$$I_n = \frac{\text{Справедлива вартість основного засобу}}{\text{Залишкова вартість основного засобу}} \quad (3.1)$$

2. Переоцінена вартість і переоцінена сума зносу розраховуються так:

$$\text{Переоцінена вартість ОЗ} = \text{Первісна вартість} \times I_n \quad (3.2)$$

$$\text{Переоцінений знос ОЗ} = \text{Нарахований знос} \times I_n \quad (3.3)$$

Для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Основні засоби вибувають у результаті:

- безоплатної передачі;
- продажу іншим підприємствам;
- повного фізичного і морального зносу;
- псування, викликаного надзвичайною подією (аварія, пожежа тощо);
- передачі як внеску до статутного капіталу підприємства, засновником якого є це підприємство.

Списання вартості вибулих основних засобів здійснюється за рахунок нарахованого зносу, а недоамортизована їх частина за рахунок прибутку або збитку відображається як фінансовий результат.

Для вирішення питання стосовно списання основних засобів на підприємстві **створюється постійно діюча комісія**, на підставі рішення якої складається **акт про ліквідацію основного засобу**.

За ліквідації всі матеріальні цінності підлягають оприбуткуванню на склад за накладною, яка додається до акта про вибуття основних засобів.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

Таблиця 3.13

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Реалізація основних засобів:		
	– дохід від реалізації	377	742
	– ПДВ	742	641 (643)
	– залишкова вартість	972	10
	– знос	131	10
2.	Ліквідація основних засобів:		
	– залишкова вартість	976	10
	– знос	131	10
	– ПДВ	976	641
	– витрати з ліквідації	976	631, 661, 65
	– дохід від ліквідації	20, інші	746

3.4. Облік інших необоротних матеріальних активів

Інші необоротні матеріальні активи	
Бібліотечні фонди	
Малоцінні необоротні матеріальні активи	
Тимчасові (нетитульні) споруди	
Природні ресурси	
Інвентарна тара	
Предмети прокату	
Інші необоротні матеріальні активи	

Оцінка інших необоротних матеріальних активів здійснюється таким же чином, як і основних засобів.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів Планом рахунків призначено активний рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Рахунок
11 «Інші
необоротні
матеріальні
активи».

За дебетом відображаються:

- 1) надходження придбаних, створених, безоплатно одержаних інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю);
- 2) сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;
- 3) сума дооцінки вартості об'єкта інших необоротних матеріальних активів.

За кредитом відображається вибуття інших необоротних матеріальних активів унаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Для нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів використовуються такі методи.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	Амортизація інших необоротних матеріальних активів
<p>1) амортизація може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів унаслідок невідповідності критеріям визнання активом;</p> <p>2) амортизація може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості</p>	<p>1) прямолінійний</p> <p>2) виробничий</p>

Таблиця 3.13

**Кореспонденція рахунків
з обліку інших необоротних матеріальних активів**

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Придбання інших необоротних матеріальних активів:		
	– сума за договором	153	631
	– ПДВ	641 (644)	631
2.	Зарахування придбаного об'єкта до складу інших необоротних матеріальних активів	11	153
3.	Нарахована амортизація інших необоротних матеріальних активів	23, 91, 92, 93	132
4.	Ліквідація інших необоротних матеріальних активів:		
	– залишкова вартість	972	11
	– знос	132	11
	– витрати з ліквідації	976	631, 661, інші
	– дохід від ліквідації	20, інші	746

3.5. Визначення та класифікація нематеріальних активів, їх визнання та оцінка

Трактування поняття «нематеріальні активи» в сучасній економічній науці різнобічне, що досліджується багатьма економістами-теоретиками, фінансистами, бухгалтерами та ін. Тому в літературі зафіксована значна кількість підходів до визначення цього поняття.

Систематизація визначення поняття «нематеріальні активи» в нормативно-правових документах подана в табл. 3.14.

**Підходи до тлумачення змісту поняття
«нематеріальні активи»**

Джерело	Тлумачення поняття
Податковий кодекс України (п.п.14.1.120)	Нематеріальні активи – об’єкти інтелектуальної, зокрема промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об’єктом права власності платника податку.
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства)
МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – ідентифікований (однозначно визначений) негрошовий актив, який не має фізичної сутності, який використовують для виготовлення (надання) товарів (послуг), для здачі в оренду або для управлінських цілей. Цей актив контролюється і його легко відрізнити від ділової репутації підприємства
Економічний словник	Актив нематеріальний (англ. <i>non tangible assets</i>) – частина майна підприємства, наданого через належні йому патенти, ліцензії та інші права на інтелектуальну власність, права користування землею, водою та іншими ресурсами, будинками, спорудами і обладнанням, інші майнові права, товарні знаки, придбані або орендовані брокерські місця, програми для роботи на ЕОМ та ін.

З табл. 3.14 зрозуміло, що більшість авторів дотримуються трактування поняття «Нематеріальні активи» відповідно до облікового підходу, поданого в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Таким чином, узагальнюючи підходи до визначення поняття «нематеріальний актив», вважаємо, що нематеріальні активи – це необоротні активи, що не мають матеріально-речової форми, призначені для використання у виробництві і для реалізації продукції, при виконанні робіт чи наданні послуг або для управлінських потреб підприємства, можуть бути ідентифіковані, здатні приносити підприємству економічні вигоди в майбутньому.

Класифікація нематеріальних активів у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8, а саме:

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

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

- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

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

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

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

Вивчення й аналіз економічної літератури дали змогу встановити, що немає одностайності в підходах до класифікації нематеріальних активів. Підходи до класифікації нематеріальних активів учених-економістів свідчать, що запропоновані ознаки класифікаційних груп різняться за змістом і кількістю. Узагальнена класифікація нематеріальних активів за однорідними ознаками подана на рис. 3.1.

Отже, поняття «нематеріальні активи» об'єднує різні за природою об'єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, своєю чергою, ускладнює класифікацію цього виду активів та інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів.

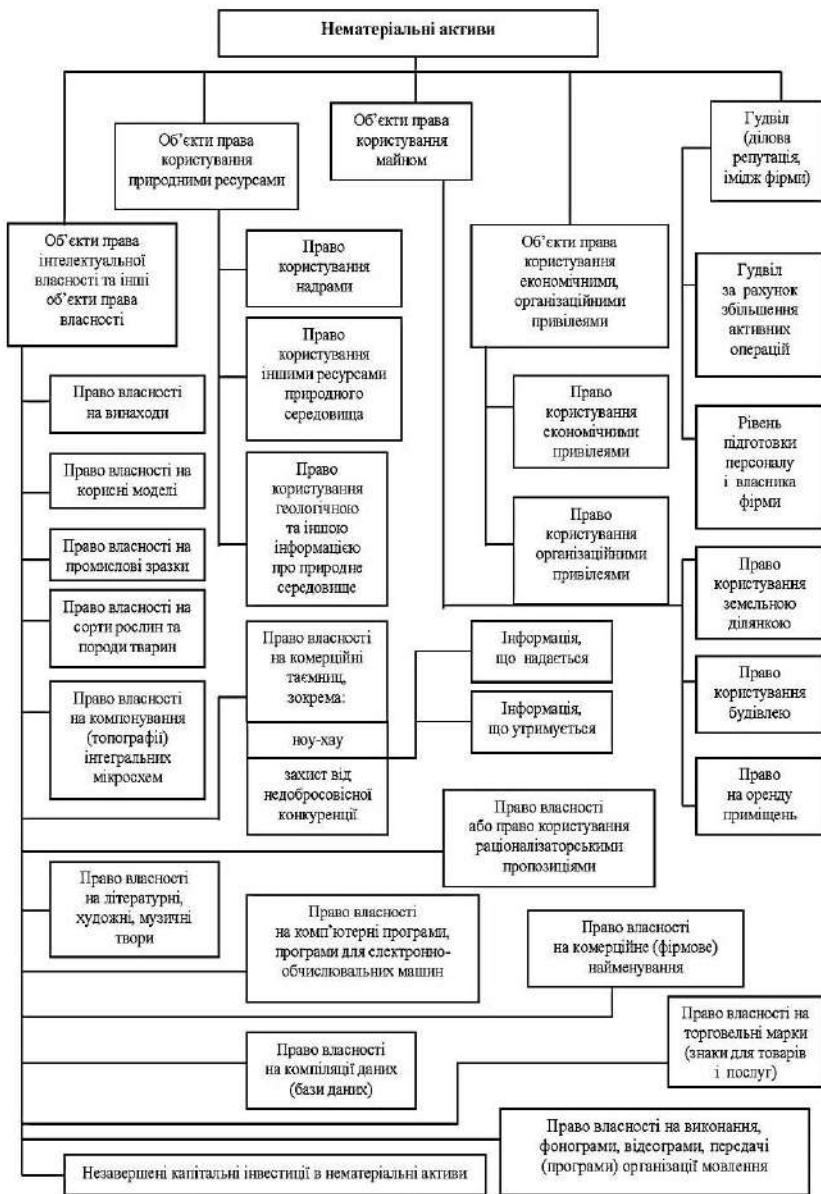


Рис. 3.1. Загальна класифікація нематеріальних активів

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а також Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, які деталізують порядок їх обліку, особливістю нематеріальних активів, відповідно до їх визначення, є відсутність фізичної субстанції. Типовими прикладами таких активів є ноу-хау, товарні знаки, патенти, комп'ютерне програмне забезпечення, авторські права тощо.

Ідентифікований актив – це придбаний актив, який на дату придбання відповідає таким критеріям:

- оцінка активу може бути достовірно визначена;
- у майбутньому за його використання очікується отримання економічних вигод.

Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства. Тобто стосовно конкретного об'єкта нематеріальних активів повинна існувати можливість вилучення його з сукупного майна, зафіксованого на балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і розпорядження ним. До нематеріальних активів, наприклад, не можуть бути віднесені інтелектуальні та ділові якості людини, її кваліфікованість та здатність до праці, оскільки вони виступають невідокремленою частиною свого носія і не можуть бути використані без нього.

Група нематеріальних активів – це сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта.

Придбаний або отриманий нематеріальні активи відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальними активами.

Не визначаються нематеріальним активом, але підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

Первинна вартість придбаного нематеріального активу	
Вартість придбання	
Мито	
Непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням до стану, у якому нематеріальний актив придатний для використання за призначенням	

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень, за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

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

Оцінка нематеріальних активів

Надходження нематеріальних активів	Оцінка нематеріальних активів
Обмін на подібний об'єкт	Первісна вартість нематеріального активу, придбаного у результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишкової вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.
Обмін на неподібний об'єкт	Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана під час обміну.
Безкоштовне отримання нематеріальних активів	Первісною вартістю безкоштовно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з врахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з цим об'єктом.
Самостійне створення нематеріального активу	Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням.
Отримання основних засобів в якості інвестицій до статутного капіталу	Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість.
Збільшення первісної вартості	Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із вдосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Обставини, що зумовлюють необхідність оцінки вартості нематеріальних активів:

1. Приватизація чи відчуження державою нематеріальних активів.
2. Включення об'єктів інтелектуальної власності у статутний капітал.
3. Визначення частки майна у статутному капіталі за реструктуризації підприємств (організацій).
4. Оцінка та переоцінка нематеріальних активів з метою повного обліку усіх активів підприємства.
5. Придбання (купівля, продаж) прав на об'єкт інтелектуальної власності.
6. Підготовка фінансової звітності підприємства.
7. Оцінка вартості застави для одержання кредиту.
8. Визначення збитків від повернення прав на об'єкти інтелектуальної власності.
9. Організація франчайзингу.

Специфіку нематеріальних активів як частки майна підприємства відображають особливості їх оцінки:

- 1) різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожен з яких за законом має бути оригінальним;
- 2) різними способами їхньої появи на підприємстві;
- 3) різними формами їхнього практичного використання на підприємстві;
- 4) ймовірносним характером отриманих результатів вартості оцінки.

3.6. Документування операцій з обліку нематеріальних активів

Надходження та оприбуткування об'єктів нематеріальних активів на підприємстві оформлюють відповідними первинними документами, в яких наводять: детальну характеристику об'єкта, його вартість, строк використання, норму амортизації, підрозділ, у якому буде використаний об'єкт, реквізити документа, який підтверджує право власності на об'єкт.

Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 року № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних

активів» затверджено схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

Таблиця 3.16

Перелік первинних документів обліку нематеріальних активів

№ форми	Назва
НА 1	«Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»
НА 2	НА 2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»
НА 3	НА 3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»
НА 4	НА 4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»

Вихідна номенклатура первинного обліку визначається різними нормативними актами, частково-технічною документацією (паспортом) відповідного об'єкта. Водночас значна кількість номенклатури потребує визначення. Вона характеризує особливості руху надходження, вибуття та використання об'єктів на конкретному підприємстві.

3.7. Синтетичний та аналітичний облік надходження, амортизації, переоцінки та вибуття нематеріальних активів

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунок 12 «Нематеріальні активи» за окремими субрахунками, які визначені для обліку окремих груп нематеріальних активів.

Аналітичний облік нематеріальних активів організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів.

Підприємство самостійно розробляє додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, дотримуючись специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Аналітичний облік нематеріальних активів здійснює бухгалтерія підприємства у реєстраційних картках та інших документах. Реєстраційні картки кожної групи утворюють окремі підгрупи за їхніми видами, підрозділами і особами, відповідальними за використання окремих об'єктів нематеріальних активів та за зберігання відповідної документації.

Для полегшення ведення обліку кожному об'єкту присвоюють реєстраційний номер. Бухгалтерія присвоює реєстраційні номери після отримання належно оформлених первинних документів про зарахування на баланс облікових об'єктів нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів:

- за дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів,

- за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим і призначений для обліку господарських засобів.

На підставі первинних документів рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображається в облікових регістрах, інформація з яких потім використовується для заповнення Головної книги та форм звітності.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Розглянемо різні джерела надходження нематеріальних активів на підприємство (табл. 3.17).

Таблиця 3.17

**Відображення в обліку господарських операцій
щодо знаходження нематеріальних активів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>1. Облік надходження (придбання) нематеріальних активів</i>			
1	Отримано об'єкт нематеріальних активів:		
1.1	від підприємства-платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) за вартістю придбання без ПДВ	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.2	на суму ПДВ за операцією	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.3	від підприємства-неплатника ПДВ за вартістю придбання	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.4	Підприємством-неплатником ПДВ за вартістю придбання	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Виконано сторонньою організацією для підприємства роботи, безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів та доведенням його до стану, в якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням:		
2.1	Підприємством-платником ПДВ за сумою платежу без ПДВ	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.2	на суму ПДВ за операцією	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.3	Підприємством-неплатником ПДВ за сумою платежу	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4
2.4	для підприємства-неплатника ПДВ за вартістю придбання	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Включення фінансових витрат до вартості кваліфікаційного активу	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	95 «Фінансові витрати»
4	Уведення в господарський оборот об'єкта нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
5	Оприбуткування внесків учасників (засновників) до статутного капіталу підприємства	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
<i>2. Облік надходження нематеріальних активів, створених господарським способом</i>			
6	Вартість матеріалів, використаних для створення об'єкта нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	20 «Виробничі запаси»
7	Заробітна плата працівників, зайнятих створенням об'єкта нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
8	Відрахування на соціальні заходи	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	65 «Розрахунки за страхуванням»
9	Інші прямі витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
10	Уведення в господарський оборот створеного підприємством об'єкта нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

<i>Продовження таблиці 3.17</i>			
1	2	3	4
<i>3. Облік безоплатно одержаних нематеріальних активів</i>			
11	Оприбуткування безоплатно одержаного об'єкта нематеріальних активів (справедлива вартість)	12 «Нематеріальні активи»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
12	Відображення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті за операцією з безоплатного одержання об'єкта нематеріальних активів (за наявності поточного податку на прибуток)	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	641 «Розрахунки за податками»

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

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До них належать ті, щодо яких підприємство не визначило обмеження строку, протягом якого очікують збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Накопичена амортизація нематеріальних активів – це сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

У визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів необхідно враховувати:

1. Строки корисного використання подібних активів.
2. Моральний знос, що передбачається.
3. Правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання.
4. Очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством.
5. Залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, дотримуючись умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації під час застосування відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до 0, крім випадків:

- 1) коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- 2) коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявного активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив уведено в господарський обіг. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються у кінці звітного року, якщо у наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація нематеріального активу нараховується, дотримуючись нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

З урахуванням первісної первісної вартості нематеріальних активів і встановленого строку їх використання визначають норму амортизації. У фінансовому обліку строк корисного використання підприємство визначає самостійно. Норму амортизації затверджують внутрішнім нормативним документом підприємства.

У податкових розрахунках амортизацію нематеріальних активів нараховують за прямолінійним методом, зважаючи на термін служби об'єкта (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
Група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правостановлюючого документа
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа
Група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, але не менше як 5 років
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, але не менше як 2 роки
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа

Синтетичний облік нарахованої амортизації ведеться на контраktivному рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»). Нарахування амортизації відображається за кредитом зазначеного субрахунку, списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації – за дебетом. Зменшення суми раніше нарахованої амортизації може відбутися внаслідок: вибуття нематеріальних активів у зв'язку з їх реалізацією, внеску до статутного капіталу інших об'єктів господарської діяльності, їх безкоштовної передачі, ліквідації, списання у зв'язку з нестачею або псуванням.

Аналітичний облік амортизації нематеріальних активів ведеться за видами таких нематеріальних активів.

Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів в процесі їх виробничого використання. Вона покликана компенсувати затрати, яких зазнало підприємство при їх придбанні, і забезпечити формування джерела фінансування майбутніх придбань відповідних активів.

Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за тим, в якому актив став придатний до використання, і закінчуються з місяця, наступного за місяцем вибуття. Протягом терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів амортизація його не зупиняється, окрім випадків консервації підприємства. Нарахування амортизаційних відрахувань не залежить від фінансового результату діяльності підприємства.

Амортизація нараховується протягом терміну корисного використання нематеріального активу, але не більше 20 років, за методом, самостійно обраним підприємством, дотримуючись умов отримання майбутніх економічних вигод. При цьому враховують такі чинники:

- строки корисного використання подібних активів;
- можливе моральне зношення;
- правові або інші подібні обмеження;
- період функціонування підприємства.

Нормативні терміни використання нематеріальних активів можуть змінюватись, але не повинні перевищувати граничних нормативів.

Методологія нарахування амортизації нематеріальних активів може бути відмінною для цілей бухгалтерського та податкового обліку.

У визначенні розмірів амортизації у процесі бухгалтерського обліку використовують методологію, яка передбачена П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», і яка дозволяє підприємствам самостійно обирати методи амортизації нематеріальних активів, а саме: прямо-лінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Аналітичний облік амортизації нематеріальних активів здійснюють окремо за кожним обліковим об'єктом.

Нараховані суми амортизації нематеріальних активів в обліку відображають такими проведеннями:

1. Нематеріальні активи, які безпосередньо стосуються основної діяльності підприємства:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

2. Нематеріальні активи загальновиробничого призначення (комп'ютерні програми, ноу-хау та інші):

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

3. Нематеріальні активи, які використовують загальногосподарські підрозділи:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

4. Нематеріальні активи, які використовують для збутової діяльності підприємства:

Дебет 93 «Витрати на збут»

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

Переоцінка нематеріальних активів є однією з причин збільшення їх балансової вартості. Кожне підприємство має право на здійснення переоцінки нематеріальних активів до справедливої вартості, проте це стосується тільки тих активів, які існують на активному ринку.

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

Активному ринку притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Переоцінка нематеріальних активів групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріальних активів визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду.

У разі наявності на дату проведення чергової дооцінки об'єкта нематеріального активу перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності, сума чергової дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності уцінки об'єкта нематеріальних активів перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової уцінки спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця включається до витрат звітного періоду.

Методика переоцінки:

1. Визначається індекс переоцінки (I_n) за формулою:

$$I_n = \frac{\text{Справедлива вартість нематеріального активу}}{\text{Залишкова вартість нематеріального активу}} \quad (3.4)$$

2. Переоцінена вартість і переоцінена сума зносу розраховуються так:

$$\text{Переоцінена вартість НМА} = \text{Первісна вартість} \times I_n \quad (3.5)$$

$$\text{Переоцінений знос НМА} = \text{Нарахований знос} \times I_n \quad (3.6)$$

Порядок відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку залежить від виду переоцінки.

У процесі використання нематеріальних активів може відбутись зменшення їх корисності. Втрати від зменшення корисної

вартості включаються до складу витрат звітного року із збільшенням у балансі суми зносу нематеріальних активів.

Вибуття нематеріального активу здійснюється внаслідок:

- реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;
- безплатної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- нестачі нематеріальних активів, виявленої при інвентаризації.

У кожному із зазначених випадків застосовується подібна схема, подана у табл. 3.19, 3.20.

Таблиця 3.19

Відображення в обліку реалізації нематеріальних активів

№ з/п	Причина списання	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Включено об'єкт нематеріальних активів до групи вибуття:		
	– сума накопиченої амортизації	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	– залишкова вартість	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	12 «Нематеріальні активи»
2	Реалізація об'єктів групи вибуття:		
	– продажна вартість	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
	– податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
	– балансова вартість групи вибуття	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Таблиця 3.20

Відображення в обліку вибуття нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>1. Облік безоплатно переданих нематеріальних активів</i>			
1	Списання суми накопиченої амортизації безоплатно переданого об'єкта нематеріальних активів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
2	Списання залишкової вартості безоплатно переданого об'єкта нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
3	Визнання податкового зобов'язання з ПДВ за операцією з безоплатної передачі об'єкта нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»
<i>2. Облік ліквідації нематеріальних активів</i>			
4	Списання об'єктів нематеріальних активів як таких, що не відповідають критеріям визнання активом: – сума накопиченої амортизації ліквідованих об'єктів нематеріальних активів – списана залишкова вартість ліквідованих об'єктів нематеріальних активів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» 976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи»
5	Включення до фінансового результату витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів нематеріальних активів	79 «Фінансові результати»	976 «Списання необоротних активів»
<i>3. Облік нематеріальних активів в оренді</i>			
6	Передано об'єкт нематеріальних активів в оренду: – операційну – фінансову	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	В аналітичному обліку на рахунку 12 «Нематеріальні активи»значається факт знаходження об'єкта в операційній оренді 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Фінансовий} \\ \text{результат} \\ \text{від вибуття} \\ \text{нематеріального} \\ \text{активу} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Дохід від вибуття} \\ \text{(за вирахуванням} \\ \text{податків)} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Залишкова} \\ \text{вартість НМА} \\ \text{та витрати,} \\ \text{пов'язані} \\ \text{з вибуттям} \\ \hline \end{array}$$

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

3.8. Особливості обліку гудвілу

У загальноекономічному розумінні *гудвіл* (ділова репутація) – це комплекс заходів, спрямованих на зростання прибутку підприємства без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінування на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології. Він виникає під час продажу підприємства на конкурсній основі та визначається як різниця між його ринковою ціною (вартістю покупки) і номінальною вартістю підприємства (справедлива вартість).

Гудвіл – це частка майбутніх прибутків, яка має належати попередньому власнику майна, незважаючи на те, що її має отримувати його наступник.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», *гудвіл* – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Гудвіл виникає під час придбання майна підприємством, яке сподівається отримати у майбутньому економічну вигоду від такого придбання, як різниця між купівельною і балансовою вартістю майна підприємства.

Гудвіл відображається у бухгалтерському обліку підприємства тільки в разі придбання підприємством майна.

Розрізняють позитивний та негативний гудвіл.

Позитивний гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів.

Негативний гудвіл – це перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних та ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

До ідентифікованих належать активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановленим правилами.

Придбані покупцем ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання визнають окремо на дату придбання та відображають їх за справедливою вартістю, крім необоротних активів, утримуваних для продажу, які оцінюють за чистою вартістю реалізації.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання у результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедливу вартість придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань визначають у порядку, наведеному у табл. 3.21.

Отже, позитивний гудвіл виникає тоді, коли при придбанні підприємством майна його вартість більша від справедливої, а негативний гудвіл виникає в тому разі, коли вартість придбання менша від справедливої.

Негативний та позитивний гудвіл, що утворюється при придбанні об'єктів основних засобів, обліковується на рахунок 19 «Гудвіл при придбанні».

Аналітичний облік гудвілу та негативного гудвілу ведеться за об'єктами придбання.

Позитивний або негативний гудвіл відображаються за залишковою вартістю у рядку балансу 065 «Гудвіл» позитивною або від'ємною величиною.

Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується з обчислюваними збитками у майбутньому, то вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду утворення таких збитків.

Таблиця 3.21

**Визначення справедливої вартості придбаних
ідентифікованих активів і зобов'язань**

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1	2
1. Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки – експертна оцінка
2. Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості у разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менше 5% номінальної суми)
3. Запаси:	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів
3.1. Готова продукція і товари	
3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції
3.3. Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
4. Основні засоби	Ринкова вартість
4.1. Земля та будівлі	
4.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
4.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації

<i>Продовження таблиці 3.21</i>	
1	2
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дискontована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дискontована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтуння не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дискontованою сумою є несуттєвою (менше 5% номінальної вартості)
9. Обтяжливі контракти та інші непередбачені зобов'язання	Теперішня (дискontована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується у майбутньому без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом:

а) у сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних немонетарних активів, рівномірно протягом строку корисного використання придбаних необоротних активів, що залишилися;

б) у сумі, що перевищує справедливую вартість придбаних немонетарних активів у періоді придбання.

Зархований на баланс гудвіл надалі оцінюють на наявність ознак його можливого зменшення корисності у порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». За гудвілом амортизацію не нараховують.

Для узагальнення інформації про гудвіл призначено рахунок 19 «Гудвіл», який має такі субрахунки:

191 «Гудвіл при придбанні»

192 «Негативний гудвіл»

193 «Гудвіл при приватизації».

Розрахунок підприємства за майно, придбане з позитивним гудвілом, відображається у бухгалтерському обліку записами на рахунках:

1. На суму вартості придбаного майна, сплачену постачальникам за майно з поточного рахунку в банку:

Дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

2. На суму вартості придбаного майна:

Дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» – на визначену справедливу вартість придбаних об'єктів основних засобів;

Дебет 191 «Гудвіл при придбанні» – на суму позитивного гудвілу, тобто на суму перевищення вартості придбання майна над сумою справедливої його вартості;

Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – на суму придбаного майна за договірною купівельною вартістю без ПДВ.

3. На зарахування придбаного об'єкта до складу основних засобів за справедливою вартістю:

Дебет 10 «Основні засоби»

Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Якщо підприємство внаслідок придбання його чистих доходів іншим підприємством ліквідується, то з дати придбання покупець відображає у балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає у результаті придбання.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

3.9. Поняття, визнання та оцінка фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод інвестором.

Фінансові інвестиції – це вкладення коштів чи інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. Підприємства здійснюють інвестиції для ефективного використання тимчасово вільних коштів.

Основні принципи оцінки та відображення в обліку фінансових інвестицій визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Відповідно до у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», інвестиційна діяльність – це *придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є частиною еквівалентів грошових коштів (грошей)*.

Інвестор – юридична чи фізична особа, що здійснює вкладення власних, позикових і залучених коштів у створення та відтворення основних засобів та інших довгострокових активів.

Отже, фінансові інвестиції визначаються як активи, що утримуються з метою:

- одержання доходів (прибутку) у вигляді дивідендів, відсотків;
- набуття вигідних відносин з іншими підприємствами (взяття участі в управлінні їхньою діяльністю або контроль над їхньою діяльністю);
- отримання майбутніх вигод від зростання вартості здійснених інвестицій.

Не всі вкладення капіталу є фінансовими інвестиціями. Так, у будь-якої юридичної особи, зайнятої у сфері матеріального виробництва або торгівлі, вилучення ресурсів у вкладення з метою отримання доходу будуть означати фінансові вкладення. В організаціях, що зайняті у фінансовій сфері і є професійними учасниками ринку цінних паперів, фінансові вкладення не є вилученням ресурсів і, як наслідок, не є фінансовими вкладеннями. Для цих організацій робота з цінними паперами, що придбані за рахунок власних коштів і за рахунок коштів клієнтів, буде становити предмет їхньої основної (статутної) діяльності, зокрема за рахунок коштів клієнтів – посередницьку діяльність.

Для прикладу, більшість інвесторів, купуючи акції підприємства, інвестують його з метою отримання прибутку, який складається з двох елементів:

- доходу у вигляді дивідендів (відсотків), отриманого протягом інвестиційного періоду;
- зростання ринкової вартості цінних паперів, що перебувають у власності інвестора. Інвестори зацікавлені у розширенні підприємства, оскільки це призводить до зростання ринкової вартості цінних паперів.

Підприємства, відносини між якими зумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або суттєво впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною, називають *пов'язаними сторонами*.

Для фізичної особи загальна сума володіння часткою статутного капіталу платника податку (голосів у керівному органі) визначається як загальна сума корпоративних прав, що належить такій фізичній особі, членам її сім'ї та юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою або членами її сім'ї.

Фінансове інвестування здійснюється підприємством у таких основних формах:

1. *Внесення капіталу до статутних капіталів спільних підприємств*. Ця форма фінансового інвестування найбільш тісно пов'язана з операційною діяльністю підприємства. Вона забезпечує зміцнення стратегічних господарських зв'язків з постачальниками сировини і матеріалів (у разі участі в їхньому статутному капіталі); розвиток своєї виробничої інфраструктури; розширення можливостей збуту продукції або проникнення на інші регіональні ринки; різноманітні форми галузевої і товарної диверсифікації операційної діяльності та інші стратегічні напрямки розвитку підприємства.

2. *Внесення капіталу в дохідні види грошових інструментів*. Ця форма фінансового інвестування спрямована перш за все на ефективне використання тимчасово вільних грошових активів підприємства. Основним видом інвестування грошових інструментів є депозитний внесок у комерційних банках. Зазвичай ця форма

використовується для короткострокового інвестування капіталу, її головною метою є генерування інвестиційного прибутку.

3. Внесення капіталу в дохідні види фондових інструментів.

Ця форма фінансових інвестицій є найбільш масовою і перспективною. Вона характеризується внесенням капіталу в різноманітні види цінних паперів, що вільно обертаються на фондовому ринку. Використання цієї форми фінансового інвестування пов'язане з широким вибором альтернативних інвестиційних рішень як щодо інструментів інвестування, так і щодо його термінів; найбільш високим рівнем державного регулювання і захисту інвестицій; розвинутою інфраструктурою фондового ринку; наявністю оперативної інформації про стан і кон'юнктуру ринку в розрізі окремих його сегментів тощо.

Основною метою цієї форми фінансового інвестування також є генерування інвестиційного прибутку, хоча в окремих випадках він може бути використаний для встановлення форм фінансового впливу на окремі підприємства при вирішенні стратегічних завдань (шляхом придбання контрольного або достатньо вагомого пакета акцій).

За видами фінансові інвестиції поділяються на:

- вкладення до статутного капіталу інших підприємств, включаючи дочірні та залежні підприємства;
- придбання цінних паперів інших емітентів;
- надання позик іншим юридичним і фізичним особам;
- переказ грошових коштів на депозити у банки.

До фінансових інвестицій належать: внески до статутних капіталів підприємств (за винятком акціонерних товариств), акції, облігації, інвестиційні й ощадні (депозитні сертифікати), векселі й інші цінні папери.

Цінний папір – це документ, який засвідчує майнове право чи відношення позики власника документа щодо особи, яка випустила такий документ. До цінних паперів, згідно з Законом «Про цінні папери і фондову біржу», належать: акції, облігації внутрішніх та зовнішніх державних позик, облігації місцевих позик, облігації підприємств, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати, інвестиційні сертифікати, векселі, приватизаційні папери.

Акція – це пайовий цінний папір, який закріплює права його власника на одержання частки прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів і на участь в управлінні цим товариством.

Власники акцій одержують дохід у вигляді дивідендів, які нараховуються власникам акцій із чистого прибутку після сплати всіх боргів і відрахувань. Акції бувають *іменні* та *на пред'явника*. Якщо придбаються іменні акції, то ім'я їхнього власника обов'язково заноситься до книги реєстрації (реєстру), який веде або сам емітент, або реєстратор (депозитор). Якщо акції не іменні, то вони не реєструються і достатньо фактичного володіння ними для того, щоб її власник підтвердив, що саме він є акціонером товариства. Акція на пред'явника може випускатися як у документальній (паперовій), так і в електронній формі. Вона повинна бути обов'язково оплачена її власником.

Залежно від фіксованості доходу та участі в управлінні розрізняють *звичайні (прості)* і *привілейовані* акції.

Звичайна акція засвідчує:

а) право власника на участь в управлінні справами акціонерного товариства;

б) право на одержання дивідендів, причому не гарантованих і не фіксованих;

в) право на певну частину майна, яке залишається після ліквідації акціонерного товариства.

Привілейована акція засвідчує:

а) право власника на одержання дивідендів з фіксованим відсотком, який виплачується незалежно від результатів діяльності акціонерного товариства;

б) переважне право власника на першочергове одержання дивідендів і на пріоритетну участь у розподілі майна акціонерного товариства під час його ліквідації (якщо це передбачено умовами випуску акцій).

Облігація – це борговий цінний папір, що визначає боргові відносини між власником облігації та емітентом і підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у погоджений термін, а також виплачувати визначений

відсоток (винагороду). Відносини між вказаними особами трактуються як позика.

Облігація засвідчує таке:

а) право на одержання у фіксований термін її номінальної вартості або іншого майнового еквівалента;

б) право на одержання фіксованого відсотка від номінальної вартості облігації.

Акція та облігація належать до різних видів цінних паперів. Акція – це право на власність, а облігація – право на позику. Власник акції бере участь в управлінні (маються на увазі не привілейовані, а звичайні акції), а власник облігації такого права не має. Власнику облігацій гарантовано стабільний дохід (у вигляді твердої відсоткової винагороди), у той час як дивіденди можуть бути як великими, так і малими, або певний час взагалі не виплачуватися. Акції пов'язані з підвищеним ризиком, хоча обіцяють і більший прибуток. Вища надійність облігації супроводжується нижчим відсотком під час виплати з неї.

Ощадний (депозитний) сертифікат – це цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання зі спливом встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав. Ощадні сертифікати видаються банком під визначений договором відсоток на визначений термін або за вимогою.

Особливим видом переважно поточних фінансових інвестицій є *деривативи*. Визначення деривативів наведено в пп. 14.1.45 Податкового кодексу України. *Дериватив* – стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Стандартна (типова) форма деривативів, порядок їх випуску та обігу встановлюються законодавством. Предметом деривативів є цінні папери, товари або кошти. Предмети деривативів називають *базовими активами*. Випуск деривативів підлягає реєстрації у Державній комісії з цінних паперів і фондового ринку. До деривативів належать форвардні, ф'ючерсні контракти, опціони і варанти.

Форвардний контракт – стандартний документ, який засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін такого продажу при укладенні цього контракту.

Ф'ючерсний контракт – стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту.

Опціон – стандартний документ, який засвідчує право придбати (продати) цінні папери, товари або кошти на визначених умовах у майбутньому з фіксацією ціни на час укладення опціону або на час придбання за рішенням сторін контракту. Різновидом опціону є *варант*, який випускає емітент разом із власними привілейованими акціями та облігаціями, що надає його власнику право на придбання простих акцій емітента протягом певного періоду за певною ціною.

Деривативи є поточною фінансовою інвестицією, у результаті якої виникають права на придбання чи зобов'язання на продаж активів, тому і обліковується на субрахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» та одночасно на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання».

Сукупність різних цінних паперів, якими володіють інвестори, називається «портфелем інвестицій». Для цілей обліку фінансові інвестиції групуються за окремими ознаками. Придбані цінні папери залежно від мети інвестування, терміну перебування на підприємстві та ліквідності поділяють на довгострокові й поточні фінансові інвестиції (рис. 3.4).

Отже, *поточні фінансові інвестиції* – це інвестиції, які легко реалізуються та призначаються для утримання протягом терміну, що не перевищує одного року. Вони використовуються для вигідного розміщення тимчасово вільних грошових коштів підприємства. В основному це інвестиції у легкореалізовані цінні папери.

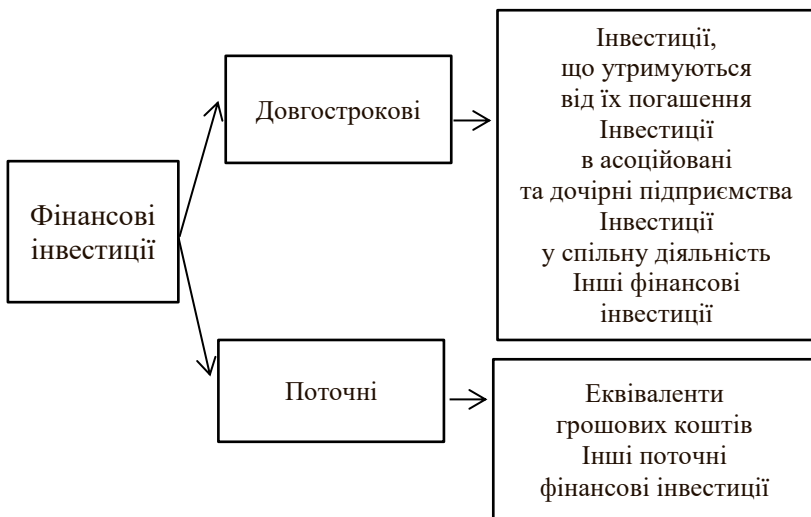


Рис. 3.4. Види фінансових інвестицій

Довгострокові фінансові інвестиції – це вкладення, які не можуть бути визначені як поточні; це інвестиції, що вкладені на термін більший за один рік, у юридично самостійні підприємства заради можливого їх придбання, впливу на них або для одержання додаткового прибутку. Довгострокові інвестиції поділяються на:

- ◆ інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення;
- ◆ інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства;
- ◆ інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи контрольними учасниками;
- ◆ інші фінансові інвестиції.

Поточні фінансові інвестиції поділяються на еквіваленти грошових коштів та інші поточні фінансові інвестиції.

Залежно від видів придбаних паперів, фінансові інвестиції також можна розподілити на дві групи: *пайові* (фінансові інвестиції, які надають право власності) та *боргові* (фінансові інвестиції, що не надають права власності).

Пайові інвестиції першої групи характеризуються тим, що вони:

- ◆ засвідчують право власності підприємства на частку у статутному капіталі емітента корпоративних прав;
- ◆ виступають у вигляді пайових цінних паперів (акцій) або внесків до статутного капіталу інших підприємств;
- ◆ мають необмежений термін обігу;
- ◆ утримуються підприємством для отримання доходу за рахунок дивідендів або придбані з метою перепродажу чи отримання доходу за рахунок зростання ринкової вартості інвестицій.

До боргових належать інвестиції, які:

- мають боргову природу;
- виступають як боргові цінні папери (облігації);
- утримуються підприємством до їх погашення з метою отримання доходу у вигляді процентів або придбані для перепродажу й отримання доходу за рахунок зростання ринкової вартості інвестицій;
- мають установлений термін обігу.

Фінансові інвестиції поділяються також на *прямі* та *портфельні*.

Пряма інвестиція – господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою особою.

Портфельна інвестиція – господарська операція, що має на меті придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на біржовому ринку (за винятком операцій з купівлі акцій як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами в обсягах, що перевищують 50% загальної суми акцій, емітованих іншою юридичною особою, які належать до прямих інвестицій).

Прямі інвестиції характеризуються безпосередньою участю інвестора у виборі об'єктів інвестування та вкладення коштів, а непрямі – придбанням частки в портфелі цінних паперів або майнових цінностей, як правило, через посередників.

Фінансовий інструмент – контракт, який одночасно призводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного

підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Фінансові інструменти у бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу і похідні фінансові інструменти.

Таким чином, ознакою фінансового інструменту є виникнення фінансового активу і фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу одночасно у двох суб'єктів. Тому необхідно розглянути, що таке фінансовий актив, фінансове зобов'язання та інструмент власного капіталу.

Фінансовий актив – це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
- б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства (дебіторська заборгованість, вексель до отримання, придбані облигації);
- в) контракт, що надає право обміну фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах (придбані конвертовані облигації);
- г) інструмент власного капіталу іншого підприємства (придбані акції, частки у статутному капіталі інших підприємств).

Фінансове зобов'язання – це контрактне зобов'язання:

- а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству (кредиторська заборгованість, вексель до сплати, облигації до сплати, позики до сплати);
- б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно невідповідних умовах (конвертовані облигації власної емісії).

Прикладами фінансових активів, які дають право на отримання грошей у майбутньому, та фінансових зобов'язань, за якими здійснюватимуться платежі в майбутньому, є:

- а) дебіторська і кредиторська заборгованість за торговельними операціями;
- б) векселі отримані і видані;
- в) заборгованість за позиками до отримання та до сплати;
- г) заборгованість за облигаціями до отримання та до сплати.

Фізичні активи (запаси, основні засоби), нематеріальні активи не є фінансовими активами, тому що вони не призводять до

виникнення дійсного права на отримання грошових коштів або інших фінансових активів. Аванси, сплачені постачальникам, також не є фінансовими активами, тому що майбутня економічна вигода від них надходить у формі постачання товарів або послуг, тобто не грошей або інших фінансових активів.

Аналогічно доходи майбутніх періодів і більша частина гарантійних зобов'язань (продаж товарів з гарантією) не є фінансовими зобов'язаннями, тому що вони погашаються товарами або послугами, а не грошима або іншими фінансовими активами.

Інструмент власного капіталу – це контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями (емітовані акції, частки у статутному капіталі).

Оцінка фінансових інвестицій визначається їх видами:

- вкладення до статутного капіталу (купівля паю) іншим підприємством оцінюється у розмірі, встановленому засновницькими та іншими аналогічними документами;
- надані позики та грошові кошти, перераховані на депозит у банку, оцінюються в розмірі фактичної вартості грошових коштів;
- цінні папери, як правило, оцінюються у розмірі фактичних витрат для інвестора (витрат на купівлю цінних паперів, сплати комісійних винагород посередникам тощо), але, враховуючи специфіку обігу цінних паперів, їх оцінка залежить також від їх видів, терміну обігу та зміни ринкової вартості.

У фінансових звітах використовуються в різних комбінаціях кілька різних методів оцінки, які визначені П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Вибір таких методів залежить від видів фінансових інвестицій (поточні чи довгострокові).

Є декілька видів оцінки цінних паперів за:

- номінальною вартістю (вартість, яка зазначена на бланку цінного папера);
- емісійною вартістю (ціна первинного розміщення цінного папера); курсовою (ринковою) вартістю;
- ліквідаційною вартістю;

– викупною вартістю (сума, яку сплачує акціонерне товариство за придбання власних акцій або у разі дострокового погашення облигацій);

– балансовою (книжковою) вартістю (вартість майна акціонерного товариства, створеного за рахунок власних джерел, поділена на кількість випущених акцій);

– обліковою вартістю (вартість, за якою цінні папери обліковуються на балансі підприємства на теперішній час).

Для того, щоб провести оцінку фінансових інвестицій на дату балансу (для відображення їх у фінансовій звітності), можна використовувати один із трьох методів:

1. Оцінка за справедливою вартістю.
2. Оцінка за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.
3. Оцінка за методом участі у капіталі.

Оцінка довгострокових інвестицій залежить як від виду цінних паперів, що формують інвестиційний портфель, так і від рівня впливу інвестора на операційну та фінансову діяльність підприємства, акції якого були придбані. Так, довгострокові фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства та у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі у капіталі (докладно питання обліку фінансових інвестицій за методом участі у капіталі та їх оцінки на дату балансу буде розглянуто далі).

У разі володіння борговими інвестиціями (облігаціями) для їх оцінки на дату балансу застосовується метод оцінки за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій (АСФІ).

Вкладення, які утримуються для перепродажу, повинні бути переоцінені на дату балансу за кожною інвестицією окремо, зважаючи на їхню справедливую вартість.

Порядок оцінювання фінансових інвестицій *за справедливою вартістю* встановлено пунктами 8 та 9 Положення (стандарту) 12 «Фінансові інвестиції». Сутність означеного методу полягає у тому, що для оцінки фінансової інвестиції на дату балансу використовується сума, що дорівнює вартості, за якою може бути здійснена

реалізація інвестиції в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Методом оцінки за справедливою вартістю на дату балансу оцінюють фінансові інвестиції, що придбані та утримуються виключно для продажу.

Порядок оцінювання означених вкладень на дату балансу за амортизованою собівартістю встановлено пунктом 10 П (С) БО 12 «Фінансові інвестиції». Сутність цього методу полягає в тому, що різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія у разі придбання) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. При цьому амортизована собівартість інвестиції визначається додаванням вартості вкладень на попередню дату та суми амортизації дисконту (премій) за звітний період.

Суть *амортизації премій* полягає в такому: їх сума повинна розподілятися на весь період, на який інвестиції були придбані, тобто спрямовуватись на сплату відсотків інвесторам. Таким чином, амортизацію премій необхідно протягом усього періоду розподілити так, щоб на дату погашення інвестицій їх поточна вартість дорівнювала номінальній, а сума премій досягла нульового значення.

Суть *амортизації дисконту* полягає в такому: його сума повинна розподілятися на весь період, на який придбана інвестиція, тобто спрямовуватись на збільшення витрат зі сплати відсотків інвесторам. Амортизація дисконту протягом цього періоду має розбиватися таким чином, щоб на дату погашення інвестицій їх поточна вартість дорівнювала номінальній, а сума дисконту досягла нульового значення. За допомогою цього методу проводиться оцінка на дату балансу фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення.

Сутність методу *оцінки фінансових інвестицій на дату балансу за методом участі в капіталі* охарактеризовано пунктами 11–14 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Метод участі в капіталі – це метод обліку інвестицій, за якого балансова вартість інвестицій збільшується або зменшується

на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта. Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора більша, ніж відповідна стаття власного капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується (або збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Суть методу участі в капіталі зводиться до такого правила: змінюється величина власного капіталу об'єкта інвестування. Відповідно, змінюється і вартість інвестицій на балансі підприємства-інвестора.

Згідно з пунктом 11 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», за методом участі в капіталі оцінюються такі фінансові інвестиції:

- в асоційовані підприємства (в яких інвесторові належить 25% акцій (голосів) і які не є дочірніми або спільними підприємствами інвестора);
- у дочірні підприємства (в яких пакет акцій (голосів) становить більше 25% статутного капіталу);
- у спільні підприємства зі створенням юридичної особи.

За методом участі в капіталі фінансові інвестиції обліковуються на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає критеріям визначення асоційованого або дочірнього підприємства. Припиняється застосування методу участі в капіталі для обліку та оцінки фінансових інвестицій з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування перестав відповідати зазначеним критеріям.

Згідно з пунктом 17 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», метод оцінки інвестицій за участю в капіталі не використовується, якщо фінансові інвестиції тільки формально відповідають вимогам, наявність яких свідчить про контроль або вплив з боку інвестора. Це головню фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства, коли:

- а) фінансові інвестиції придбані та утримуються для продажу протягом дванадцяти місяців з дати їх придбання;
- б) об'єкт інвестування веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

Такі фінансові інвестиції обліковуються та відображаються на дату балансу у фінансовій звітності за справедливою вартістю.

Інвестиції у спільну діяльність без створення юридичної особи відображаються підприємством на дату балансу способом розподілу останнього між учасниками пропорційно до ступеня контролю кожного. Цей порядок встановлено пунктами 19, 20 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Отже, визначені методи оцінки фінансових інвестицій необхідні для забезпечення основної мети складання фінансової звітності - надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. А це, своєю чергою, є однією з умов і способів зменшення ризику під час інвестування.

Оцінка інвестицій при придбанні

Основною оцінкою в організації-інвесторі при придбанні фінансових інвестицій та постановці їх на облік є оцінка цінних паперів за фактичною собівартістю (купівельною – ринковою вартістю цінних паперів, включаючи суми фактичних витрат підприємства на вкладення, витрати на сплату комісійних винагород посередникам тощо).

Фактичними витратами на придбання фінансових вкладень можуть бути: суми, що сплачуються згідно з договором продавцю; суми, що сплачуються спеціалізованим підприємствам, іншим підприємствам і особам за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням цінних паперів; винагороди, що сплачуються посередницьким організаціям, за участю яких придбані цінні папери; витрати на сплату відсотків за позиковими коштами, які використовуються на придбання цінних паперів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням цінних паперів. Формування первісної вартості фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання.

Оцінка інвестицій на дату балансу

При складанні звітності застосовують такі методи оцінки: за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю і за методом участі в капіталі.

За *справедливою вартістю* відображаються всі інвестиції, крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення

або обліковуються за методом участі в капіталі, а також інвестиції, справедливо вартість яких достовірно визначити неможливо (з урахуванням зменшення корисності інвестицій).

За *амортизованою собівартістю* відображаються інвестиції, не призначені для продажу (друга група); вони охоплюють інвестиції у боргові цінні папери та акції.

Інвестиції у боргові цінні папери придбаються з метою одержання доходу у вигляді відсотків і утримуються підприємством до погашення (інвестиції в облигації, вексели), тому такі інвестиції оцінюються за амортизованою собівартістю. Якщо інвестицію придбано дешевше, то вона придбана з дисконтом, а якщо покупець заплатив суму, що перевищує номінальну вартість інвестицій, та він купив її з премією.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Ефективна ставка відсотка визначається шляхом ділення суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості погашення.

Оцінка фінансових інвестицій при вибутті

При вибутті (продажу, обміні тощо) цінних паперів можуть застосовуватись такі методи їх оцінки:

- за вартістю одиниці кожного цінного папера (або одного виду);
- за середньою вартістю;
- за вартістю перших за часом закупівель (метод ФІФО).

Метод оцінки ФІФО використовуються підприємствами, що є професійними учасниками ринку цінних паперів. Поточні активи не повинні оцінюватись дорожче їхньої чистої вартості реалізації, що дорівнює сумі грошових коштів, які отримують підприємства після їх продажу, мінус витрати, необхідні для їх підготовки до продаж організації самого процесу продажу.

3.10. Синтетичний та аналітичний облік довгострокових і поточних фінансових інвестицій

Бухгалтерський облік фінансових інвестицій ведеться залежно від того, за якими методами вони обліковуються. *Синтетичний облік* довгострокових фінансових інвестицій ведуть на активному, балансовому рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначений для обліку господарських засобів, узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном.

На рахунку 14 відображаються фінансові інвестиції на період більший за один рік, а також усі інвестиції, які неможливо вільно реалізувати у будь-який момент. Рахунок 14 має такі субрахунки:

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

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунку 14 відображається вартість довгострокових фінансових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі тощо.

До кожного з цих рахунків можуть відкриватися субрахунки третього порядку, як-от: «Частки, паї та акції», «Боргові цінні папери», «Надані довгострокові позики», «Внески за договором про створення спільного підприємства». Якщо надана позика забезпечується векселем позичальника, ця інвестиція обліковується на рахунку «Боргові цінні папери». Наведений перелік можливих рахунків не є вичерпним.

Облік довгострокових фінансових інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства слід вести на субрахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»

(табл. 3.22 і 3.23). За дебетом цих рахунків відображається інформація про види інвестицій і вкладені суми, за кредитом – зменшення вартості вкладень і вибуття цих активів зі складу фінансових інвестицій. За дебетом субрахунку 141 відображаються суми, які становлять частку інвестора в капіталі підприємства – пов’язаної сторони, – у кореспонденції з рахунками обліку коштів, доходів і розрахунків.

Таблиця 3.22

**Типова кореспонденція за дебетом субрахунку 141
«Інвестиції пов’язаним сторонам
за методом обліку участі капіталі»**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання контрольного (блокувального) пакета акцій за кошти, або спрямування інвестицій у спільне підприємство у грошовій формі, достатніх, щоб справляти істотний вплив на його діяльність	141	311
2	Збільшення частки інвестора у капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	421
3	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого вкладеного капіталу	141	422
4	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період суми дооцінки активів, що належать об’єкту інвестування	141	423
5	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування в частині, еквівалентній вартості безоплатно отриманих необоротних активів	141	424
6	Збільшення частки інвестора в капіталі об’єкта інвестування внаслідок приросту за звітний період іншого додаткового капіталу	141	425
7	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, якими супроводжується придбання контрольного або блокувального пакета акцій, додаються до вартості інвестицій	141	685
8	Частка чистого прибутку асоційованого підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	721

<i>Продовження таблиці 3.22</i>			
1	2	3	4
9	Частка чистого прибутку спільного підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	722
10	Частка чистого прибутку дочірнього підприємства, зароблена ним у звітному періоді, збільшує вартість інвестицій	141	723
11	До наявного пакета акцій іншого підприємства, придбавається ще певна кількість акцій цього самого підприємства достатня для того, щоб в сумі ці інвестиції були блокувальним пакетом. Таким чином, об'єкт інвестування перетворюється з непов'язаної сторони на пов'язану	141	143

За кредитом субрахунка 141 відображаються суми дивідендів або інших виплат емітента, належні інвестору з нарахованої у черговий раз частки прибутку, у кореспонденції з рахунком обліку розрахунків.

Таблиця 3.23

**Типова кореспонденція за кредитом субрахунку 141
«Інвестиції пов'язаним сторонам
за методом обліку участі у капіталі»**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	Зниження частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування настільки, що частка, яка залишилася, не становить контрольний (блокувальний) пакет. Таким чином, об'єкт інвестування перетворюється з пов'язаної сторони на непов'язану	143	141
2	Нарахування доходів до отримання (наприклад, дивідендів або доходів від участі чистого прибутку об'єкта інвестування)	373	141
3	Частка збитків, належних інвестору за звітний період, зменшує суму інвестицій у дочірнє, асоційоване або спільне підприємство	96	141

Субрахунок 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» – це рахунок бухгалтерського обліку довгострокових позик і боргових цінних паперів підприємств, які завдяки основним (пайовим) вкладенням інвестор контролює або на діяльність яких справляє істотний вплив. (табл. 3.24).

Таблиця 3.24

**Типова кореспонденція за дебетом субрахунку 142
«Інші інвестиції пов'язаним сторонам»**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	Придбання довгострокових боргових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	142	311
2	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе лише у випадках, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	142	64
3	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	142	733

За кредитом субрахунку 142 відображається їх вибуття, зниження вартості чи зменшення заборгованості, в кореспонденції з рахунками розрахунків (табл. 3.25). Довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 142 обліковуються за собівартістю або справедливою вартістю, а облігації – за амортизованою собівартістю.

Субрахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – це рахунок бухгалтерського обліку довгострокових позик і боргових цінних паперів підприємств, які не є стосовно інвестора дочірніми, асоційованими або спільними.

Боргові цінні папери виражають позичання грошей. До них належать: комерційні (товарні) векселі, грошові й ощадні сертифікати, довгострокові та інші документально оформлені зобов'язання з терміном виконання понад один рік.

Таблиця 3.25

**Типова кореспонденція за кредитом субрахунку 142
«Інші інвестиції пов'язаним сторонам»**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	Погашення довгострокових облігацій або наданих позик. Проведення можливе у разі, якщо зазначені інвестиції значилися у складі довгострокових до моменту погашення	311	142
2	Нарахування амортизації премії (на балансі утримувача облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	952	142
3	Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	971	142
4	Втрата фінансових інвестицій унаслідок надзвичайних подій	99	142

Довгострокові фінансові інвестиції на субрахунку 143 обліковуються за собівартістю або справедливою вартістю, а векселі та облігації – за амортизованою собівартістю (табл. 3.26 і 3.27).

Таблиця 3.26

**Типова кореспонденція за дебетом субрахунку 143
«Інвестиції непов'язаним сторонам»**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	Придбання довгострокових цінних паперів або надання довгострокової грошової позики за договором позики	143	311
2	Отримання довгострокового кредиту або позики довгостроковими борговими цінними паперами	143	50
3	Отримання короткострокового кредиту або позики у вигляді довгострокових боргових цінних паперів	143	60
4	Включення до первісної вартості фінансових інвестицій податків або обов'язкових платежів, обкладенням якими супроводжується придбання цінних паперів або укладення договорів позики. Проведення можливе у разі, коли ці податки та платежі не підлягають відшкодуванню	143	64
5	Нарахування амортизації дисконту (на балансі утримувача облігацій), зарахування збільшеної таким чином вартості цінних паперів до складу фінансових доходів	143	733

Таблиця 3.27

**Типова кореспонденція за кредитом субрахунка 143
«Інвестиції непов'язаним сторонам»**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	Погашення довгострокових облігацій, векселів, наданих позик і повернення коштів з депозиту	311	143
2	Нарахування амортизації премії (на баланс власника облігацій), зарахування суми зниження вартості цінних паперів до складу фінансових витрат	952	143
3	Списання довгострокових цінних паперів, а також інших довгострокових вкладень (крім позик) унаслідок їх продажу	971	143
4	Втрата фінансових інвестицій унаслідок надзвичайних подій	99	143

Аналітичний облік за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

Побудова аналітичного обліку залежить від видів придбаних цінних паперів та підприємств, що їх емітували (випустили). При цьому він має забезпечити можливість отримання інформації про фінансові вкладення в об'єкти як на території України, так і за кордоном (табл. 3.28).

Таблиця 3.28

Аналітичний облік цінних паперів

№ з/п	Вид цінного папера	Аналітичний облік
1	Акції	За акціонерними товариствами та видами акцій із зазначенням номінальної та фактичної (облікової) вартості.
2	Акції іноземних акціонерних товариств	За акціонерними товариствами та видами акцій у гривнях та в іноземній валюті, в якій вони випущені.
3	Депозитні сертифікати	У розрізі установ банку і строків відшкодування грошових коштів.
4	Облігації	За строками, видами та емітентами, із забезпеченням можливості одержання даних про фінансові вкладення у країні і за кордоном, а також у національній та іноземній валютах.

Порядок облікових записів щодо надходження фінансових інвестицій визначається, зважаючи на джерела такого надходження. Підприємства можуть купувати фінансові інвестиції (цінні папери), одержувати їх як внесок до статутного капіталу, а також в оплату заборгованостей.

Згідно з П(С)БО 12, первісно всі фінансові інвестиції оцінюються за собівартістю, а при оцінці на дату складання балансу вони оцінюються по-різному, залежно від виду фінансових інвестицій та інших моментів.

Інформація про рух поточних фінансових інвестицій узагальнюється на рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», призначеному для *синтетичного обліку* інвестицій в акції, облігації, депозитні сертифікати, придбані з метою перепродажу протягом дванадцяти місяців. Рахунок 35 має такі субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів» – для обліку високоліквідних фінансових інвестицій, які характеризуються незначним ризиком зміни вартості та термін погашення яких не перевищує три місяці;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції» – для обліку інших поточних фінансових інвестицій.

За дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображаються вартість придбаних еквівалентів грошових коштів (субрахунок 351) та інших поточних фінансових інвестицій (субрахунок 352) за їхньою собівартістю й суми дооцінки при збільшенні справедливої (ринкової) вартості.

За кредитом рахунку 35 списуються балансова вартість реалізованих (таких, що вибули) інвестицій та суми їх переоцінки.

Сальдо дебетове відображає справедливу вартість фінансових інвестицій на дату балансу. У бухгалтерському балансі сальдо за рахунком 35 відображається у складі поточних активів.

Аналітичний облік здійснюється за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості одержання інформації про інвестиції як на території країни, так і за її межами.

Надходження поточних інвестицій і збільшення їх балансової вартості можливе в результаті:

- 1) придбання фінансових інвестицій:
 - за грошові кошти;

- способом обміну на цінні папери власної емісії;
- завдяки обміну на інші активи;

2) дооцінки первісної собівартості до справедливої вартості.

Придбання короткострокових фінансових інвестицій відображається в обліку за дебетом рахунку 35, а кредитуються різні рахунки, залежно від форми сплати за них, а саме:

Дебет 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Кредит 31 «Рахунки в банках» – при сплаті шляхом перерахунку;

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – за отримання в оплату за реалізовану продукцію;

Кредит 37 «Розрахунки з різними дебіторами» – під час отримання у погашення дебіторської заборгованості;

Кредит 46 «Неоплачений капітал» – при отриманні як внесок до статутного капіталу та інші.

Розкриття інформації про фінансові інвестиції можна отримати у такій фінансовій звітності: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, та у Примітках до річної фінансової звітності.

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте сутність основних засобів підприємства, їхній склад і класифікацію.
2. Розкрийте сутність нематеріальних активів підприємства, їхній склад і класифікацію.
3. Що таке амортизація основних засобів? Назвіть методи нарахування амортизації.
4. Що є об'єктом амортизації основних засобів?
5. Розкрийте сутність ремонту та його видів.
6. Що таке переоцінка основних засобів та яка мета її проведення?
7. Що таке інвестиційна нерухомість?
8. Як визначається первісна вартість основних засобів?

9. Як здійснюється облік придбання основних засобів?
10. Як здійснюється облік вибуття основних засобів?
11. Які особливості обліку придбання та вибуття інших необоротних матеріальних активів.
12. На які класифікаційні групи поділяють нематеріальні активи з метою бухгалтерського обліку?
13. Що таке первісна вартість нематеріальних активів? З чого вона складається?
14. Як визначається первісна вартість безоплатно отриманих нематеріальних активів, придбаних шляхом обміну на інші активи?
15. Які методи застосовують для нарахування амортизації нематеріальних активів?
16. Як відображається в обліку сума нарахованої амортизації?
17. З якою метою здійснюється переоцінка нематеріальних активів?
18. Які є методи оцінки нематеріальних активів?
19. Що таке фінансова інвестиція?
20. В яких формах можна здійснювати інвестування в інше підприємство?
21. Чим відрізняються поточні фінансові інвестиції від довгострокових?
22. Поясніть різницю між акціями і облигаціями.
23. За якою оцінкою первісно відображаються в обліку придбані за гроші поточні фінансові інвестиції?
24. З чого складається собівартість поточних фінансових інвестицій?
25. Як оцінюються довгострокові фінансові інвестиції в момент придбання, на дату балансу, при вибутті?
26. У чому сутність методу участі в капіталі?
27. Як відображаються в обліку операції з придбання фінансових інвестицій за грошові кошти?
28. Як відображаються в обліку операції з продажу фінансових інвестицій?
29. Як обліковуються фінансові інвестиції за методом участі в капіталі?

Тестові завдання

1. Яким записом відображається нарахування амортизації основних засобів загальновиробничого призначення:

- а) Д 23 К 131;
- б) Д 91 К 131;
- в) Д 10 К 131;
- г) Д 93 К 131.

2. Сума визнаного доходу від реалізації основних засобів відображається записом:

- а) Д 377 К 742;
- б) Д 742 К 377;
- в) Д 972 К 10;
- г) Д 972 К 742.

3. Яким документом оформлюється ліквідація основних засобів:

- а) акт списання основних засобів;
- б) накладна;
- в) рахунок-фактура;
- г) інвентаризаційний опис.

4. Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методу:

- а) ефективної ставки відсотка;
- б) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці;
- в) прямолінійного;
- г) середньозваженої собівартості.

5. Витрати з придбання основних засобів відображаються записом:

- а) Д 152 К 641;
- б) Д 152 К 631;
- в) Д 131 К 152;
- г) Д 10 К 631 .

6. На підставі якого документа визнаються активами придбані основні засоби:

- а) акт на списання основних засобів;
- б) рахунок-фактура;
- в) акт приймання-передачі;
- г) інвентарний опис.

7. До основних засобів належать:

- а) матеріальні активи вартістю до 15 неоподаткованих мінімумів за одиницю;
- б) матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких менше одного року;
- в) матеріальні активи не залежно від вартості і терміну корисного використання;
- г) матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

8. Витрати на транспортування основних засобі відносять:

- а) на збільшення збитків;
- б) до первісної вартості;
- в) на збільшення загальновиробничих витрат;
- г) до статутного капіталу.

9. Яким записом відображається витрати з придбання нематеріальних активів:

- а) Д 12 К 631;
- б) Д 154 К 631;
- в) Д 154 К 133;
- г) Д 133 К 154.

10. Яким записом відображається визнаний дохід від реалізації нематеріальних активів:

- а) Д 742 К 641;
- б) Д 377 К 742;
- в) Д 79 К 742;
- г) Д 972 К 742.

11. В якій оцінці відображаються в поточному обліку придбані за плату нематеріальні активи:

- а) за вартістю можливої реалізації;
- б) за первісною вартістю;
- в) на суму зносу;
- г) за залишковою вартістю.

12. Яким записом відображається витрати з придбання нематеріальних активів:

- а) Д 12 К 631;
- б) Д 154 К 631;
- в) Д 154 К 133;
- г) Д 133 К 154.

13. Яким записом відображається визнаний дохід від реалізації нематеріальних активів:

- а) Д 742 К 641;
- б) Д 377 К 742;
- в) Д 79 К 742;
- г) Д 972 К 742.

14. Яким записом відображаються в обліку внески засновників нематеріальними активами до статутного капіталу:

- а) Д 10 К 46;
- б) Д 46 К 40;
- в) Д 30 К 46;
- г) Д 12 К 46.

15. До фінансових інвестицій, що надають право власності, належать:

- а) облігації до отримання;
- б) внески до статутного капіталу;
- в) довгострокові векселі;
- г) облігації до сплати.

17. За якою оцінкою в момент придбання обліковуються поточні фінансові інвестиції?

- а) справедливою вартістю;

- б) амортизованою собівартістю;
- в) собівартістю;
- г) дисконтованою вартістю.

18. За якою оцінкою на дату складання балансу обліковуються поточні фінансові інвестиції?

- а) справедливою вартістю;
- б) амортизованою собівартістю;
- в) собівартістю;
- г) дисконтованою вартістю.

Практичні завдання

Завдання 1

1. Визначити первісну вартість придбаних основних засобів.
2. Відобразити операції з придбання основних засобів в бухгалтерському обліку.

Придбання основних засобів за грошові кошти на умовах подальшої оплати.

Підприємство «Компас» придбало у постачальника верстат вартістю 600000 грн. (у т. ч. ПДВ – 100 000 грн). Вартість транспортних послуг, пов'язаних з придбанням верстату – 24000 грн (у т. ч. ПДВ – 4000 грн). Крім того, нараховано заробітну плату працівникам підприємства, що здійснювали установку та налагодження верстата, у сумі 8000 грн. Відрахування на соціальні заходи становлять 1760 грн.

Завдання 2

Придбання основних засобів за грошові кошти на умовах попередньої оплати. Підприємство придбало приміщення складу вартістю 360000 грн, у т. ч. ПДВ – 60000 грн. Вартість оформлення права власності – 3600 грн (без ПДВ).

Таблиця 1

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-Т	К-Т	
1	На підставі отриманого рахунку від продавця перераховано передоплату за приміщення			
2	Сума ПДВ, сплачена при передоплаті, включена до складу податкового кредиту			
3	Сплачено за оформлення права власності			
4	Отримано документ, що підтверджує право власності			
5	Відображені витрати на придбання у складі капітальних інвестицій			
6	Відображено податкові розрахунки з ПДВ			
7	Об'єкт введено в експлуатацію			

Завдання 3

Придбання основних засобів, що потребують монтажу, за грошові кошти.

ВАТ «Марта» придбало верстат шліфувальний, що потребує монтажу, вартістю 15000 грн, ПДВ – 3000 грн. Транспортні витрати за доставку становлять 600 грн, ПДВ на послуги з доставки – 120 грн. Витрати з монтажу (вартість витрачених матеріалів) – 800 грн.

Завдання 4

Спорудження основних засобів.

При спорудженні будівлі, яку ТОВ «Лілея» планує використовувати у господарській діяльності, понесені такі витрати:

- нараховано сторонній організації оплату за виконані підйомним краном роботи. Вартість робіт – 60000 грн, без ПДВ;
- придбані з метою використання при спорудженні будівлі та використані будівельні матеріали вартістю 300000 грн, у т. ч. ПДВ – 50000 грн;
- нараховано заробітну плату працівникам підприємства, зайнятим спорудженням будівлі, – 30000 грн;
- відрахування на соціальні заходи становили 17600 грн.

Завдання 5

Безоплатне отримання основних засобів. ТОВ «Колос» безоплатно одержало від ТОВ «Мрія» комп'ютер вартістю 20000 грн, ПДВ – 4000 грн.

Завдання 6

Підприємство «Явір» та фірма «Світанок» уклали договір міни (бартеру) на обмін обладнання В на обладнання Д за справедливою вартістю (договірною) 110000 грн без ПДВ.

Згідно з договором, фірма «Світанок» одержала від підприємства «Явір» обладнання В. Взамін вона передала обладнання Д (первісна вартість – 150000 грн, знос – 25000 грн, залишкова вартість – 125000 грн).

Підприємство «Явір» одержало обладнання Д, передавши обладнання В (первісна вартість – 140000 грн, знос – 40000 грн).

Завдання 7

Фірма «Юпітер» уклала з фірмою «Сатурн» договір міни (бартеру) верстата на автомобіль. У фірми «Юпітер» справедлива вартість переданого верстата – 24000 грн. (у т.ч. ПДВ – 4000 грн). Його первісна вартість – 34000 грн, накопичений знос – 16000 грн, залишкова вартість – 18000 грн.

Взамін одержали автомобіль, доплативши 12000 грн. Справедлива вартість автомобіля – 36000 грн (у т.ч. ПДВ – 6000 грн).

Завдання 8

ПП «Альбатрос» (платник ПДВ та податку на прибуток на загальних підставах) один із партнерів подарував легковий автомобіль. Комісія, створена на підприємстві, встановила, що його справедлива вартість – 50000 грн, строк корисного використання – 5 років, а ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Доставку авто ПП «Альбатрос» замовило в транспортній організації (юрособа-єдинник), вартість послуг – 2400 грн (у т.ч. ПДВ – 400 грн).

Згідно з наказом про облікову політику, транспортні засоби амортизують прямолінійним методом.

Авто ПП «Альбатрос» буде використовувати в адміністративних цілях (в обкладених ПДВ операціях у межах господарської діяльності).

Завдання 9

Нарахування амортизації основних засобів.

Первісна вартість верстата універсального становить 30 000 грн, ліквідаційна вартість – 2000 грн, строк корисного використання – 4 роки:

- варіант А – за прямолінійним методом;
- варіант Б – за виробничим методом, якщо протягом 4-х років експлуатації верстата планується виготовити продукції: за 1-й рік – 21000 шт., за 2-й рік – 25000 шт., за 3-й рік – 23000 шт., за 4-й рік – 26000 шт.;
- варіант В – за кумулятивним методом;
- варіант Г – за методом прискореного зменшення залишкової вартості;
- варіант Д – за методом зменшення залишкової вартості.

Результати розрахунків подати в формі таблиці (табл. 2).

Таблиця 2

Рік	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1					
2					
3					
4					
5					
6					

Завдання 10

Підприємство придбало нематеріальний актив, вартість якого становить 24000 грн. При цьому встановлено термін корисного використання 5 років.

Потрібно, використовуючи прямолінійний метод нарахування амортизації, визначити річну та місячну суму амортизаційних відрахувань.

Завдання 11

Підприємство придбало у січні 2022 р. ліцензії для забезпечення своєї діяльності в майбутньому з оплатою грошовими коштами:

- на виробництво продукції терміном на 5 років за 50 000 грн;
- на здійснення роздрібною торгівлі цією продукцією терміном на 1 рік за 12000 грн.

Потрібно відобразити наведену господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 12

Підприємство «Мрія» придбало майно ліквідованого підприємства «Оріон» на загальну суму 1000000 грн. При цьому справедлива вартість активів підприємства «Оріон» на дату придбання становить 1 420 000 грн, справедлива вартість зобов'язань підприємства «Оріон» на дату придбання – 380000 грн.

Потрібно визначити суму негативного гудвілу та відобразити в обліку вказану нижче операцію.



ОБЛІК ЗАПАСІВ І ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

- 4.1. Визнання, класифікація та первісна оцінка запасів*
- 4.2. Документування господарських операцій з обліку запасів*
- 4.3. Синтетичний та аналітичний облік надходження запасів*
- 4.4. Оцінка й облік запасів при вибутті*
- 4.5. Економічний зміст, визнання та класифікація витрат виробництва*
- 4.6. Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва та формування собівартості реалізації на підприємстві*

4.1. Визнання, класифікація та первісна оцінка запасів

Облік запасів регламентується П(С)БО 9 «Запаси», відповідно до якого запасами є активи, які:

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

Визнавати запаси активами можна тільки в тому разі, якщо дотримуються такі стандартні умови:

1) підприємству перейшли ризики і вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;

2) підприємство здійснює управління запасами та контроль над ними;

3) існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням запасів;

4) вартість запасів може бути достовірно визначена.

Особливістю запасів є те, що вони належать до оборотних активів. Іншими словами, запаси призначені для реалізації або споживання протягом одного операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу.

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

Для правильної організації обліку запасів на підприємстві важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Вона є необхідною для планування, обліку та звітності у сфері руху матеріальних ресурсів, організації складського господарства, створення інформаційної бази, розподілу обов'язків між фахівцями.

Запаси класифікуються за трьома ознаками (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Групування запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»

№ з/п	Ознаки групування	Вид запасів
1	Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари
2	Знаходяться у процесі виробництва з метою подальшої реалізації продукту виробництва	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак
3	Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, МШП

Класифікація означає знаходження чіткого місця кожному елементу виробничих запасів у групі оборотних засобів. Основою класифікації є їх роль на різних стадіях операційного циклу підприємства. Класифікація запасів, відповідно до законодавчих

вимог, передбачає ділення запасів для цілей бухгалтерського обліку залежно від способу, яким вони отримані, та напряму, в якому їх використовуватимуть. Згідно зі зазначеною класифікацією, **запаси включають:**

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво (далі – НЗВ) у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незавершених технологічних процесів;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу та відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети (далі – МШП), що використовуються не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року;

- поточні біологічні активи, які оцінюються згідно з П(С)БО 9, а також сільськогосподарську продукцію та продукцію лісового господарства після її первісного визнання.

Детально класифікацію представлено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Класифікація запасів на рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку

Рахунок (субрахунок) бухгалтерського обліку	Зміст рахунку (субрахунку)
1	2
<p>Виробничі запаси (рахунок 20) – призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів (у тому числі сировини і матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва.</p>	

Продовження таблиці 4.2

1	2
201 «Сировина й матеріали»	<p>На цьому субрахунку відображають наявність і рух сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виробництві. Тут же відображають допоміжні матеріали, які використовуються при виробництві продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі. Підприємства, що заготовлюють сільгосппродукцію для переробки, також відображають на цьому субрахунку її вартість. Підрядні будівельні підприємства ведуть на цьому субрахунку облік основних матеріалів, які використовуються при здійсненні будівельно-монтажних і ремонтних робіт.</p>
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	<p>На цьому субрахунку відображають наявність і рух купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, які придбані для комплектування продукції, що випускається, і потребують додаткових витрат праці для їх обробки або складання.</p> <p>На цьому ж субрахунку науково-дослідні і конструкторські організації відображають придбані ними комплектуючі вироби для проведення наукових (експериментальних) робіт, спеціальне обладнання й інструменти, пристрої та інші прилади.</p> <p>Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається в собівартість продукції підприємства, відображають на рахунку 28 «Товари».</p>
203 «Паливо»	<p>Тут обліковують наявність і рух палива (нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів), яке отримується або заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії й опалення будівель. На цьому субрахунку також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ.</p>

Продовження таблиці 4.2

1	2
204 «Тара й тарні матеріали»	Тут відображають наявність і рух усіх видів тари (крім тари, що використовується як господарський інвентар), а також матеріалів і деталей, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепа тощо).
205 «Будівельні матеріали»	На цьому субрахунку підприємства-забудовники відображають рух будматеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, що підлягають монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.
206 «Матеріали, передані в переробку»	На цьому субрахунку обліковують матеріали, які передані в переробку на сторону і які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Аналітичний облік матеріалів, переданих у переробку, ведуть у розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль над операціями з переробки і відповідними витратами.
207 «Запасні частини»	Тут ведуть облік придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі й обороті. Тут же ведуть облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств або на ремонтних підприємствах. Аналітичний облік запасних частин ведуть за місцями зберігання й однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів і агрегатів обмінного фонду ведуть за таким групами: <ul style="list-style-type: none">– придатні до експлуатації (нові та відновлені);– що підлягають відновленню (на складі);– що перебувають у ремонті.

Продовження таблиці 4.2

1	2
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	На цьому субрахунку обліковують мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками і хворобами сільгоспкультур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, які використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображають саджанці, насіння і корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висадки, посіву і відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.
209 «Інші матеріали»	На цьому субрахунку обліковують бланки суворого обліку (за вартістю придбання), відходи виробництва (обрубку, обрізку, стружку тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, отримані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.
<p>Поточні біологічні активи (рахунок 21) – призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух поточних біологічних активів тваринництва (зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунної з основного стада і реалізованої без постановки на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації) і рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо).</p>	
211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	На цьому субрахунку ведуть облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведуть за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Продовження таблиці 4.2

1	2
<p>212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»</p>	<p>Тут ведуть облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведуть за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, вибракувана з основного стада, тощо).</p>
<p>213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»</p>	<p>На цьому субрахунку ведуть облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, внаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9. Аналітичний облік ведуть за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.</p>
<p>Малоцінні та швидкозношувані предмети (рахунок 22)</p>	
<p>22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»</p>	<p>Рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух МШП, які належать підприємству і перебувають у складі запасів. При цьому до МШП належать предмети, які використовуються не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг тощо. Аналітичний облік МШП ведуть за видами предметів по однорідних групах, установлених виходячи з потреб підприємства.</p>
<p>Виробництво (рахунок 23)</p>	
<p>23 «Виробництво»</p>	<p>Рахунок слугує для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Тут відображають прямі виробничі та розподілені загальновиробничі витрати, а також втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин. Аналітичний облік ведуть за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виготовляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат можна вести за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.</p>

Продовження таблиці 4.2

1	2
Брак у виробництві (рахунок 24)	
24 «Брак у виробництві»	Рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про продукцію, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть використовуватися тільки після додаткових витрат на виправлення. Аналітичний облік ведуть за видами виробництва.
Напівфабрикати (рахунок 25)	
25 «Напівфабрикати»	Рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух напівфабрикатів власного виробництва. Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, на яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізують на сторону як готову продукцію.
	До речі, до напівфабрикатів належить продукція, яка не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва і потребує доопрацювання або укомплектування (чавун передільний у чорній металургії, сира гума і клей у гумовій промисловості, сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості, солод у пивоварній промисловості тощо). Аналітичний облік ведуть за видами напівфабрикатів, визначеними виходячи з потреб підприємства.
Готова продукція (рахунок 26)	
26 «Готова продукція»	Призначення цього рахунку – узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції підприємства. При цьому до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена і яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів зі замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Аналітичний облік ведуть за видами готової продукції.

1	2
Продукція сільськогосподарського виробництва (рахунок 27)	
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	<p>Рахунок слугує для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух сільськогосподарської продукції, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> – продукції, отриманої від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства і призначеної для продажу на сторону і для іншого невиробничого споживання (видачі та продажу працівникам, передачі в їдальні, дитячі садки тощо); – продукції, призначеної для споживання у тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; – продукції, вирощеної для годування худоби (зелена маса, корм, плоди тощо); – побічної продукції та відходів, отриманих при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; – насіння і посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання і ремонту власних насаджень тощо. <p>Аналітичний облік ведуть за видами продукції сільськогосподарського виробництва.</p>
<p>Товари (рахунок 28) – на цьому рахунку ведуть облік руху товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ), що надійшли на підприємство з метою продажу.</p>	
281 «Товари на складі»	<p>На цьому субрахунку ведуть облік руху і наявності товарних запасів, що перебувають на оптових і розподільчих базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо.</p>
282 «Товари в торгівлі»	<p>Тут ведуть облік руху і наявності товарів, що перебувають на підприємствах роздрібно-ї торгівлі (у магазинах, наметах, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).</p>

<i>Продовження таблиці 4.2</i>	
1	2
283 «Товари на комісії»	На цьому субрахунку ведуть облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають переходу права власності на ці товари до їх продажу (наприклад, за договорами доручення). Аналітичний облік ведуть за видами товарів і комісіонерами.
284 «Тара під товарами»	Тут ведуть облік наявності та руху тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різницю між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відносять на субрахунок 285 «Торгова націнка».
285 «Торгова націнка»	На цьому субрахунку підприємства роздрібно торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгіву націнку на товари, тобто різницю між покупною і продажною (роздрібною) вартістю товарів.
286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	Тут ведуть облік наявності та руху необоротних активів і груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу. Такі необоротні активи переводять до складу запасів відповідно до П(С)БО 27.

На підприємствах кожна група матеріалів може складатись із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів. Тому за ознаку для технологічної класифікації матеріально-технічних ресурсів виробничих підприємств прийнято найменування, вид, сорт і марку.

На основі класифікації розробляють систематизований перелік матеріально-технічних ресурсів, які поділені за групою, підгрупою і найменуванням (які є ознаками технічної класифікації) матеріально-технічних ресурсів. Кожному матеріально-технічному

ресурсу присвоюється номенклатурний номер, під яким він занесений у номенклатуру-цінник.

Номенклатура-цінник – коротке цифрове позначення, в якому закодovanі вид, сорт, марка або розмір матеріалу та їх облікова ціна.

Присвоєння кожному конкретному виду, сорту і розміру матеріалу індивідуального номенклатурного номера усуває можливість помилок, коли робітники по-різному називають той самий матеріал.

Номенклатурний номер – це не індивідуальне ім'я конкретного матеріалу, в цьому відмінність номенклатурного номера від інвентарного.

Під одним номенклатурним номером можуть обліковуватись декілька матеріалів з однаковим набором параметрів. Проте якщо окремі сорти матеріалів, що об'єднані в одну облікову позицію, не є взаємозамінними, то їх облік за кожним окремим матеріалом ведеться додаванням до загального номенклатурного номера додаткового порядкового номера (через тире).

У номенклатурі матеріали розташовуються за групами, а всередині групи – за алфавітом. У номенклатурі вказують також одиницю виміру, його шифр, облікову ціну матеріалу, тобто складається номенклатура-цінник, який є основою організації обліку виробничих запасів на підприємстві.

При надходженні, зберіганні і використанні матеріалів на основі номенклатури-цінника на всіх документах, які стосуються конкретного матеріалу, вказується його номенклатурний номер.

Запаси визнаються активом, якщо:

- 1) підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом оперативного управління;
- 2) підприємство здійснює управління та контроль за запасами;
- 3) підприємство у майбутньому може отримати економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- 4) вартість запасів може бути достовірно визначена.

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

Загальну характеристику оцінок запасів при надходженні на дату складання балансу та при вибутті подано на рис. 4.1.

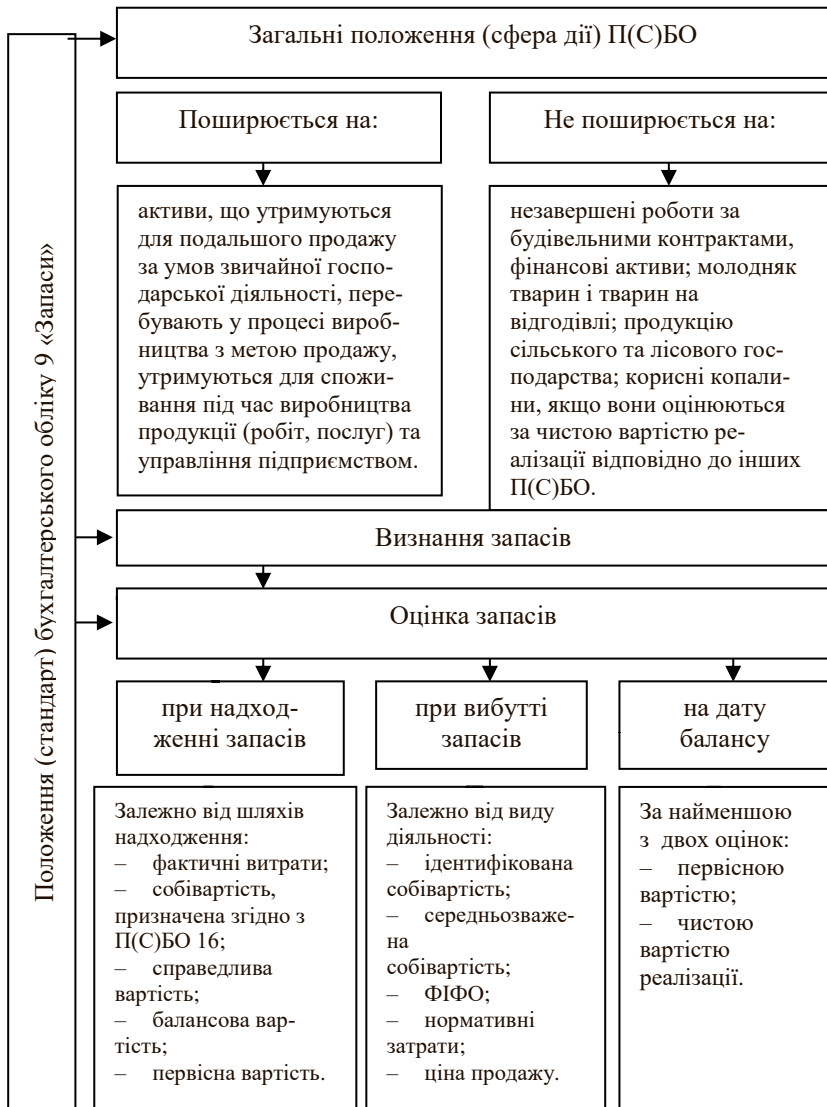


Рис. 4.1. Характеристика П(С)БО 9 «Запаси»

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Формування первісної вартості запасів, які потрапили на підприємство різними шляхами і з різних джерел, представлено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

**Формування первісної вартості отриманих запасів
залежно від шляхів отримання запасів**

Шляхи отримання запасів	Первісна вартість
1	2
Придбані за плату	<p>Оприбутковуються за первісною вартістю, до якої входить: Ціна придбання – знижки (згідно з договором поставки) – непрямі податки + сума ввізного мита + ТЗВ + інші витрати, пов’язані з придбанням запасів і приведенням їх до придатного для використання стану</p> <p>Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):</p> <ul style="list-style-type: none"> – проценти за користування позиками, крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415; – витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями; – курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси; – витрати, пов’язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів; – понаднормові втрати і нестачі запасів; – витрати на збут; – адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов’язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. <p>Наднормативні втрати і нестачі запасів та/або зіпсовані запаси, які виявлені під час оприбуткування і сталися при</p>

Продовження таблиці 4.3

1	2
	<p>їх транспортуванні, оцінюються виходячи з первісної вартості одиниці придбаних запасів, що визначається у порядку, наведеному в підпункті 2.2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів.</p> <p>Первісна вартість одиниці придбаних запасів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку, визначається діленням фактичних витрат, що пов'язані з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів.</p>
<p>Придбані за іноземну валюту</p>	<p>Запаси оцінюються у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату операції (дата визнання активів). Якщо оплата передусе надходженням запасів, то оцінка запасів на дату їх оприбуткування здійснюється у валюті звітності за валютним курсом на дату авансу.</p>
<p>Виготовлені власними силами</p>	<p>Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість. Формування виробничої собівартості таких запасів здійснюється у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.</p> <p>У разі якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їхню первісну вартість, вони можуть оцінюватися та відображатися у бухгалтерському обліку за справедливою вартістю з наступним коригуванням до собівартості.</p>
<p>Як внесок до статутного капіталу</p>	<p>Погоджена засновниками справедлива вартість з урахуванням витрат згідно з п. 2.2 Методичних рекомендацій № 2 від 10.01.2007</p>
<p>Одержані безоплатно</p>	<p>Справедлива вартість з урахуванням фактично понесених витрат, передбачених п. 2.2 Методичних рекомендацій № 2 від 10.01.2007</p>
<p>Обмін на подібні</p>	<p>Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість (із включенням різниці до витрат звітного періоду)</p>
<p>Обмін на неподібні</p>	<p>Справедлива вартість отриманих запасів</p>

Запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо, ліквідації основних засобів), оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їх первісної вартості.

Первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів, визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання.

Зворотні відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо.

Відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються. Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат.

Виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковуються за чистою вартістю реалізації запасів, якщо вони реалізуються, або в оцінці можливого використання запасів, якщо вони використовуються на самому підприємстві.

Запаси відображаються у фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів визначається як очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вира-

хуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Перегляд первісної вартості запасів і коригування її до рівня чистої вартості реалізації проводиться, якщо на дату балансу відбулося зменшення величини первісно очікуваних від використання запасів економічних вигод внаслідок зниження їх ціни, псування, старіння, закінчення терміну зберігання тощо.

4.2. Документування господарських операцій з обліку запасів

Рух товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ), тобто їх надходження, використання і вибуття, має оформлятися первинними документами. Типові форми таких документів затверджені наказом Мінстату від 21.04.1996 р. № 193 «Про затвердження форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів». Хоча підприємство може використовувати і самостійно розроблені форми, узявши за основу типові. Водночас потрібно пам'ятати, що самостійно розроблений первинний документ має містити всі обов'язкові реквізити, передбачені для первинного документа.

Запаси можуть надходити на підприємство різними шляхами, а саме:

- від постачальника (у т. ч. і при безоплатному отриманні);
- з виробництва;
- від замовника як давальницька сировина для переробки;
- як внесок до статутного капіталу підприємства;
- в результаті розбирання основних засобів (далі – ОЗ).

Залежно від способу надходження запасів для їх обліку застосовуються різні первинні документи (див. табл. 4.4).

Також для обліку і контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей ведеться **Журнал обліку вантажів, що надійшли, типової форми № М-1**.

Записи в журналі робить відділ постачань у міру надходження ТМЦ на склад – на підставі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів. Крім того,

у журналі зазначають інформацію, пов'язану з розшуком вантажів, що не надійшли.

Внутрішнє переміщення запасів також потребує відповідного документального оформлення. Для цього використовується, залежно від ситуації, один з нижчезазначених документів:

1. Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11). Як ми вже зауважили в таблиці, накладна призначена для обліку руху запасів усередині підприємства, а також вона оформляється у разі відпускання ТМЦ господарствам підприємства, розташованим за його територією. Годі накладна заповнюється на підставі нарядів та інших документів. Перший примірник передають складу як підставу для відпускання матеріалів, другий – отримувачеві матеріалів.

Таблиця 4.4

Документальне оформлення надходження запасів

Ситуація	Первинні документи	Пояснення
1	2	3
Надходження ТМЦ від постачальників		
ТМЦ надійшли від постачальника або від переробника (якщо переробка сировини була на стороні)	Прибутковий ордер типової форми № М-4 ; ТТН зі штампом «оприбутковано»	Типова форма № М-4 складається матеріально відповідальною особою в одному примірнику в день надходження цінностей на склад від постачальників. Усі графи заповнюються на підставі документа постачальника. Графа «Номер паспорта» заповнюється, якщо ТМЦ містить дорогоцінні матеріали і каміння. Прибутковий ордер оформляється і в разі надходження на склад безоплатно отриманих ТМЦ. Також, згідно з п. 3.6 Метод рекомендацій № 2, для оприбуткування запасів можна використовувати ТТН зі штампом «оприбутковано». Порядок оформлення ТТН викладений у Правилах, затверджених наказом Мінтрансу від 14.10.2007 р. № 363.

Продовження таблиці 4.4

1	2	3
<p>1. Є розбіжності між ТМЦ, що фактично надійшли, і даними про них у документах постачальника.</p> <p>2. ТМЦ надійшли без документів</p>	<p>Акт про приймання матеріалів типової форми № М-7 або комерційний акт (якщо запаси надходили залізничним транспортом); прибутковий ордер типової форми № М-4</p>	<p>Акт про приймання матеріалів типової форми № М-7 (далі – акт) складається:</p> <ul style="list-style-type: none"> – за наявності розбіжностей між фактичною і заявленою в супровідних документах кількістю та якістю ТМЦ; – під час надходження ТМЦ без документів. Використовується для оприбуткування матеріалів, що фактично надійшли. <p>В акті зазначаються фактично отримані ТМЦ.</p> <p>Акт складається у двох примірниках, з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи, яка приймає ТМЦ, і представника постачальника або незацікавленої організації. Один примірник здається до бухгалтерії, а другий – до відділу постачання або юристові для направлення постачальникові претензії.</p>
Надходження давальницької сировини на переробку		
<p>ТМЦ надійшли на давальницьку переробку</p>	<p>Акт про приймання матеріалів типової форми № М-7</p>	<p>Типова форма № М-7 заповнюється в цьому разі згідно з п. 3.9 Методрекоментацій № 2.</p> <p>Нагадаємо, що ТМЦ, отримані як давальницька сировина, обліковуються на забалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки».</p> <p>Також за витратами давальницької сировини виконавець складає Звіт для замовника (у довільній формі).</p>
Надходження ТМЦ з виробництва		
<p>Готова продукція або інші матеріали надійшли з виробництва на склад</p>	<p>Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11</p>	<p>Типова форма № М-11 використовується для обліку руху ТМЦ усередині підприємства.</p> <p>Оформляється у двох примірниках і підписується головним бухгалтером або уповноваженою на те особою:</p> <ul style="list-style-type: none"> – один примірник залишається в підрозділі (цеху), який передає ТМЦ (є підставою для списання цінностей); – другий примірник отримує склад, що приймає ТМЦ (документ служить підставою для їх оприбуткування).

Продовження таблиці 4.4

1	2	3
Інші випадки надходження ТМЦ		
ТМЦ надійшли як внесок до статутного капіталу підприємства	Прибутковий ордер типової форми № М-4, акт про приймання матеріалів типової форми № М-7, ТТН	Отримання ТМЦ як внеску до статутного капіталу, згідно з п. 3.3 Метод рекомендацій № 2, оформляється одним з трьох названих документів: — або типовою формою № М-4; — або типовою формою М-7; — або ТТН.
ТМЦ отримані від розбирання ОЗ	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11	При списанні ОЗ складається акт типової форми № ОЗ-3 або № ОЗ-4. У цьому акті зазначаються матеріали, отримані в ході розбирання об'єкта ОЗ. На підставі такого акта матеріально відповідальна особа на складі заповнює типову форму № М-11.
Запаси, отримані безоплатно	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11, акт про приймання матеріалів типової форми № М-7, прибутковий ордер типової форми № М-4, ТТН	Отримання запасів як внеску до статутного капіталу, згідно з п. 3.3 Метод рекомендацій № 2, оформляється одним з названих документів: — або типовою формою № М-4; — або типовою формою № М-7; — або ТТН.
ТМЦ, отримані від фізосіб (не СПД), торговельного підприємства, закладів ресторанного господарства	Закупівельний акт	У закупівельному акті фіксуються дата і місце складання, назва підприємства, одиниця виміру господарської операції, зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу, яка брала участь у господарській операції.
Запаси, отримані від фізосіб для реалізації на умовах комісії	Квитанція (типова форма № 1-ВТ), товарний ярлик (типова форма № 3-ВТ)	Надходження ТМЦ від фізосіб для продажу на умовах комісії оформляється квитанцією і товарним ярликом, форма яких затверджена наказом Міністрономзв'язку від 08.07.1997 р. № 343.

2. Лімітно-забірна картка (типові форми № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а). Завважимо, що:

- **типова форма № М-8** застосовується при багаторазовому відпусканні матеріалів з одним номенклатурним номером на один місяць;
- **типова форма № М-9** – при чотириразовому відпусканні лімітованих матеріалів, які відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць і на різні види витрат, замовлень);
- **типові форми № М-28 та № М-28а** – при відпусканні матеріалів у будівництві.

Лімітно-забірні картки заповнюються відділом постачань або плановим відділом при русі запасів на складі у двох примірниках: один до початку місяця передається до цеху (дільниці) – споживачеві матеріалів, другий – на склад або до комори цеху.

Матеріали відпускаються у виробництво зі складу після пред'явлення представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник зазначає в обох примірниках картки дату і кількість відпущених матеріалів, потім визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. При цьому в лімітно-забірній картці цеху розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу – представник цеху.

3. Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10). Складається відділом постачань або плановим відділом при відпусканні матеріалів понад установлений ліміт або при заміні матеріалів за дозволом директора, головного інженера чи інших уповноважених осіб підприємства. Акт заповнюється в двох примірниках: один передається до цеху (ділянки) – отримувачеві матеріалів, другий – на склад або до комори цеху.

Матеріали відпускаються у виробництво зі складу після пред'явлення акта отримувачем (представником цеху). Комірник зазначає в обох примірниках акта дату і кількість відпущених запасів і визначає залишок. В акті цеху розписується комірник, в акті складу – представник цеху.

Запаси можуть вибувати зі складу як для внутрішніх потреб підприємства, так і для реалізації. У разі вибуття запасів у цілях реалізації складаються такі документи:

1. Накладна-вимога (типова форма № М-11) і картка складського обліку матеріалів (типова форма № М-12).

Зазначені форми заповнюються для відображення руху запасів на складі. Складає їх матеріально відповідальна особа, яка передає цінності (запаси). Особливості оформлення типової форми № М-11 було вже розглянуто вище. Зауважимо, що в разі відпускання матеріалів самовивезенням накладна, підписана отримувачем запасів, передається до бухгалтерії для виписування розрахунково-платіжних документів (якщо запаси відпускалися на умовах подальшої оплати).

Типова форма № М-12 застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом і розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою (наприклад, комірником). Записи в картці виконують на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день, коли відбувається операція.

2. Акт про витрачання давальницьких матеріалів (типова форма № М-23).

Такий акт складається в разі витрачання матеріалів відкритого зберігання, які належать замовникові. Цей документ використовується для оформлення витрачання матеріалів будівельною або монтажною організацією, що виконує будівельні роботи. Якщо ТМЦ витрачаються за давальницькими договорами в інших галузях, складається **Звіт** про фактичне витрачання давальницької сировини довільної форми. Акт оформляється матеріально відповідальною особою в двох примірниках: один передається замовникові, другий після виконання робіт – до бухгалтерії.

Для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які передаються до бухгалтерії, складається Реєстр приймання-здачі документів (типова форма № **М-13**). Реєстр заповнюється матеріально відповідальною особою в одному примірнику і передається до бухгалтерії разом із документами.

На кожний номенклатурний номер матеріальних цінностей заповнюється Матеріальний ярлик (типова форма № **М-16**), який характеризує матеріали кожного номенклатурного номера. Ярлик складається в одному примірнику, прикріплюється в місці зберігання матеріальних цінностей і служить для них паспортом.

Після закінчення місяця матеріально відповідальні особи подають до бухгалтерії Матеріальний звіт (типова форма № **М-19**), до якого додаються всі первинні документи з приходу і видачі матеріалів.

4.3. Синтетичний та аналітичний облік надходження запасів

Способи надходження запасів, що описані вище, потребують подальшого відображення в обліку.

Так, **придбання запасів за грошові кошти** є одним із найпоширеніших способів отримання запасів. Оприбутковують придбані запаси на відповідному рахунку (субрахунку) класу 2 (див. табл. 4.1) у кореспонденції з рахунком 63 (або 68).

Інакше обліковують надходження запасів, придбаних **підзвітними особами**. У такому разі не буде жодних розрахунків з постачальниками, що відображаються на рахунку 63. Водночас виникає потреба відобразити видачу підзвітних сум. Для обліку розрахунків з підзвітними особами є субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Саме в кореспонденції із цим субрахунком і оприбутковуватимуть на баланс запаси, які придбала підзвітна особа. Відображення в обліку придбання запасів за грошові кошти в національній валюті подано на прикладах.

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) – одна зі статей витрат, яку включають до собівартості (первісної вартості) запасів, придбаних за плату.

Орієнтовний перелік витрат, які потрапляють до ТЗВ, наведено у п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»:

- затрати на заготівлю запасів;
- оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи;
- затрати на транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їхнього використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку (наприклад, 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси») або на окремому додатковому субрахунку (приміром, 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали»).

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці.

Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Включення ТЗВ до первісної вартості придбаних запасів відбувається за одним із двох способів: проводять прямий підрахунок чи обчислюють середній відсоток.

Приклад 4.1. Підприємство придбаває матеріали, які використовуються для виробництва продукції, на суму 24000,00 грн (у тому числі ПДВ – 4000,00 грн). Як зазначені операції відобразити в бухгалтерському обліку підприємства, див. у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Облік надходження запасів, придбаних за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
Варіант 1. Перша подія – отримання матеріалів				
1	Отримано матеріали від постачальника	201	631	20000,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	644/1	631	4000,00
		641/ПДВ	644/1	4000,00
3	Оплачено придбані матеріали	631	311	24000,00

Продовження таблиці 4.5				
1	2	3	4	5
Варіант 2. Перша подія – перерахування передоплати				
1	Перераховано постачальнику передоплату за матеріали	371	311	24000,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	644/1	644	4000,00
		641/ПДВ	644/1	4000,00
3	Оприбутковано придбані матеріали	201	631	20000,00
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4000,00
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24000,00

Приклад 4.2. Підвітною особою придбано господарський інвентар для підприємства на суму 204,00 грн (у тому числі ПДВ – 34,00 грн).

Варіант 1. Для придбання запасів працівникові видані з каси підприємства грошові кошти в сумі 300,00 грн. Варіант 2. Працівник придбаває запаси за власні кошти, а підприємство відшкодовує понесені ним витрати. Як підприємству відобразити зазначені операції в бухгалтерському обліку, див. у табл. 4.6.

Бухгалтерський облік **операцій з одержання запасів за бартером** залежить від того, які запаси обмінюються – подібні чи неподібні.

Подібними для цілей обліку вважають об'єкти, що мають подібне призначення й однакову справедливую вартість. Своєю чергою, **справедлива вартість** – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Якщо порушується одна з умов (подібне функціональне призначення або однакова справедлива вартість), то активи автоматично стають **неподібними**.

Таблиця 4.6

Облік придбання запасів підзвітною особою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
Варіант 1. Придбання запасів за кошти, видані під звіт				
1	Видано з каси грошові кошти під звіт	372	301	300,00
2	Оприбутковано госпінвентар, придбаний підзвітною особою	22	372	170,00
3	Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі чека РРО	641/ПДВ	372	34,00
4	Залишок невикористаних коштів повернено до каси підприємства	301	372	96,00
Варіант 2. Придбання запасів за кошти підзвітної особи з подальшим їх відшкодуванням				
1	Оприбутковано господарський інвентар, придбаний підзвітною особою	22	372	170,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі чека РРО	641/ПДВ	372	34,00
3	Погашено заборгованість перед працівником на підставі звіту	372	301	204,00

Давайте розглянемо, що відбувається в обліку підприємства при обміні подібними і неподібними активами.

Обмін подібними запасами. При обміні такими активами:

- дохід у обліку не визнають (п. 9 П(С)БО 15);
- первісна вартість запасів, одержаних в обмін на подібні запаси, дорівнює **балансовій вартості** переданих запасів.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю одержаних запасів є їх **справедлива вартість**. Різницю між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включають до складу витрат звітного періоду. Таку різницю відображають на **субрахунку 949** «Інші витрати операційної діяльності».

Обмін неподібними запасами. При обміні неподібними ТМЦ **визнається дохід**. Суму доходу за бартерним контрактом визначають за **справедливою вартістю** запасів, що отримані або підлягають отриманню підприємством, зменшеною на суму, яку підприємство доплачує контрагентові, або збільшеною на суму, яку підприємство отримує від контрагента (п. 23 П(С)БО 15).

Якщо ж справедливу вартість отриманих або таких, що підлягають отриманню, запасів достовірно визначити неможливо, то дохід визначають за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (окрім грошових коштів та їх еквівалентів), переданих за цим бартерним контрактом (п. 24 П(С)БО 15).

Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні активи, визнається справедлива вартість отриманих запасів (п. 13 П(С)БО 9)

Крім того, в первісну вартість включають додаткові витрати: ТЗВ, суми непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству, витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням запасів до стану, придатного для використання в запланованих цілях, тощо.

Операції з постачання товарів (робіт, послуг) у межах бартерного договору підлягають обкладенню ПДВ на підставі ПКУ. База обкладення ПДВ операцій з такого постачання запасів визначається виходячи з їх договірної вартості, але не може бути нижчою ціни придбання (для куплених запасів) або звичайних цін (для самостійно виготовлених запасів) (п. 188.1 ПКУ). З урахуванням негрошової форми оплати датою виникнення ПДВ-зобов'язань є дата відвантаження запасів (п. 187.1 ПКУ).

Водночас, отримуючи ТМЦ за бартерним договором, підприємство виступає його покупцем, тобто щодо нього діють усі ПДВ-правила, встановлені законодавством для операцій з придбання товарів. Таким чином, суми «вхідного» ПДВ підприємство, що є платником цього податку, має право віднести до складу податкового кредиту на підставі пп. 198.1 і 198.3 ПКУ.

Величина податкового кредиту за товарообмінними (бартерними) операціями виникає на дату отримання запасів (п. 198.2 ПКУ). Відображення в обліку операції з обміну подібними і неподібними запасами подано на прикладах.

Приклад 4.3. Обмін подібними запасами. Підприємство здійснює обмін 100 листів коричневого профнастилу товщиною 0,4 мм, що обліковується у складі будівельних матеріалів, на таку ж кількість зеленого профнастилу товщиною 0,4 мм. Справедлива вартість профнастилу, що обмінюється, однакова і становить 72,00 грн за 1 лист (у тому числі ПДВ – 12,00 грн). Первісна вартість профнастилу, що передається за договором, без урахування ПДВ – 65,00 грн за 1 лист.

Таблиця 4.7

Одержання запасів в обмін на подібні активи

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Відображено передачу профнастилу коричневого кольору за справедливою вартістю ((72,00 грн/шт. – 12,00 грн/шт.) × 100 шт.)	361	205/кор	6000,00
2	Списано різницю між балансовою і справедливою вартістю переданого профнастилу ((65,00 грн/шт. – 60,00 грн/шт.) × 100 шт.)	949	205/кор	500,00

<i>Продовження таблиці 4.7</i>				
1	2	3	4	5
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ при постачанні коричневого профнастилу (виходячи з договірної вартості)	361	641/ПДВ	1200,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на різницю між первісною вартістю переданого профнастилу і його договірною вартістю (65 грн/шт. × 100 шт. × 20%: 100% – 1200,00 грн)	949	641/ПДВ	100,00
5	Оприбутковано одержаний зелений профнастил	205/зел	631	6000,00
6	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	644/1	631	1200,00
		641/ПДВ	644/1	1200,00
7	Здійснено залік заборгованостей	631	361	7200,00
8	Відображено у складі фінансового результату:			
	– різницю між справедливою вартістю профнастилу і його балансовою вартістю	791	949	500,00
	– ПДВ, нарахований на різницю між мінбазою і договірною вартістю	791	949	100,00

Приклад 4.4. Обмін неподібними запасами. Підприємство отримує за договором міні 200 мішків борошна вищого гатунку за ціною 480,00 грн/міш. (у тому числі ПДВ – 80,00 грн). Натомість підприємство передає 100 мішків цукру за ціною 840,00 грн/міш.

(у тому числі ПДВ – 140,00 грн). Таким чином, без урахування ПДВ вартість борошна, що отримано за бартером, становить 80000,00 грн (400,00 грн/міш. × 200 міш.), а вартість переданого цукру – 70000,00 грн (700,00 грн/міш. × 100 міш.). Різницю між вартостями товарів підприємство доплачує грошовими коштами. Первісна вартість цукру, що передається, становить 67000,00 грн (без ПДВ). Облік операції подано в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Придбання запасів в обмін на неподібні активи

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Одержано партію борошна (200 мішків)	281/борошно	631	80000,00
2	Відображено податковий кредит виходячи з вартості отриманого борошна	644/1	631	16000,00
		641/ПДВ	644/1	16000,00
3	Відвантажено партію цукру (100 мішків)	361	702	84000,00
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	14000,00
5	Списано балансову вартість партії цукру	902	281/цукор	67000,00
6	Відображено залік заборгованостей	631	361	84000,00
7	Перераховано доплату в розмірі різниці між вартостями борошна і цукру	631	311	12000,00
8	Відображено фінансові результати	702	791	70000,00
		791	902	67000,00

Внесення запасів до статутного капіталу підприємства відображають на рахунках, на яких обліковуються такі запаси (табл. 4.1), в кореспонденції з рахунком 46 «Неоплачений капітал».

Операція з внесення активів до статутного капіталу підприємства є об'єктом обкладення ПДВ. Така операція цілком підпадає під визначення постачання товарів (п.п. 14.1.191 ПКУ).

Для підприємства, яке отримує запаси до свого статутного капіталу в обмін на корпоративні права, це означає, що така операція буде для нього відображатися з виникненням податкового кредиту, але за дотримання двох умов:

- 1) на момент одержання запасів підприємство – емітент корпоративних прав уже встигло зареєструватися платником ПДВ;
- 2) є податкова накладна інвестора, зареєстрована в ЄРПН.

Датою виникнення права на податковий кредит буде дата оприбуткування запасів, одержаних як внесок до статутного капіталу.

Якщо ж на момент внесення запасів до статутного капіталу підприємство-емітент ще не є платником ПДВ, то суму цього податку воно відобразить у складі первісної вартості одержаних активів. Що ж до операцій з випуску (емісії) корпоративних прав, то вони не є об'єктом обкладення ПДВ згідно з п. 194.1.1 ПКУ.

Облік операцій надходження запасів, як внески до статутного капіталу, відображаються в обліку емітента.

Приклад 4.5. Згідно з установчими документами підприємства, внесок до статутного капіталу засновником-резидентом здійснюється шляхом внесення комплектуючих виробів на суму 300000,00 грн (з урахуванням ПДВ). На момент отримання запасів підприємство-емітент є платником ПДВ. Облік таких операцій подано в табл. 4.9.

Запаси, одержані безоплатно, можуть оформлятися товарно-транспортною накладною або накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) з використанням штампів про оприбуткування. Також може застосовуватися прибутковий ордер типової форми № М-4. Іноді трапляється так, що при прийманні запасів виявляється їх нестача.

**Облік надходження запасів
як внеску до статутного капіталу**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено заборгованість учасника з внеску до статутного капіталу	46	401	300000,00
2	Оприбутковано комплектуючі, отримані як внесок до статутного капіталу	202	46	250000,00
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	644/1	46	50000,00
		641/ПДВ	644/1	50000,00

Причини такої неприємності можуть бути різні: природний убуток товарів при транспортуванні, порушення вимог до пакування, навантаження, транспортування і розвантаження, що призводить до нестачі товару понад норми природного убутку. Поглянемо, як такі нестачі відобразити в обліку одержувача. Якщо при оприбуткуванні запасів виявлена невідповідність їх кількості даним супровідних документів, то складають акт про приймання матеріалів (типової форми № М-7) за участю матеріально відповідальної особи і представника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації. Також може складатися комерційний акт.

Назагал нестачі запасів можна поділити на два типи:

- у межах норм природного убутку;
- понад норми природного убутку.

Під **природним убутком** ТМЦ розуміють зменшення їх кількості (маси) внаслідок природної зміни біологічних або фізико-хімічних властивостей при збереженні якісних характеристик. Так,

до природного убутку належить зменшення маси ТМЦ через випаровування вологи, вивітрювання, розпил, кришіння, витік, розлив при перекачуванні і продажу рідких товарів, витрату речовин на дихання (наприклад, круп і муки). Натомість **не є природним убутком** втрати, що виникли внаслідок псування товарів, їх розкрадання, різниці між фактичною масою тари і масою за трафаретом (завіс тари) тощо.

Для втрат, які носять об'єктивний характер, нормативно-правовими актами встановлені граничні розміри – **норми природного убутку**. Установлені норми природного убутку матеріалів, товарів і продукції є максимально допустимими (граничними).

Вартість нестач у **межах норм природного убутку** відносять у первісну вартість одержаних запасів. При цьому запаси оприбутковують на баланс за дебетом рахунків 20, 22, 28 у **фактично отриманій кількості**. Внаслідок застосування такого порядку відображення нормативних нестач фактично одержана кількість товарів оприбутковується за дещо завищеною ціною.

Тимчасом **наднормативними нестачами** і втратами все інакше. Вони первісну вартість запасів не збільшують. Наднормативні втрати і нестачі, що виникли при транспортуванні та виявлені при оприбуткуванні, оцінюють виходячи з **первісної вартості** одиниці придбаних запасів, яка визначається в порядку, наведеному в п. 9 П(С)БО 9.

На суму наднормативних втрат формують заборгованість за претензією, що пред'являється винуватцеві нестачі (постачальнику, транспортній організації). Її відображають за дебетом субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями». Якщо таку заборгованість у майбутньому визнають безнадійною, її списують до складу витрат звітного періоду такою проводкою: Дт 944 – Кт 374.

Якщо ж наднормативна нестача утворилася з вини самого підприємства-одержувача, її вартість одразу відображають у складі витрат. Для обліку таких нестач призначений субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

У податковому обліку різниці у зв'язку з обліком ПДВ нестач залежать від того, чи є вони нормативними чи наднормативними. У разі **нормативних** нестач при оприбуткуванні запасів «вхідний» податковий кредит відображається в загальному

порядку, так само, як ніби цих нестач не було зовсім (п. 198.2 ПКУ).

Якщо йдеться про **наднормативні** нестачі, то тут важливо, чи була раніше перерахована передоплата постачальників.

Перша подія – передоплата. Оскільки податкова накладна була складена на суму авансу, а він не повернений, то й коригування раніше нарахованих податкових зобов'язань робити не потрібно.

У разі якщо постачальник згідно з пред'явленою йому претензією допоставить товар, якого не вистачає, в ПДВ-обліку сторін господарської операції нічого не змінюється, адже перша подія (передоплата) не змінилася. Якщо ж передоплата буде повернена, то на цю дату продавець складає «зменшуючий» розрахунок коригування, який реєструє покупець. На підставі такого документа покупець зменшить податковий кредит з ПДВ.

Перша подія – постачання товару. У цьому разі виникає ситуація, коли первинні документи і складена до них податкова накладна не відповідають фактичній господарській операції. Тобто покупець не має права відобразити податковий кредит. У зв'язку з виявленою наднормативною нестачею продавець повинен скласти «зменшуючий» розрахунок коригування, який реєструє покупець (п. 192.1 ПКУ). І тільки після цього покупець зможе відобразити податкову накладну з помилкою + виправляючий розрахунок коригування. У результаті в ПДВ-обліку покупця з'явиться потрібна сума податкового кредиту виходячи з вартості фактично одержаного товару. Якщо буде прийнято рішення допоставити товар, якого не вистачає, то постачальник повинен скласти нові супровідні документи.

Приклад 4.6. Магазин одержав зі складу оптової бази скляний посуд (товар) на суму 15000,00 грн (у тому числі ПДВ – 2500,00 грн). При прийманні товару магазином виявлено бій посуду на суму 960,00 грн (з урахуванням ПДВ). Із цієї суми втрати в межах норм природного убутку склали 300,00 грн. У ході перевірки встановлено, що наднормативні втрати є наслідком порушення постачальником вимог до навантаження товару. Постачальник допоставив посуд у сумі виявленого при прийманні наднормативного бою.

Варіант 1. Перша подія – постачання товару.

Варіант 2. Перша подія – передоплата.

Таблиця 4.10

Облік нестач запасів, виявлених при прийманні

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
Варіант 1. Перша подія – постачання товару				
1	Одержано від постачальника товар (вартість фактично отриманого посуду і втрат у межах норм природного убутку (15000,00 грн – 960,00 грн + 300,00 грн) : 1,2)	281	631	11950,00
2	Відображено ПДВ, але не включено до складу податкового кредиту до виправлення податкової накладної (11950,00 грн × 20% : 100%)	644	631	2390,00
3	Відображено заборгованість за виставленою постачальнику претензією в сумі наднормативних втрат (960,00 грн – 300,00 грн)	374	631	660,00
4	Одержано розрахунок коригування до податкової накладної, відображено податковий кредит	644/1	644	2390,00
		641/ПДВ	644/1	2390,00
5	Перераховано постачальнику оплату за фактично одержаний товар	631	311	14340,00
6	Допоставлено постачальником посуд (660,00 грн : 1,2)	281	374	550,00

<i>Продовження таблиці 4.10</i>				
1	2	3	4	5
7	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	644/1	374	110,00
		641/ПДВ	644/1	110,00
8	Оплачено вартість допоставленого товару	631	311	660,00
Варіант 2. Перша подія – передоплата				
1	Перераховано постачальнику передоплату за товар	371	311	15000,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	644/1	644	2500,00
		641/ПДВ	644/1	2500,00
3	Одержано від постачальника товар (вартість фактично отриманого посуду і втрат у межах норм природного убутку (15000,00 грн – 960,00 грн + 300,00 грн) : 1,2)	281	631	11950,00
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ (11950,00 грн × 20% : 100%)	644	631	2390,00
5	Відображено заборгованість за претензією (в сумі наднормативних втрат)	374	631	660,00
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	15000,00
7	Допоставлено посуд постачальником	281	374	550,00
8	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	374	110,00

4.4. Оцінка й облік запасів при вибутті

Доволі важливою вважається оцінка виробничих запасів при їх відпуску у виробництво.

Згідно з П(С)БО 9, виділяють такі головні причини списання (вибуття) виробничих запасів із балансу:

- відпуск у виробництво;
- списання за невідповідності критеріям активу;
- списання у зв'язку з псуванням, крадіжкою тощо;
- реалізація на сторону.

Для оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу, іншому вибутті) застосовують методи:

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

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

Оцінка відпущених запасів за **ідентифікованою собівартістю** може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проєктів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо). Метод ідентифікованої собівартості поширений в оптовій торгівлі й дає найточніший розрахунок при визначенні фінансового результату, оскільки собівартість реалізованих (або списаних, пошкоджених) товарів визначається з максимальною точністю.

Метод оцінки за **середньозваженою собівартістю** запасів передбачає оцінювання вибуття запасів такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості

одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

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

Метод **нормативних затрат** при оцінці вибуття запасів базується на застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних підприємство повинно регулярно аналізувати відхилення від норм та за потреби переглядати встановлені норми.

Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за **цінами продажу** заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному

місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Обираючи методи обліку запасів, необхідно пам'ятати, що зміна облікової політики має бути обґрунтованою і можлива лише в тому випадку, коли така зміна буде найбільш повно і достовірно відображати специфіку діяльності підприємства.

Облік вибуття запасів при їх використанні підприємством. У процесі ведення господарської діяльності запаси можуть бути використані на виробництво готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва, виправлення браку, обслуговування виробничих та адміністративних підрозділів, систему збуту та логістики, ремонти та створення основних засобів, освоєння нових видів продукції та виробництв.

Відображення в обліку та документальне оформлення операцій із використання запасів в господарській діяльності залежить від особливостей технічних і технологічних особливостей функціонування суб'єкта господарювання, видів економічної діяльності та виробничих потреб.

Більшість секторів економіки є матеріаломісткими, тому вагому частку у структурі собівартості займають матеріальні витрати.

Згідно з п. 16 П(С)БО 9, при відпуску запасів у виробництво (а також з виробництва та при іншому вибутті) необхідно застосувати один із таких методів:

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

У регістрах обліку передачу матеріальних цінностей у виробництво відображають таким чином:

- при використанні рахунків класів 8 і 9:
Дт 80 (відповідні субрахунки) – Кт 20, 22, 28
Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 80 (відповідні субрахунки);
- при використанні рахунків тільки класу 9:
Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 20, 22, 28.

Підприємство самостійно вирішує, чи використовувати йому разом з рахунками класу 9 рахунки класу 8 для узагальнення інформації про витрати за елементами, про що зазначає в обліковій політиці підприємства.

До виробничої собівартості потрапить також і сума ТЗВ, які були віднесені безпосередньо до складу вартості придбаних запасів. Нагадаємо також, що та сума ТЗВ, яку не включають до складу первісної вартості запасів, а обліковують на окремому субрахунку, повинна щомісячно розподілятися між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

ТЗВ, що стосуються вартості запасів, відпущених у виробництво, списують на ті самі рахунки, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Відпуск запасів у цехові комори розглядають не як витрати на виробництво, а як переміщення таких запасів. Тому на підприємствах, що використовують рахунки класу 8, вартість запасів, переданих у виробництво, але не використаних на кінець місяця, щомісячно списують методом «червоне сторно»:

Дт 80 – Кт 20, 22, 28

Дт 23 – Кт 80,

а при використанні тільки рахунків класу 9:

Дт 23 – Кт 20, 22, 28.

Першим числом наступного місяця цю суму в розрізі найменувань матеріальних витрат записують у надходження цеху.

На деяких підприємствах у процесі виробництва утворюються відходи матеріалів, облік яких не менш важливий, ніж облік самих матеріалів. Згідно з п. 12 П(С)БО 16, прямі матеріальні витрати зменшують на вартість поворотних відходів. Те ж саме відбувається і в податковому обліку (п.п. 138.8.1 ПК). Тому для правильного обліку прямих матеріальних витрат, а отже, і розрахунку собівартості виробленої продукції, вкрай важливо визначити, які відходи виробництва є поворотними, а які безповоротними.

Поворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, які утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості вихідного матеріалу (хімічні та

фізичні) і через це їх використання можливе з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або використання за прямим призначенням узагалі неможливе. Прикладами такого виду відходів можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо.

При цьому до поворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних цінностей, які згідно з установленою технологією передають до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);
- супровідна продукція, що отримується в комплексному виробництві.

Поворотні відходи, передані на склад, які є частиною запасів підприємства, оцінюють згідно з вимогами п. 12 П(С)БО 16:

- для тих, що не використовуються у виробничому процесі, – за справедливою вартістю поворотних відходів, що реалізуються;
- для споживаних у виробничому процесі – в оцінці можливого їх використання.

Отже, оскільки до складу прямих матеріальних витрат включають тільки вартість безпосередньо витрачених запасів на виготовлення конкретного об'єкта, то вартість поворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, необхідно виключити зі суми виробничих витрат. Вартість списаних з витрат на виробництво і зданих на склад поворотних відходів відносять до складу виробничих запасів і відображають на субрахунку 209 «Інші матеріали».

Відображення в обліку використання запасів у господарській діяльності представлено у табл. 4.11

Облік вибуття запасів унаслідок їх продажу. Дохід (виручку) від реалізації в бухгалтерському обліку визнають за наявності всіх умов, перелічених у п. 8 П(С)БО 15, а саме:

- покупцеві передано ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на ТМЦ;
- підприємство не здійснює в подальшому управління та контроль за реалізованими ТМЦ;
- суму доходу (виручки) може бути достовірно визначено;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Таблиця 4.11

**Відображення в обліку операцій
використання запасів підприємства
у господарській діяльності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
<i>Використання запасів на витрати виробництва продукції та його обслуговування</i>				
1	Використано на виготовлення продукції: виробничі запаси	23	20	3600,00
	МШП – напівфабрикати власного виробництва	23 23	22 25	700,00 700,00
2	Використано запаси на усунення виробничого браку	24	20,22	600,00
3	Використано запаси на загальновиробничі потреби	91	20,22	3600,00
4	Використано запаси на виробництво напівфабрикатів	25	20,22	600,00
5	Використано запаси на поточний ремонт виробничого обладнання	91	20,22	1500,00
6	Повернуто відходи матеріалів із виробництва	20	23	600,00
<i>Використання запасів для забезпечення господарської діяльності</i>				
7	Використано запаси на капітальний ремонт основних засобів	15	20,22	1000

<i>Продовження таблиці 4.11</i>				
1	2	3	4	5
8	Використано запаси на будівництво, створення, ремонт основних засобів	15	20,22	30000
9	Використано запаси на адміністративні потреби	92	20,22,26,28	10000
10	Використано запаси на збутову діяльність	93	20,22,26,28	10000
11	Використано запаси на дослідження та розробку	39	20,22,26,28	20000

Таким чином, дохід від реалізації запасів у бухгалтерському обліку, як правило, відображається на дату їх відвантаження. Якщо ж відвантаженню передуює попередня оплата, то її сума на величину доходу ніяк не впливає (п.п. 4.3 П(С)БО 15).

Крім того, згідно з п.п. 4.1 П(С)БО 15, не визнають доходом суми непрямих податків та зборів (суми ПДВ, акцизного податку та інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахунку до бюджету і до позабюджетних фондів). Тож у бухгалтерському обліку суми непрямих податків виключають зі суми доходу.

Залежно від виду запасів облік доходів від їх реалізації ведуть на субрахунках:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Собівартість реалізованих запасів відображають на субрахунках:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Для оцінки балансової вартості запасів при їх продажу, а також в інших випадках вибуття застосовується один із методів, зазначених у п. 16 П(С)БО. Собівартість реалізованих товарів та

готової продукції визначається підприємством з урахуванням методів оцінки вибуття запасів, передбачених п. 16 П(С)БО 9 ПКУ.

Операції з постачання (продажу) товарів на території України є об'єктом обкладення ПДВ. База оподаткування визначається виходячи з договірної вартості товарів, а стосовно контрольованих операцій – не нижче за звичайні ціни. Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються за правилом «першої події» – за датою отримання грошових коштів від покупця або відвантаження запасів (п. 187.1 ПКУ).

Приклад 4.7. Підприємство на підставі договору поставки реалізує іншому суб'єктові господарювання:

- готову продукцію на суму 30000 грн (у тому числі ПДВ – 5000 грн);
- товари на суму 45000 грн (у тому числі ПДВ – 7500 грн);
- матеріали на суму 3000 грн (у тому числі ПДВ – 500 грн);
- МШП на суму 2100 грн (у тому числі ПДВ – 350 грн).

Собівартість реалізованих запасів становила:

- готової продукції – 20000 грн;
- товарів – 31200 грн;
- матеріалів – 2100 грн;
- МШП – 1500 грн.

Реалізація здійснена на умовах подальшої оплати.

Приклад 4.8. Підприємство – платник ПДВ реалізує раніше придбані за грошові кошти матеріали за договірною вартістю 27000 грн (у тому числі ПДВ – 4500 грн) на умовах повної передоплати. Первісна вартість реалізованих матеріалів – 23000 грн.

Реалізація запасів передбачає супровідні операції, які відбуваються з тарою. Отже, при вибутті одноразової, а також незворотної тари її вартість потрібно включати до:

- виробничої собівартості готової продукції, якщо вона використовується для затарювання готової продукції безпосередньо у процесі виробництва;
- витрат на збут, якщо вона використовується для затарювання товарів, готової продукції та інших запасів на складах;
- собівартості реалізованих виробничих запасів, якщо її вартість не включена до первісної вартості реалізованої готової продукції, товарів, зазначена в супровідних документах окремою позицією та оплачується покупцем окремо.

Таблиця 4.12

**Відображення в обліку операцій
реалізації запасів підприємства**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено дохід від реалізації:			
	– готової продукції	361	701	30000,00
	– товарів		702	45000,00
	– матеріалів		712	3000,00
	– МШП		712	2100,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у складі вартості:			
	– готової продукції	701	641/ПДВ	5000,00
	– товарів	702		7500,00
	– матеріалів та МШП	712		850,00
3	Списано собівартість реалізованих:			
	– готової продукції	901	26	20000,00
	– товарів	902	281	31200,00
	– матеріалів	943	20	2100,00
	– МШП	943	22	1500,00
4	Отримано грошові кошти в оплату відвантажених запасів	311	361	80100,00

Таблиця 4.13

**Відображення в обліку операцій
щодо реалізації матеріалів за національну валюту**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Отримано передоплату за матеріали, що реалізуються	311	681	27000,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості	643	641/ПДВ	4500,00
3	Нараховано податкові зобов'язання на суму перевищення ціни придбання над договірною вартістю матеріалів ((23000,00 грн – 22500,00 грн) × 20% : 100%)	949	641/ПДВ	100,00*
* Оскільки договірна вартість матеріалів (22500,00 грн) нижча за ціну їх придбання (23000,00 грн), базою оподаткування ПДВ є ціна придбання.				
4	Відвантажено матеріали покупцеві, відображено дохід від реалізації	361	712	27000,00
5	Списано відображену раніше суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	643	4500,00
6	Здійснено залік заборгованостей	681	361	27000,00
7	Списано собівартість реалізованих матеріалів	943	201	23000,00

Після відвантаження покупцеві товару або готової продукції в тарі підприємство нараховує дохід. Для цього воно використовує субрахунок 701 або 702. А якщо продаж тари здійснюється окремо (як виробничих запасів), то дохід відображають по кредиту субрахунку 712.

У договорі може бути передбачене повернення тари постачальнику. При цьому важливим для обліку операцій зі зворотною тарою є перехід права власності на неї. Так, при передачі зворотної тари, визначеної тільки родовими ознаками (наприклад, скляні пляшки), право власності на тару переходить до покупця. У такому разі в бухгалтерському обліку здійснюють запис:

Дт 377 – Кт 204, 284.

Сума отриманої застави за зворотну тару відображається записом:

Дт 31 – Кт 685

Крім того, така сума обліковується на позабалансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані».

Трапляється, що тара з тих чи інших причин стає непридатною – пошкоджена, розбилася тощо. У бухгалтерському обліку така тара списується аналогічно тому, як списується зіпсований товар. Отже, вартість непридатної тари (унаслідок її пошкодження, бою при зберіганні, відпуску, транспортуванні) як у межах установлених норм витрат від бою, так і понад них, списується до дебету субрахунку 947.

При реалізації готової продукції/товару в одноразовій або незворотній тарі підприємство в загальному порядку відображає дохід і одночасно включає собівартість цієї продукції/товару до податкових витрат. Вартість самої тари також потрапляє до складу податкових витрат.

Період відображення таких витрат залежить від того, де здійснюється процес затарювання продукції/товару. Так, якщо затарювання продукції здійснюється безпосередньо у процесі виробництва, вартість одноразової та незворотної тари має включатися до собівартості продукції, яку в неї упаковано (п. 138.4 ПКУ). У разі коли затарювання продукції/товарів відбувається вже на товарному складі, вартість тари включають до витрат на збут (п. «а» пп. 138.10.3 ПКУ) в періоді, в якому такі витрати були здійснені відповідно до правил бухгалтерського обліку (п. 138.5 ПКУ).

4.5. Економічний зміст, визнання та класифікація витрат виробництва

Ведення підприємницької діяльності залежить від виду діяльності, галузі діяльності, виду продукції тощо. Основою є виробнича діяльність підприємства, що передбачає перетворення одного різновиду матеріалу в новий продукт, який створюється на підприємстві з залученням робочої сили і на основі затверджених технологій, нормативів, технічних умов та правил (рис. 4.2).

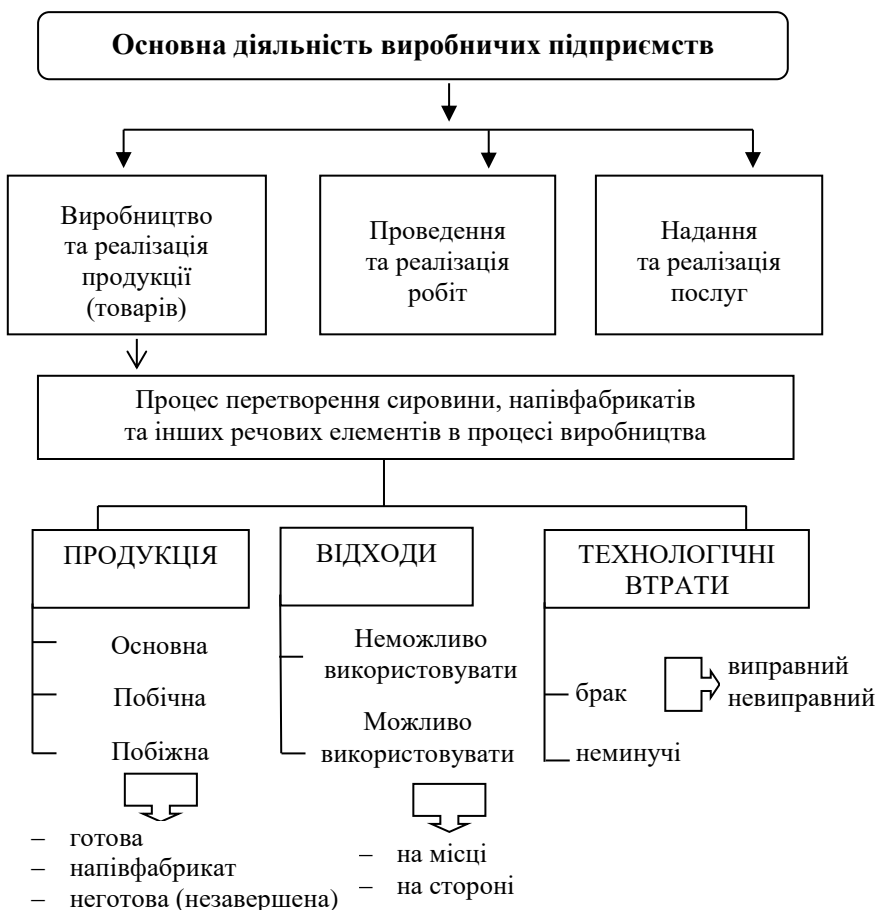


Рис. 4.2. Основні елементи обліку виробничого процесу

При побудові системи виробничого обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) провідну роль відіграє їх управлінський аспект. Це зумовлено тим, що предметом управління підприємством виступають витрати виробництва, собівартість продукції та її калькулювання. Управління витратами на виробництво продукції є рутинним повторюваним процесом, у ході якого постійно намагаються відшукати можливості обґрунтованого скорочення витрат. У рамках одного виробничого циклу й у найбільш загальному вигляді цей процес може бути представлений певними елементами (рис. 4.3).

Специфічні риси виробничої діяльності будь-якого підприємства та норми його облікової політики повністю залежать від видів продукції, які він виробляє.



Рис. 4.3. Аналітичні елементи системи управління витратами на підприємстві

Облік виробничої діяльності пов'язаний з обліком витрат на виробництво або виробничі витрати підприємства. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, витрати – це 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).

На рис. 4.4 подано основні класифікаційні групи витрат.

Відповідно до поділу витрат за видами діяльності, у теорії бухгалтерського обліку визначено три види діяльності підприємства: операційну, фінансову та інвестиційну. Операційною є діяльність підприємства, що пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції, тобто є метою створення підприємства, адже забезпечує основну частину отриманих ним доходів. Витрати на виробництво є витратами від операційної діяльності підприємства, оскільки без таких витрат процес виробництва та реалізації продукції неможливий.

Відповідно до поділу витрат за відношенням до собівартості продукції, виділяють витрати на продукцію та витрати періоду. Усі витрати на продукцію становлять виробничу собівартість продукції, а витрати періоду відображаються у тому періоді, в якому вони були понесені (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати). Спираючись на таку класифікацію витрат, можна зробити висновок, що витрати на виробництво відносяться до витрат на продукцію.

Отже, витрати на виробництво – це сума використаних матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів, що в сукупності формують виробничу собівартість продукції та є наслідком операційної діяльності підприємства.

Загальну класифікацію витрат доцільно застосувати до поділу витрат виробництва.

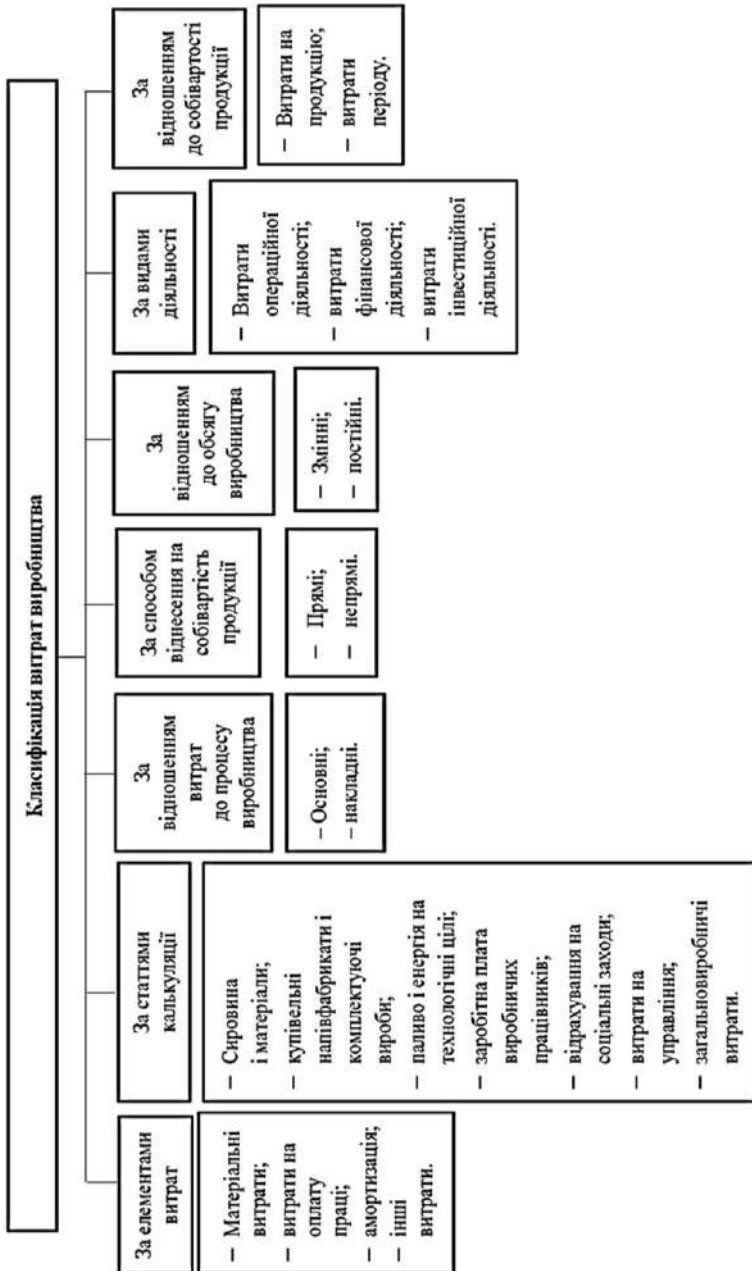


Рис. 4.4. Класифікація витрат виробництва продукції на підприємстві

Як бачимо з рис. 4.4, за елементами витрат доречно виокремити чотири види витрат:

- матеріальні витрати – це ті витрати, які підприємство здійснює на закупівлю основних і допоміжних матеріалів та сировини для подальшого їх використання у виробництві;

- витрати на оплату праці – кошти, які підприємство витрачає задля залучення у процесі виробництва такого ресурсу, як робоча сила;

- витрати на соціальні заходи – витрати на сплату внеску на соціальне страхування;

- амортизаційні відрахування – кошти, що витрачаються на поліпшення засобів праці.

Підприємство самостійно обирає витрати за статтями калькуляції.

За відношенням витрат до процесу виробництва виділяють два їх види: основні та накладні витрати. Основними витратами є ті, які безпосередньо пов'язані з технологічними процесами виробництва. Витрати, що виникли під час управління та обслуговування виробництва, є накладними витратами. Скажімо, заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві, є основними витратами, а заробітну плату допоміжних робітників та управлінського персоналу віднесемо до накладних витрат, оскільки її нарахування пов'язане лише з обслуговуванням виробничого процесу на підприємстві та його управлінням.

За способом віднесення витрат на собівартість продукції розрізняють прямі та непрямі витрати. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції, їх можна обчислити на одиницю продукції безпосередньо, тобто віднести до певного об'єкта економічно доцільним шляхом. Вони відносяться на собівартість продукції без розподілу, а лише за даними первинної документації.

Непрямими є витрати, величину яких не можна безпосередньо обчислити на одиницю продукції, бо вони пов'язані з визначенням різних витрат (заробітна плата обслуговуючого та управлінського персоналу, утримання та експлуатація будівель, споруд тощо). За допомогою різних методів ці витрати повинні бути розподілені.

Одні і ті ж витрати можуть бути одночасно прямими та непрямими щодо різних об'єктів їх обліку.

Значимо, що до непрямих витрат відносять загальновиробничі витрати. Їх сума відображається на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з подальшим розподілом до собівартості окремих виробів. Базу розподілу підприємство обирає самостійно, керуючись особливостями організації та технології виробництва.

До складу загальновиробничих витрат відносяться такі витрати:

1. Витрати на управління виробництвом, що включають:
 - а) витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями, включаючи премії, матеріальну допомогу тощо;
 - б) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;
 - в) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць;
 - г) інші витрати на:
 - поштово-телеграфні послуги;
 - послуги зв'язку;
 - канцелярське приладдя;
 - оплату послуг щодо участі в семінарах;
 - витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури;
 - інші витрати, пов'язані з управлінням виробництвом.
2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення. Амортизація основних засобів розраховується за методами, установленим п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби».
3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення (розраховується із застосуванням тих же методів, що й амортизація основних засобів).
4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. Ці витрати можна, своєю чергою, поділити на:

4.1. Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, що складаються з:

а) вартості мастильних, обтиральних матеріалів та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за устаткуванням і підтриманням його в робочому стані;

б) оплати праці допоміжних робітників, які обслуговують устаткування, – наладчиків, мастильників, електромонтерів, слюсарів, ремонтних та інших допоміжних робітників;

в) відрахувань на соціальні заходи і медичне страхування перелічених вище робітників;

г) вартості спожитого палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на приведення у рух верстатів, насосів, пресів та інших виробничих механізмів загальновиробничого призначення;

г) вартості послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утриманням та експлуатацією устаткування;

д) вартості витраченого інструменту і пристосувань;

е) витрат на операційну оренду основних засобів.

У складі витрат на утримання необоротних активів окремо можливе виділення витрат на утримання та експлуатацію виробничих приміщень, до яких відносять:

а) витрати на утримання будівель, споруд та інвентаря цеху:

– вартість матеріалів, витрачених на господарські потреби цехів і на утримання електромережі, опалювальної мережі, водопостачання та каналізації, на підтримання чистоти в приміщеннях;

– вартість палива, витраченого на опалення;

б) оплату праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, зайнятих на різних господарських роботах (утримання опалювальної мережі, прибирання виробничих приміщень, димоходів та інші роботи);

в) вартість енергії, води, пари, спожитих на господарські потреби цеху (дільниці);

г) витрати на операційну оренду виробничих приміщень.

4.2. Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони, що включають:

а) оплату праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, зайнятих охороною виробничих приміщень;

б) оплати послуг сторонніх організацій з охорони.

4.3. Витрати на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення, що включають:

а) витрати на ремонт будівель і споруд:

- вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин;
- оплати праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи;
- вартість послуг ремонтних цехів;
- вартість послуг сторонніх організацій з ремонту будівель і споруд;

б) витрати на ремонт виробничого устаткування, інструментів і транспортних засобів:

- вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого устаткування, транспортних засобів та інструментів;
- оплати праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників та інших);
- вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту устаткування, транспортних засобів, інструментів;
- вартість послуг сторонніх організацій з ремонту виробничого устаткування, транспортних засобів, інструментів.

Виділяють також змінні та постійні витрати. Змінними є витрати, величина яких змінюється пропорційно до їх фактора (переважно обсягу виробництва (випуску)). До змінних витрат включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, комісійні продавцям тощо. Зазначимо, що зміна таких витрат не завжди буде пропорційною до зміни обсягу виробництва. А тому виокремлюють також таку групу витрат, як умовно-змінні витрати.

Постійні – це витрати, які залишаються сталими під час зміни фактора виробництва. Прикладами таких витрат можуть слугувати витрати на оренду офісного приміщення, пряmlinійна амортизація, заробітна плата адмінперсоналу, витрати на рекламу тощо.

До виробничих затрат, які складають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) згідно з П(С)БО 16, включаються й інші витрати (рис. 4.5).

Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат на її виробництво. Собівартість продукції (робіт, послуг) будь-якого підприємства складається з витрат, пов'язаних з використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво.

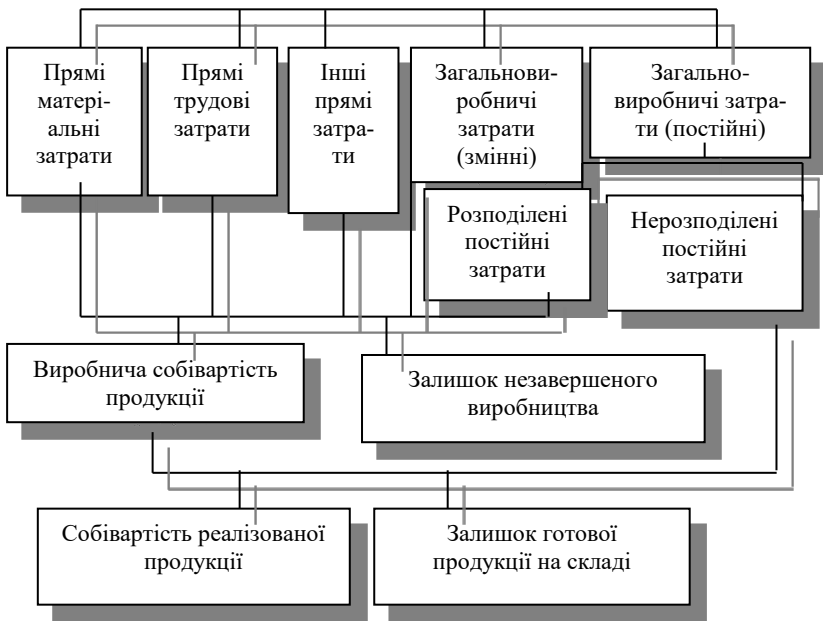


Рис. 4.5. Склад та порядок формування виробничої собівартості продукції відповідно до практики обліку

Затрати, які практично не змінюються залежно від зміни обсягу виробництва протягом звітного періоду, відносяться до постійних затрат. Однак вони можуть змінюватися внаслідок інших причин, наприклад, прийняття управлінських рішень. До постійних затрат відносяться амортизація, страхування майна, заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу.

Постійні затрати поділяються на дві групи: обов'язкові та дискреційні (періодичні). Обов'язкові затрати мають тенденцію залишатись без змін відносно зміни обсягу діяльності в межах короткого періоду (кварталу, року). Прикладом таких затрат є заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу та амортизація основних засобів. Дискреційні (періодичні) затрати – це затрати, величина яких не пов'язана з обсягом діяльності та визначається керівництвом підприємства. До них належать затрати на дослідження та розробку, підвищення кваліфікації персоналу та вартість реклами. Дискреційні затрати зумовлюються прийняттям керівництвом організації будь-якого конкретного стратегічного рішення, яке не пов'язане з обсягами діяльності.

Попри все розмаїття видів виробничих процесів і технологічних схем виготовлення продукції, обліковий процес затрат на виробництво та випуск і калькулювання собівартості продукції у складних багатопродуктових підприємствах виробничої діяльності (наприклад, промисловості) можна подати як процес, що складається з таких етапів:

1. Облік формування елементів затрат (первинного використання ресурсів виробництва (речовин і сил природи)).
2. Облік формування елементів затрат за функціональними центрами – виробничі, невиробничі, основні, накладні (адміністративні, з продажу, інші накладні).
3. Облік виробничих затрат за ознаками – прямі або непрямі.
4. Облік розподілу чи перерозподілу елементів непрямих виробничих затрат за напрямками – відповідно до особливостей технології та організації виробництва.
5. Облік виробничої собівартості окремих видів продукції, випущеної відповідним господарством (підприємством або іншим виробником).
6. Облік одиниць виміру окремих видів продукції (виробів, робіт, послуг).
7. Облік собівартості окремих видів проданої продукції.
8. Зведення затрат (зведений облік затрат) за проміжними та кінцевими центрами затрат для формування фінансових результатів з продажу продукції.

4.6. Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва та формування собівартості реалізації на підприємстві

Відповідно до законодавства, підприємство має право обирати одну із трьох можливих моделей обліку витрат діяльності:

- з використанням 8-го класу рахунків «Витрати за елементами»;
- з використанням 9-го класу рахунків «Витрати діяльності»;
- з одночасним використанням 8-го і 9-го класу рахунків.

На рахунках 8-го класу накопичується інформація про операційні витрати за елементами, яка використовується для заповнення II розділу «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати. Рахунки 9-го класу відображають інформацію щодо собівартості реалізованої продукції, загальновиробничих витрат та витрат періоду.

У синтетичному обліку для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції використовують рахунок 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображається також продукція, яка не пройшла усіх стадій технологічної обробки у виробничому процесі підприємства і не відповідає встановленим параметрам та стандартам, що на практиці носить назву «незавершене виробництво». Розмір незавершеного виробництва визначають на основі даних обліку руху сировини і матеріалів, деталей, вузлів, напівфабрикатів, ступеня їх обробки та кількості усіх витрат на обробку, в тому числі накладних витрат.

Отже, рахунок 23 «Виробництво» відображає всі виробничі витрати, що сукупно становлять виробничу собівартість продукції.

Зазначимо, що на 23-ій рахунок у складі виробничих витрат потрапляє частина загальновиробничих витрат. Розглянемо детальніше відображення цих витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Для обліку загальновиробничих витрат призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На цьому рахунку протягом місяця обліковують виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» є збірно-розподільчим.

Розподіл загально виробничих витрат здійснюється пропорційно до їх змінної та постійної складових. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», змінні загально виробничі витрати відносяться до собівартості продукції з використанням бази розподілу.

Базою розподілу можна використовувати заробітну плату, обсяг діяльності, прямі витрати тощо виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період. А тому змінні загально виробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції.

Постійні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній виробничій потужності.

Згідно П(С)БО 16, «нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва». За умови нормальної потужності роботи підприємства постійні загально виробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені. Розподілені постійні загально виробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції (у дебет рахунку 23 «Виробництво»), а нерозподілені списуються на собівартість реалізованої продукції (у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)»).

Варто зазначити, що у практиці бухгалтерського обліку виділяють також зайво- та недорозподілені витрати. Вони можуть виникати у випадку надзвичайно високого рівня виробництва за звітний період. Відповідно до національних стандартів (зокрема, П(С)БО 16 «Витрати»), зайво- та недорозподілені витрати не виділяються як окрема стаття витрат, натомість у світовій практиці для обліку таких витрат призначено спеціальні субрахунки, на яких вони враховуються протягом звітного року.

Кредитове сальдо рахунку 23 «Виробництво», тобто виробнича собівартість продукції, підлягає списанню у дебет рахунку 26 «Готова продукція», на якому обліковується наявність та рух готової продукції на підприємстві протягом звітного періоду. Готовою продукцією вважається та, що пройшла всі стадії обробки і є готовою до споживання. Кредитове сальдо рахунку 23 списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації», що призначений для узагальнення інформації, зокрема про собівартість реалізованої готової

продукції, виконаних робіт, наданих послуг. При цьому за дебетом рахунку 90 відображається собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, а за кредитом таку собівартість списують на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». Аналітичний облік витрат виробництва ведуть за видами виробництв (основні, допоміжні, обслуговуючі), за статтями витрат і видами або групами продукції. На рис. 4.6 зображено формування виробничої собівартості та собівартості реалізації, основні їх складові.

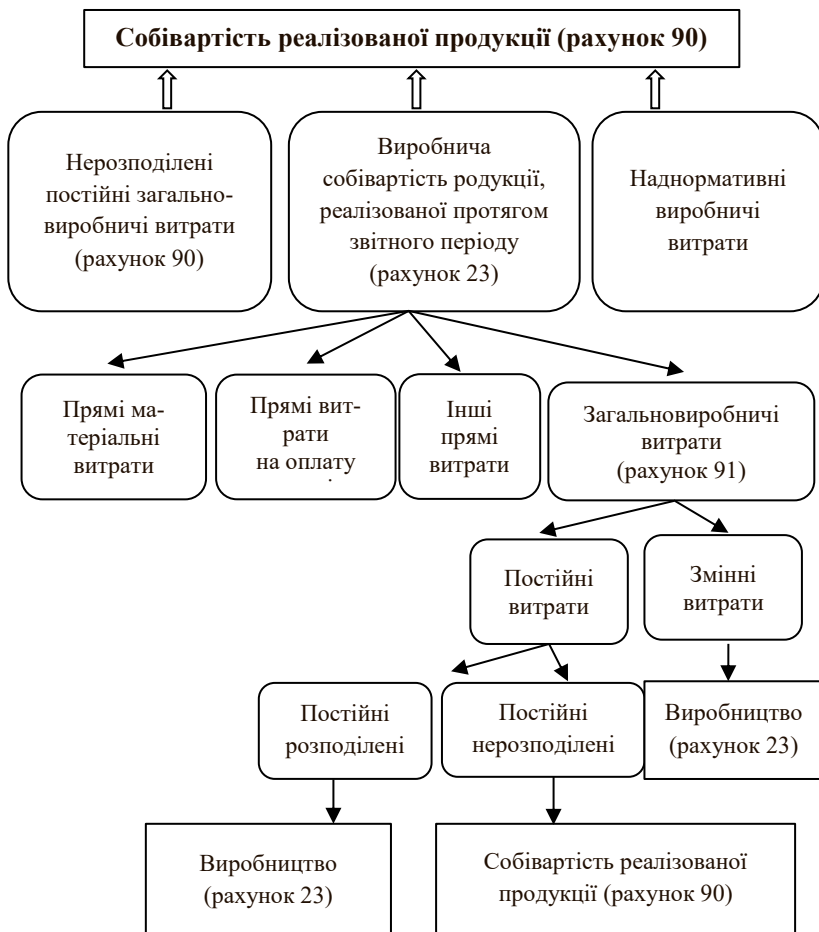


Рис. 4.6. Собівартість реалізованої продукції

Витрати, що формують собівартість реалізації, відображаються одночасно з визнанням доходу, отриманого від реалізації товарів. Не включаються до складу собівартості реалізації продукції витрати, які обліковуються на рахунках: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Вони списуються на фінансові результати в кінці звітного періоду.

Процес виробництва та формування собівартості реалізації підсумовано на рис. 4.7.

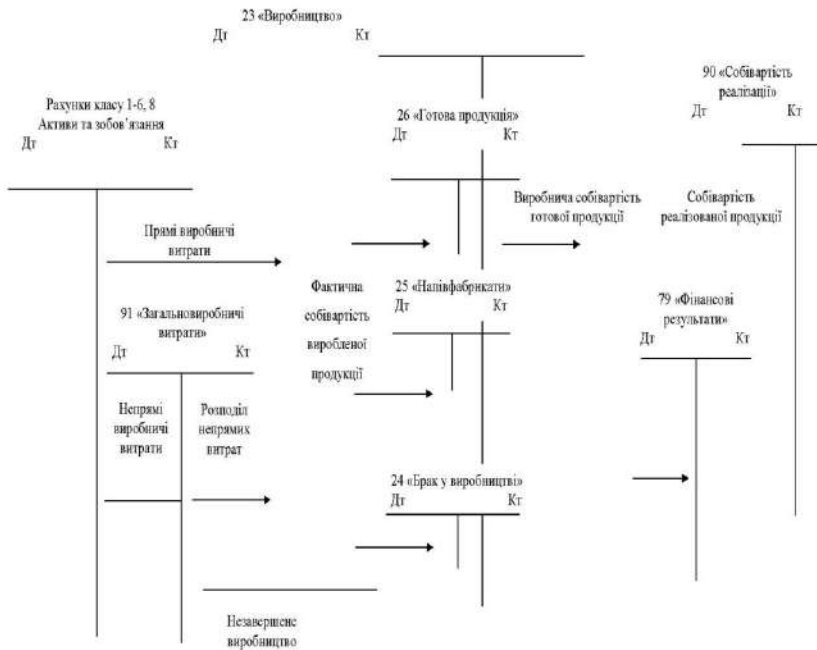


Рис. 4.7. Схема обліку процесу виробництва та формування собівартості реалізації

Отже, визначення виробничої собівартості продукції (сумування всіх прямих і непрямих виробничих витрат) відбувається за дебетом рахунку 23 «Виробництво». До виробничої собівартості включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату

праці, інші прями витрати, змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати, натомість собівартість реалізації готової продукції формується на основі її виробничої собівартості із додаванням нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних витрат.

Питання для самоконтролю

1. Яким національним П(С)БО регламентовано методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси?
2. Наведіть класифікацію запасів.
3. Назвіть складові первісної оцінки запасів, придбаних за оплату.
4. Як оцінюються запаси на дату складання балансу?
5. Як відображається в бухгалтерському обліку уцінка запасів до чистої вартості реалізації?
6. Які методи оцінки використовуються при вибутті запасів?
7. Охарактеризуйте рахунки для обліку запасів за їх економічним змістом, призначенням та структурою.
8. Яка основна кореспонденція рахунків з надходження запасів?
9. Яка основна кореспонденція рахунків з вибуття запасів?
10. Які особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів?
11. Як класифікуються витрати за відношенням до виробничої собівартості?
12. Наведіть приклади постійних і змінних витрат.
13. Як розподіляються постійні виробничі витрати?
14. Які витрати включаються до виробничої собівартості продукції?
15. Які витрати включаються до складу загальновиробничих?
16. Яким є порядок розподілу загальновиробничих витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»?

17. На яких бухгалтерських рахунках ведеться облік виробничих витрат?
18. Про що свідчить дебетове сальдо рахунку 23 «Виробництво» на кінець звітного періоду?
19. Що таке калькулювання?
20. Які є методи калькулювання?
21. Опишіть загальну схему обліку витрат виробничої діяльності підприємства і випуску готової продукції.

Тестові завдання

1. Яким записом відображаються в обліку витрати підзвітних осіб (адміністрації підприємства) на відрядження:

- а) Д 20 К 372;
- б) Д 92 К 372;
- в) Д 12 К 372;
- г) Д 372 К 30.

2. Фактична виробнича собівартість продукції визначається на рахунку:

- а) 90 «Собівартість реалізації»;
- б) 91 «Загальновиробничі витрати»;
- в) 92 «Адміністративні витрати»;
- г) 23 «Виробництво».

3. Підприємство реалізувало товари. Вартість реалізації з урахуванням ПДВ – 300 грн. Яку суму зобов'язання з ПДВ потрібно нарахувати:

- а) 33,30;
- б) 60,00;
- в) 50,00;
- г) 40,00.

4. На якому рахунку обліковуються витрати з доставки матеріалів на склад підприємства:

- а) 201;
- б) 23;
- в) 26;
- г) 91.

5. Яким записом відображається собівартість реалізації готової продукції:

- а) Д 701 К 26;
- б) Д 901 К 26;
- в) Д 361 К 26;
- г) Д 311 К 26.

6. Передано в експлуатацію оборотні МШП. Як відобразити в обліку цю операцію:

- а) Д 91 К 22;
- б) Д 93 К 132;
- в) Д 112 К 22;
- г) Д 22 К 93.

7. Яким записом відображаються визнані витрати з транспортування сировини:

- а) Д 91 К 631;
- б) Д 201 К 631;
- в) Д 631 К 311;
- г) Д 371 К 311.

8. При списанні витрат на управління цехом на рахунках робиться запис:

- а) Д 23 К 91;
- б) Д 92 К 91;
- в) Д 26 К 91;
- г) Д 91 К 79.

9. Яким записом відображається визнаний дохід від реалізації послуг:

- а) Д 361 К 701;
- б) Д 701 К 79;
- в) Д 361 К 703;
- г) Д 79 К 703.

10. Що визначає сальдо по синтетичному рахунку 201 «Матеріали»:

- а) залишок матеріалів за ціною придбання з ПДВ;

б) залишок матеріалів за фактичною собівартістю придбання без ПДВ;

в) залишок матеріалів за плановою собівартістю;

г) залишок матеріалів за амортизованою вартістю.

11. На підставі якого документа матеріально відповідальній особі покупця оформлюється накладна на відвантаження товарів:

а) наказ про зарахування на роботу;

б) прибутковий касовий ордер;

в) довідка бухгалтерії;

г) довіреність.

12. Визначте собівартість готової продукції за наявності таких витрат на підприємстві: незавершене виробництво – 32000 грн, витрати на оплату праці – 16000 грн, єдиний соціальний внесок – 6000 грн, матеріальні затрати – 60000 грн, амортизація – 1200 грн, інші операційні витрати – 5000 грн, витрати на збут – 2500 грн:

а) 122700;

б) 114000;

в) 85700;

г) 120200.

13. При виробництві готової продукції підприємство понесло втрати від нормального браку в сумі 15000 грн і від передбаченого браку в сумі 16000 грн. Яку суму втрат від браку підприємство повинно віднести на витрати періоду:

а) 15000;

б) 1000;

в) 31000;

г) 16000.

14. Втрати від браку до складу незавершеного виробництва:

а) не включаються;

б) включаються тільки до собівартості незавершених замовлень при позамовному методі обліку витрат;

- в) включаються;
- г) правильної відповіді немає.

15. Визначаючи вартість незавершеного виробництва, потрібно враховувати:

- а) фактично здійснені прямі витрати, транспортно-заготівельні витрати;
- б) додаткову заробітну плату за визначеним відсотком та витрати на соціальне страхування;
- в) загальновиробничі (накладні) витрати, виходячи з визначеної підприємством бази розподілу;
- г) всі відповіді правильні.

16. Допоміжне виробництво – це виробництво, призначене для:

- а) виконання робіт з обслуговування обладнання основного виробництва;
- б) забезпечення безперервної роботи основного виробництва;
- в) задоволення соціально-культурних потреб працівників підприємства;
- г) правильної відповіді немає.

17. До прямих матеріальних витрат відносяться:

- а) вартість комплектуючих матеріалів;
- б) основні матеріали;
- в) допоміжні матеріали;
- г) правильної відповіді немає.

18. До інших прямих витрат відносяться:

- а) знос спеціального обладнання;
- б) цехові витрати;
- в) непрямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці;
- г) правильної відповіді немає.

19. Вибір методу обліку витрат і калькулювання не залежить від:

- а) рішення керівництва;

- б) особливостей технологічного процесу;
- в) кількості облікових працівників;
- г) правильної відповіді немає.

20. До собівартості реалізації не включаються:

- а) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- б) адміністративні витрати;
- в) інші прями витрати;
- г) правильної відповіді немає.

Практичні завдання

Завдання 1

Виробниче підприємство «Промінь» здійснює доставку матеріалів стороннім транспортом. Облік транспортно-заготівельних витрат з придбання матеріалів ведеться на окремому субрахунку – 2010 «Транспортно-заготівельні витрати з придбання матеріалів». Дані щодо руху матеріалів за листопад 2022 року по підприємству «Промінь» наведено в таблиці.

Показник	Вартість матеріалів, грн	Транспортно-заготівельні витрати, грн
Залишок на початок місяця	50000	7500
Надійшло за місяць	200000	32500
Вибуло за місяць всього	225000	
В тому числі:		
Відпущено у виробництво	220000	
Виявлена нестача	5000	
Залишок на кінець місяця	25000	

Вартість запасів та транспортно-заготівельних витрат вказані без ПДВ. Матеріал придбаний на умовах відстрочення платежу.

Потрібно:

- 1) провести розподіл транспортно-заготівельних витрат з метою визначення суми ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули протягом звітної періоду;
- 2) зробити бухгалтерські записи з надходження і вибуття матеріалів та розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- 3) визначити собівартість відпущених у виробництво матеріалів;
- 4) визначити собівартість нестачі матеріалів.

Завдання 2

Підприємством «Світанок» протягом звітної періоду:

- 1) придбані малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), які будуть використані у господарській діяльності, у юридичної особи за безготівковим розрахунком на суму 300 грн, крім того ПДВ 60 грн.
- 2) зі складу всі оприбутковані МШП передані в експлуатацію (до відділу збуту).

Потрібно відобразити в обліку господарські операції з надходження та вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Завдання 3

Працівник бухгалтерії підприємства придбав на отримані під звіт кошти МШП, які використовуються у господарській діяльності, у кількості 10 штук за ціною без урахування ПДВ 5 грн за штуку на суму 50 грн, крім того, ПДВ 20% – 10 грн; склав авансовий звіт і здав його до бухгалтерії. Всі МШП оприбутковані і передані в експлуатацію (на загальноновиробничі потреби).

Потрібно відобразити в обліку господарські операції з надходження та вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Завдання 4

Підприємство протягом звітного періоду:

1) придбало МШП, які не використовуються у господарській діяльності, в кількості 3 штук за ціною 150 грн за штуку за безготівковим розрахунком на загальну суму 450 грн (згідно з отриманою податковою накладною, крім того, ПДВ 20% – 90 грн). При оприбуткуванні один з МШП передано до бухгалтерії підприємства в експлуатацію;

2) одержало від засновників в рахунок погашення боргу МШП. Справедлива вартість МШП, яка узгоджена зі засновниками, складає 2500 грн. Отримані МШП в експлуатацію у звітному періоді не передавалися;

3) отримало безкоштовно МШП. Узгоджена (справедлива) вартість МШП – 150 грн. Отримані МШП передані в експлуатацію (адміністративні витрати).

Потрібно відобразити в обліку господарські операції з надходження та вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Завдання 5

Здійснено такі господарські операції підприємством, що займається виробничою діяльністю, за місяць

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн
1	2	3
1	На підставі договору купівлі-продажу придбано матеріал «А» 1000 одиниць за ціною 5,00 грн ПДВ, 20% Доставка ПДВ, 20% До оплати Поставку матеріалу попередньо оплачено	5000 ? 300 ? ?
2	Проведено залік передплати	?

1	2	3
3	На підставі договору на здійснення товарообмінної операції одержано матеріал «А» 800 одиниць в обмін на готову продукцію. Обмін запасами здійснено суму 4000 грн, крім того, ПДВ 20%	4800
4	На підставі договору купівлі-продажу придбано матеріал «А» 1200 одиниць за ціною 5,10 грн ПДВ, 20% Доставка ПДВ, 20% До оплати У зв'язку з придбанням даної партії товарів нараховані та оплачені послуги зі страхування ризиків транспортування матеріалів	6120 ? 250 ? ? 200
5	Відпущено на виробництво матеріал «А» в кількості 1600 одиниць <i>Примітка:</i> Залишок матеріалу «А» на початок місяця 200 одиниць на суму 990 грн	?
6	Оприбуткована готова продукція за виробничою собівартістю 1500 одиниць на суму	12000
7	Протягом місяця реалізовано вітчизняним покупцям 1400 одиниць готової продукції на суму 16800 грн з урахуванням ПДВ, в тому числі за бартером – 400 одиниць на суму 4800 грн з урахуванням ПДВ (див. операцію 2)	16800
8	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	?
9	Списана собівартість реалізованої готової продукції	?
10	Надійшла в повному обсязі на поточний рахунок оплата від покупців за готову продукцію, яка реалізована за грошові кошти	?
11	Проведено взаємозалік по бартеру	?

Потрібно:

- 1) відобразити в обліку господарські операції;
- 2) визначити первісну вартість запасів;
- 3) провести оцінку вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості і ФІФО та зробити висновки щодо переваг та недоліків кожного методу оцінки.

Тема
5

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

- 5.1. Економічний зміст власного капіталу, його види та функції*
- 5.2. Облік формування власного капіталу підприємства*
- 5.3. Облік руху власного капіталу підприємства*
- 5.4. Відображення у фінансовій звітності інформації щодо власного капіталу*

5.1. Економічний зміст власного капіталу, його види та функції

Капітал є однією з фундаментальних категорій в економічній науці. Економічна сутність капіталу досліджується вченими – представниками різноманітних економічних шкіл протягом багатьох років з різних позицій та в різних проявах. Першу спробу дати науковий аналіз капіталу зробив давньогрецький мислитель Аристотель (384–322 рр. до н. е.), який розглядав капітал крізь призму багатства та, вивчаючи його сутнісні ознаки, зробив висновок, що ця категорія поділяється на два види. До першого він відніс дане природою багатство, яке пов'язане з постійним нагромадженням засобів, необхідних для життя і корисних для держави чи домашнього об'єднання, але яке «не безкінечне, а має свої межі». До другого виду багатства Аристотель відніс процес накопичення грошей, що являє собою «мистецтво наживати статок, з чим і пов'язане уявлення, нібито багатство і нажива не мають ніяких меж». Зазначені види багатства були названі філософом «економіка» та «хремастика».

Значення слова «капітал» походить від латинського *capitalist*, що означає «головний».

Наявність капіталу є умовою створення та розвитку бізнесу. Підприємство, що відокремлено від інших здійснює господарську діяльність, повинно володіти капіталом. Структура і динаміка власного капіталу є найсуттєвішим показником, що визначає фінансовий стан підприємства.

Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, які без визначення строку повернення внесені його засновниками (учасниками) або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку. Мобілізований засновниками підприємства з різних джерел капітал, який належить їм на правах власності і яким вони наділяють підприємство (на правах власності або господарського відання) як юридичну особу, стає власним капіталом суб'єкта господарювання.

Відповідно до Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року за № 73, **власний капітал** – це та частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Господарський кодекс України визначає правові засади здійснення підприємницької діяльності в Україні, розкриває сутність підприємництва, його суб'єкти і об'єкти, організаційні форми, обмеження в здійсненні підприємницької діяльності. Окремим розділом виділені умови здійснення підприємницької діяльності та порядок державної реєстрації.

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, він вважається одним із найістотніших і найважливіших показників, оскільки виконує певні **функції** (табл. 5.1).

Власний капітал – це загальна вартість власних засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів.

Власний капітал виконує важливу економічну роль, яка полягає в забезпеченні підприємства власними фінансовими ресурсами, необхідними для здійснення господарської діяльності. Найважливіші характеристики капіталу полягають у тому, що він є основним виміром ринкової вартості суб'єкта господарювання, виступає

основним чинником процесу виробництва, характеризує фінансові ресурси, які приносять прибуток підприємству, його динаміка є важливим показником ефективності господарської діяльності.

Таблиця 5.1

Функції власного капіталу

Назва	Прояв функцій власного капіталу
Функція заснування та введення в дію підприємства	Власний капітал є фінансовою основою для початку діяльності нового суб'єкта господарювання.
Функція відповідальності та гарантії	Кредитне забезпечення для кредиторів підприємства.
Захисна функція	Що більший власний капітал, то краще підприємство захищене від впливу загрозливих для його існування факторів, оскільки саме за рахунок власного капіталу можуть покриватися збитки підприємства.
Функція фінансування та забезпечення ліквідності	Внесками у власний капітал, разом зі спорудами, обладнанням, цінними паперами та іншими матеріальними цінностями, можуть бути грошові кошти. Вони можуть використовуватися для фінансування операційної та інвестиційної діяльності підприємства, а також для погашення заборгованості по позичках. Це, своєю чергою, підвищує ліквідність підприємства, з одного боку, та потенціал довгострокового фінансування, з іншого.
База для нарахування дивідендів і розподілу майна	Одержаний протягом року прибуток або розподіляється та виплачується власникам корпоративних прав у вигляді дивідендів, або спрямовується на збільшення статутного чи резервного капіталу. Нарухування дивідендів, як правило, здійснюється за встановленою ставкою відповідно до частки акціонера (пайовика) в статутному капіталі. Аналогічним чином відбувається розподіл майна підприємства у разі його ліквідації чи реорганізації.
Функція управління та контролю	Статутний капітал забезпечує право на управління виробничими факторами та майном підприємства.
Репрезентативна функція	Солідний власний капітал підприємства сприяє збільшенню довіри до нього не тільки з боку інвесторів, а й з боку постачальників факторів виробництва і споживачів готової продукції. Крім того, підприємству зі солідним власним капіталом набагато легше залучити кваліфікований персонал.

Власний капітал може формуватись за рахунок внутрішніх і зовнішніх джерел. До **внутрішніх** належать нерозподілений прибуток, амортизаційні відрахування і кошти, отримані від реструктуризації активів. Тобто власний капітал створюється і збільшується за кошти, одержані від діяльності підприємства (прибуток, амортизаційні суми, стійкі пасиви).

Зовнішніми джерелами формування власного капіталу є внески засновників і безповоротна фінансова допомога. До такої фінансової допомоги відносяться державні бюджетні субсидії, страхові відшкодування, благодійні внески тощо.

Власний капітал формується за рахунок:

- внесення власниками підприємства коштів та інших активів (вкладений капітал);
- накопичення суми доходу, що залишається на підприємстві (накопичений капітал).

Класифікацію власного капіталу відображено на рис. 5.

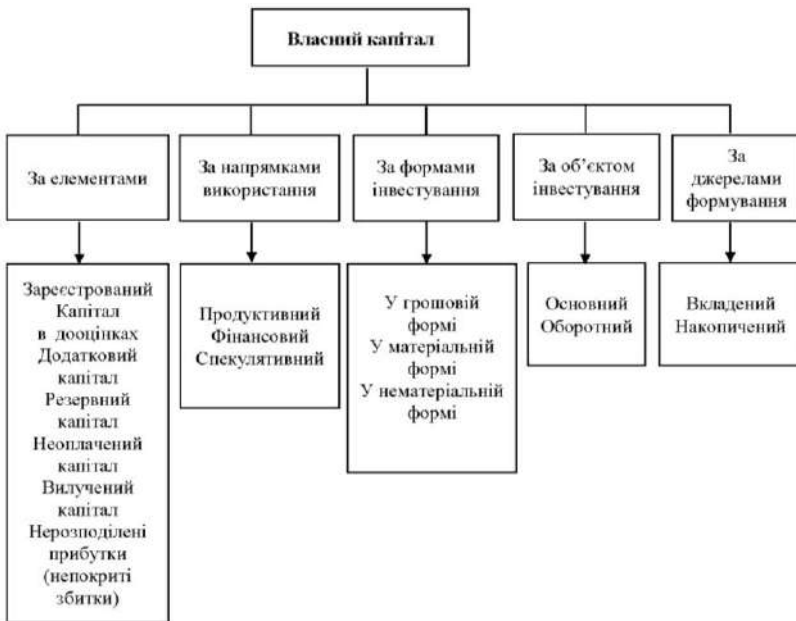


Рис. 5. Класифікація власного капіталу

Розглянемо класифікацію власного капіталу за елементами більш детально.

Найважливішим елементом власного капіталу є зареєстрований (статутний) капітал, без якого не може існувати жодне господарське товариство.

Статутний капітал – це сума оголошеного статутного капіталу для підприємств, зафіксованих у статутних документах, або зареєстрована вартість акцій для акціонерних товариств.

Його розмір складається з номінальної вартості часток учасників товариства, які виражені в національній валюті України. Розмір частки кожного окремого учасника можна додатково визначити у відсотках як співвідношення номінальної вартості його частки і статутного капіталу товариства.

Сума статутного капіталу, а також рішення про його зміни підлягають державній реєстрації відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV і за вартістю мають відповідати даним фінансової звітності, зокрема балансу.

За статтею 86 Господарського кодексу України, вкладками учасників та засновників підприємства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права, кошти (в тому числі в іноземній валюті).

Іншим елементом власного капіталу є **додатковий капітал**. Він становить собою емісійний дохід, інший вкладений капітал, накопичені курсові різниці, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів від інших юридичних або фізичних осіб. Якщо підприємство не є акціонерним, то додатковий капітал на таких підприємствах зазвичай використовується для дооцінки активів та безкоштовно отриманих необоротних активів.

Додаткові внески учасників не впливають на розмір їхньої частки у статутному фонді, вказаної в установчих документах товариства, якщо інше не передбачено установчими документами.

Капітал в дооцінках відображає суму дооцінки (уцінки) та індексації основних засобів та інших необоротних активів, а також

внески засновників та учасників понад розмір статутного капіталу і без рішення про його збільшення й перереєстрацію та інші види додаткового капіталу. Також до іншого додаткового капіталу належать курсові різниці, що утворюються в разі внесення іноземної валюти у статутний капітал.

Наступний елемент власного капіталу – **резервний капітал**. Він становить собою частину власного капіталу підприємства, що створюється за рахунок щорічних відрахувань від прибутку.

До резервного капіталу належать усі складові капіталу, призначені для покриття можливих у майбутньому непередбачених збитків і втрат, з резервним капіталом ідентифікується капітал, який формується завдяки відрахуванням з чистого прибутку.

Резервний капітал є джерелом для соціального розвитку підприємства, відшкодування втрат, а також для виплати дивідендів і поповнення капіталу у випадках недостатності прибутку. Це свого роду страховий капітал, який, наприклад, можна використати для покриття збитків у разі дефіциту нерозподіленого прибутку. Залишок невикористаних коштів резервного капіталу переходить на наступний календарний рік.

Неоплачений капітал – це сума зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу. Він виникає тоді, коли на певну дату не всі випущені корпоративні права розміщені серед учасників підприємства або не всі корпоративні права оплачені учасниками повністю.

Після проведення установчих зборів і реєстрації випуску акцій та статуту товариства попередні внески передплатників переходять з розряду заборгованості до категорії власного капіталу, а самі передплатники набувають статусу акціонера і втрачають можливість вимагати свої внески у товариства. Відповідно, відбувається списання кредиторської заборгованості товариства перед передплатниками на зменшення їхньої заборгованості як акціонерів зі сплати внесеного капіталу товариства.

Останній елемент власного капіталу – нерозподілений прибуток.

Нерозподілений прибуток – це прибуток, реінвестований у господарську діяльність підприємства. Він визначається як сума чистого прибутку, що залишається у підприємства після поповнен-

ня статутного капіталу, резервного фонду, нарахування дивідендів та проведення інших виплат власникам.

Нерозподілений прибуток виступає в ролі інвестицій у власний бізнес або використовується для погашення заборгованості компанії.

Збільшення нерозподіленого прибутку в складі власного капіталу прикрашає фінансове становище підприємства для інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності, оскільки це свідчить про ефективну роботу підприємства.

Перевищення власних коштів над позиковими вказує на те, що підприємство має достатній рівень фінансової стійкості і незалежне від зовнішніх джерел фінансування. Якщо нерозподілений прибуток займає дуже велику частку в структурі власного капіталу, то така ситуація може у майбутньому призвести до фіктивного банкрутства, тому що такий прибуток може бути розподілений між учасниками. У такому разі власний капітал, відображений в пасиві балансу, значно зменшиться і, можливо, навіть буде набагато нижчим, ніж позиковий капітал.

Нерозподілений прибуток може бути переведений до резервного капіталу чи розподілений на інші цілі підприємства протягом звітного року.

За формами інвестування розрізняють капітал у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, використовуваний для формування статутного фонду підприємства. Інвестування капіталу в цих формах дозволено законодавством під час створення нових підприємств, збільшення обсягу їхніх статутних фондів.

Найпоширенішою є грошова форма інвестування власного капіталу. Універсальність цього виду інвестиційних ресурсів полягає в тому, що вони можуть бути трансформовані в будь-яку іншу форму активів, необхідних підприємству для здійснення інвестиційної діяльності.

За матеріальної форми інвестування використовуються капітальні активи (машини, обладнання, приміщення), сировина, матеріали, напівфабрикати тощо.

У разі нематеріальної форми інвестування підприємством залучаються різноманітні нематеріальні активи, які не мають речової

форми, але беруть безпосередню участь у його господарській діяльності й формуванні прибутку. До цього виду інвестованого капіталу відносять права користування окремими природними ресурсами, патентні права на використання винаходів, ноу-хау, права на промислові зразки й моделі, товарні знаки, комп'ютерні програми та інші нематеріальні види майнових цінностей.

Власний капітал також поділяють на основний і оборотний. Це класифікація за об'єктом інвестування власного капіталу.

Основний капітал – це частина постійного капіталу, яка складається з вартості засобів праці (будівель, споруд, машин, устаткування) та обертається протягом кількох періодів виробництва. Вона переносить свою вартість на готовий продукт частинами.

Оборотний капітал суб'єкта підприємництва (підприємства) – це грошові кошти й мобільні активи, що перетворюються на грошові кошти протягом одного виробничого циклу, які забезпечують неперервність процесу виробництва й обігу та отримання прибутку від звичайної діяльності.

5.2. Облік формування власного капіталу підприємства

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291, **рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»** призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів власного капіталу, зареєстрованого (пайового), у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових фінансувань і цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Інформація про стан і рух коштів окремих складових власного капіталу підприємствами державного та комунального секторів економіки визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, кому-

нального секторів економіки та господарських організацій, які володіють або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 року № 1213.

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначений для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу та іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Інформація про власний капітал наводиться в пасиві балансу за першим розділом «Власний капітал». Для обліку власного капіталу призначено рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Для обліку власного капіталу передбачено такі рахунки:

- 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;
- 41 «Капітал у дооцінках»;
- 42 «Додатковий капітал»;
- 43 «Резервний капітал»;
- 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- 45 «Вилучений капітал»;
- 46 «Неоплачений капітал».

Формування власного капіталу відбувається на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», призначеному для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного та іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 40 має субрахунки (табл. 5.2).

Усі операції, пов'язані з формуванням, змінами, ліквідацією статутного капіталу, відображаються на субрахунку 401 «Статутний капітал».

**Характеристика субрахунків рахунку 40
«Зареєстрований капітал»**

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
401 «Статутний капітал»	Відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств.
402 «Пайовий капітал»	Узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.
403 «Інший зареєстрований капітал»	Відображаються зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.
404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»	Відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів.

Сальдо цього рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу. Зміни статутного капіталу проводяться у встановленому чинним законодавством порядку з обов'язковим внесенням відповідних змін до установчих документів.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день виключення підприємства із Державного реєстру в результаті завершення діяльності у випадку банкрутства, реорганізації, ліквідації тощо.

По кредиту субрахунку 401 відображається збільшення статутного капіталу, по дебету – його зменшення (вилучення).

Синтетичний облік статутного капіталу ведеться в журналі 7, аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності.

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, яка була розпайована (не розпайована) між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Синтетичний облік пайового капіталу ведеться у журналі 7, аналітичний – у відомості за видами капіталу (види майна, надходження внесків членів кооперативу) та у розрізі колективних та індивідуальних членів. Оборотна відомість повинна відображати дані розрахунків кожного члена кооперативу за пайовими внесками, дивідендами та їх отриманням, сальдо заборгованості на початок і кінець періоду.

Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції з кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал». Якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, то в кореспонденції з дебетом цього субрахунку відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Для обліку вилученого капіталу передбачено рахунок 45 «Вилучений капітал». На ньому обліковують вилучений капітал у разі викупу власних акцій (часток) в акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

Неоплачений капітал – це заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» використовується для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, а за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) і за кожним засновником (учасником) підприємства.

5.3. Облік руху власного капіталу підприємства

Інформація про дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів узагальнюється на **рахунку 41 «Капітал у дооцінках»**, що, відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, відображається у складі власного капіталу і розкривається у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зниження їх корисності тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має субрахунки (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Характеристика субрахунків рахунку 41 «Капітал у дооцінках»

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	Відображається інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.
412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»	Відображається інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.
413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»	Узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).
414 «Інший капітал у дооцінках»	Узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 «Капітал у дооцінках» формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 «Додатковий капітал»:

Дебет 423 «Дооцінка активів»

Кредит 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів».

Залишок, утворений унаслідок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єктів довгострокових активів (за умови вибуття таких ресурсів), віднесено на збільшення суми нерозподіленого прибутку:

Дебет 41 «Капітал у дооцінках»

Кредит «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»

У разі дооцінки необоротних активів, які здійснюються за рішенням урядових органів, а також у випадках, передбачених П(С)БО, робиться запис:

Дебет 10 «Основні засоби», Дебет 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Кредит 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів».

Відображено дооцінку суми нарахованого зносу об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів:

Дебет 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»

Кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Проведена уцінка первісної вартості основних засобів у межах збільшення капіталу в дооцінках унаслідок попередньої дооцінки активів:

Дебет 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»

Кредит 10 «Основні засоби».

Списується капітал у дооцінках, сформований внаслідок дооцінок при вибутті основних засобів:

Дебет 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»

Кредит 441 «Прибуток нерозподілений».

Додатковий капітал – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми

необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» відображають збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має субрахунки (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

**Характеристика субрахунків рахунку 42
«Додатковий капітал»**

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
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.
422 «Інший вкладений капітал»	Обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.
423 «Накопичені курсові різниці»	Узагальнюється інформація про курсові різниці, які, відповідно до НП(С)БО, відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.
424 «Безоплатно отримані необоротні активи»	Відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.
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.

На субрахунку 421 «Емісійний дохід» обліковується різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

Викуплені власні акції оприбутковують:

Дебет субрахунку 451 «Вилучені акції»

Кредит рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках».

У разі перепродажу акцій:

Дебет рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках»

Кредит субрахунку 451 – на номінальну вартість проданих акцій

Кредит субрахунку 421 «Емісійний дохід» – на різницю між виручкою і номінальною вартістю проданих акцій.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» обліковується вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. У разі безоплатного одержання необоротних активів дебетують рахунки 10, 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» і кредитують субрахунок 424.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковуються інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Рахунок 43 «Резервний капітал» використовується для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу підприємства.

Резервний капітал не реєструється підприємством і може утворюватися за рахунок фінансового результату підприємства і додаткового капіталу. Призначення резервного капіталу полягає в тому, щоби створити певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або використання на покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації підприємства.

Для обліку резервного капіталу у Плані рахунків призначений пасивний **рахунок 43 «Резервний капітал»**, за кредитом якого відображається створення резервів, за дебетом – їх використання.

Сальдо цього рахунку кредитове і відображає залишок резервів на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами їх утворення та напрямком використання.

Розглянемо типові записи в обліку при здійсненні операцій, пов'язаних з резервним капіталом.

1. *На створення (поповнення) резервного капіталу здійснено відрахування від прибутку:*

Дебет 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Кредит 43 «Резервний капітал».

2. *Використання коштів резервного капіталу на покриття витрат унаслідок форс-мажору:*

Дебет 43 «Резервний капітал»

Кредит 10 «Основні засоби», Кредит 15 «Капітальні інвестиції», Кредит 20 «Виробничі запаси», Кредит 26 «Готова продукція», Кредит 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», Кредит 35 «Поточні фінансові інвестиції», Кредит 30 «Готівка».

3. *Покриття витрат підприємства з усунення наслідків форс-мажору:*

Дебет 43 «Резервний капітал»

Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням», Кредит 23 «Виробництво».

4. *Направлені кошти резервного капіталу на покриття збитків звітного періоду:*

Дебет 43 «Резервний капітал»

Кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

5. *Використання коштів резервного капіталу на виплату дивідендів засновникам:*

Дебет 43 «Резервний капітал»

Кредит 671 «Розрахунки з учасниками».

6. *Спрямування резервного фонду на поповнення статутного капіталу:*

Дебет 43 «Резервний капітал»

Кредит 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

7. *Спрямування сум додаткового капіталу до резервного капіталу:*

Дебет 42 «Додатковий капітал»

Кредит 43 «Резервний капітал».

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

При створенні резервного капіталу запис роблять за кредитом рахунку 43 і за дебетом рахунків 42 «Додатковий капітал» або 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» залежно від джерела створення резервного капіталу.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» використовують для обліку нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку.

Нерозподілений прибуток – це накопичена сума чистого прибутку за вирахуванням усіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам.

Рахунок 44 має три субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 відображається наявність та рух нерозподіленого прибутку; на субрахунку 442 – непокриті збитки.

На субрахунку 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

На суму використаного прибутку запис роблять за дебетом субрахунку 443 і за кредитом різних рахунків залежно від напрямку використання прибутку:

- 40 «Зареєстрований пайовий капітал» – використано на поповнення статутного капіталу, пайового капіталу;
- 43 «Резервний капітал» – направлено у резервний капітал;
- 67 «Розрахунки з учасниками» – нараховано дивіденди.

Використання прибутку списують за рахунок прибутку:

Дебет субрахунку 441

Кредит субрахунку 443.

Прибуток, що залишився нерозподілений, обліковується за субрахунком 441. Якщо підприємство має збиток, то він відображається як дебетовий залишок за субрахунком 442.

Кореспонденцію рахунків обліку господарських операцій власного капіталу відображено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

**Типова кореспонденція рахунків
обліку господарських операцій власного капіталу**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
<i>Сформовано статутний капітал за рахунок коштів державного бюджету:</i>		
у вигляді оборотних засобів	20, 22	401
у вигляді основних засобів	10	401
у вигляді інших необоротних активів	11	401
у вигляді нематеріальних активів	12	401
у вигляді грошових коштів	31	401
Відображено розмір статутного капіталу згідно із засновницькими документами	46	401
Безоплатне одержання необоротних активів	11; 10	424
<i>Надійшли внески від засновників у рахунок їх вкладу до статутного капіталу:</i>		
– грошима	30; 31	46
– основними засобами	10	46
– виробничими запасами і товарами	20; 28	46
Нараховано дивіденди	443	671
Збільшення статутного капіталу за рахунок нарахованих дивідендів	671	46
Зменшення статутного капіталу	401 46	46 441
Відображено фінансові результати:		
– прибуток	79	441
– збиток	442	79
Відображено використання прибутку	441	443
Використано прибуток для створення резервного капіталу	443	43
Отримано прибуток власником із каси, поточного рахунку	443	30; 31
Дооцінка первісної вартості основних засобів	10	423
Збільшення суми зносу дооцінених основних засобів	423	131
Дооцінка запасів	20; 28	423

5.4. Відображення у фінансовій звітності інформації щодо власного капіталу

Склад і принципи підготовки фінансової звітності підприємства визначено НП(С)БО 1.

Інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду розкривається у **звіті про власний капітал**. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники I розділу балансу «Власний капітал». Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Елементи власного капіталу більш детально розглядаються у **примітках до фінансової звітності**. В цих примітках відображається інформація про призначення та використання кожного елемента власного капіталу, наводиться інформація про розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками та про зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

Об'єкти облікової політики власного капіталу врегульовані в Положенні про облікову політику підприємства. В цьому документі визначають: первинні документи з обліку власного капіталу і графік їх документування; процедури контролю за формуванням власного капіталу; порядок збільшення статутного капіталу; встановлення порядку вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм капіталу; порядок розподілу чистого прибутку; перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для відображення в бухгалтерському обліку операцій з власним капіталом.

Інформація про власний капітал міститься в першому розділі пасиву Балансу (Звіт про фінансовий стан). У цьому розділі відображаються складові капіталу за окремими статтями.

У статті «**Зареєстрований капітал**» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства.

У статті «**Капітал у дооцінках**» наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.

У статті «**Додатковий капітал**» відображається 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 обліку, відображаються у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу. У разі якщо інформація про розмір емісійного доходу та накопичених курсових різниць відповідає ознакам суттєвості, вона розкривається у додаткових статтях «Емісійний дохід» та «Накопичені курсові різниці». До підсумку балансу включається загальна сума додаткового капіталу.

У статті «**Резервний капітал**» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті «**Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)**» відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті «**Неоплачений капітал**» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті «**Вилучений капітал**» господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

З метою надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду складають звіт про власний капітал.

У графах звіту про власний капітал, де зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які подані в балансі. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного звіту про

власний капітал підприємства додають звіт про власний капітал за попередній рік.

У статтях «**Залишок на початок року**» та «**Залишок на кінець року**» відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) і кінець року.

У статтях «**Зміна облікової політики**», «**Виправлення помилок**» та «**Інші зміни**» відображаються суми коригувань, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137 зі змінами від 9 липня 2021 року № 385.

У статті «**Скоригований залишок на початок року**» відображається залишок власного капіталу на початок звітнього року після внесення відповідних коригувань.

У статті «**Чистий прибуток (збиток) за звітний період**» відображається сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.

У статті «**Інший сукупний дохід за звітний період**» відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі звіту про фінансові результати. У додаткових статтях може наводитися інформація про складові іншого сукупного доходу, у разі якщо така інформація відповідає критеріям суттєвості.

У статтях розділу «**Розподіл прибутку**» наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Суб'єктами державного (комунального) сектору економіки у додаткових статтях наводиться інформація про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів і на матеріальне заохочення.

У статтях розділу «**Внески учасників**» наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості з капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства).

У статтях розділу «**Вилучення капіталу**» наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток) власної емісії, перепродаж чи анулювання викупле-

них акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій або інші зміни в капіталі, зокрема придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві.

У статті «**Разом змін у капіталі**» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період.

З огляду на необмежений термін використання власний капітал є джерелом довгострокового фінансування господарської діяльності підприємства, свідчить про відповідальність засновників за ризики підприємницької діяльності в межах належної їм частки в статутному капіталі, є гарантом платоспроможності в межах його розміру.

Питання для самоконтролю

1. Що таке власний капітал підприємства?
2. За рахунок чого збільшується величина зареєстрованого капіталу?
3. За рахунок чого зменшується величина зареєстрованого капіталу?
4. Як відображається в обліку створення ТОВ?
5. Як на рахунках бухгалтерського обліку відображаються операції, пов'язані з оплатою учаснику належної йому частки?
6. Де фіксується формування зареєстрованого капіталу за рахунок внесків засновників?
7. Чим регламентується складання звіту про власний капітал?
8. Що відображається у звіті про власний капітал?
9. Як формується власний капітал?
10. Які складові власного капіталу?
11. Які бухгалтерські рахунки передбачені для обліку власного капіталу?
12. Як утворюється і змінюється зареєстрований капітал?
13. У яких документах фіксується формування зареєстрованого капіталу?
14. Протягом якого періоду повинен бути повністю сформований зареєстрований капітал?

15. Що потрібно розуміти під неоплаченим капіталом підприємства?
16. З чого складається капітал у дооцінках?
17. Що відображають суми вилученого капіталу?
18. Яким чином організовується аналітичний облік неоплаченого капіталу?
19. На які цілі використовуються кошти резервного капіталу?
20. Як визначається розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу?
21. Дайте визначення непокритого збитку та поясніть його вплив на показник власного капіталу.
22. Дайте визначення неоплаченого та вилученого капіталу. У чому полягає різниця між цими поняттями?

Тестові завдання

1. Сальдо рахунку 46 «Неоплачений капітал»:

- а) збільшує суму дебіторської заборгованості підприємства;
- б) вираховується при визначенні підсумкової суми власного капіталу підприємства;
- в) додається при визначенні суми власного капіталу підприємства;
- г) правильної відповіді немає.

2. Для нарахування дивідендів по простих акціях джерелом може бути:

- а) нерозподілений прибуток та резервний капітал;
- б) нерозподілений прибуток;
- в) резервний капітал;
- г) додатковий капітал.

3. В Україні право на отримання дивідендів мають особи, які є акціонерами певного товариства, на:

- а) дату прийняття рішення про виплату дивідендів;
- б) початок строку виплати дивідендів;
- в) на останній календарний день року, за який наховуються дивіденди;

г) на перший календарний день року, за який нараховуються дивіденди.

4. Викуп товариством акцій власного випуску означає:

- а) скорочення числа випущених товариством акцій;
- б) зменшення кількості акцій товариства в обігу;
- в) зменшення статутного капіталу;
- г) правильної відповіді немає.

5. Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції тільки за рахунок:

- а) нерозподіленого прибутку;
- б) сум, що перевищують статутний капітал;
- в) додаткового внесеного капіталу;
- г) правильної відповіді немає.

6. Що означає кредитове сальдо рахунку 441 «Прибуток нерозподілений» на 1 липня поточного року:

- а) прибуток, одержаний за 6 місяців;
- б) прибуток, використаний за 6 місяців;
- в) нерозподілений прибуток підприємства, що знаходиться у його розпорядженні;
- г) збиток за 6 місяців.

7. По дебету рахунку 46 «Неоплачений капітал» відображається:

- а) заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу;
- б) погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу;
- в) надходження цінностей від засновників;
- г) правильної відповіді немає.

8. З яких елементів складається власний капітал:

- а) статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал, прибутки;
- б) статутний капітал та забезпечення зобов'язань;
- в) статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, неоплачений капітал, вилучений капітал, нерозподілені прибутки (непокріті збитки);
- г) власні та залучені.

9. Неоплачений капітал – це:

- а) сума заборгованості власників за внесками до капіталу;
- б) сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку;
- в) зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;
- г) джерело власних активів підприємства.

10. За формою власний капітал поділяється на:

- а) власний і залучений;
- б) інвестований капітал та нерозподілений прибуток;
- в) статутний та додатковий капітал;
- г) створений і набутий.

Практичні завдання

Завдання 1

Громадяни А, Б, В та приватне підприємство «Умань» вирішили заснувати відкрите акціонерне товариство «Сяйво». Ними було зареєстровано інформацію про випуск акцій ВАТ «Сяйво» та оголошено передплату терміном на 6 місяців на 1000000 акцій номінальною вартістю однієї акції 1 грн з розміщенням акцій за номінальною вартістю.

Внески засновників в оплату 280000 акцій було здійснено в повному обсязі:

– засновником А, як внесок до статутного капіталу, внесено грошові кошти в національній валюті готівкою на суму 30000 грн;

– засновником Б, як внесок до статутного капіталу, внесені відповідним чином оформлені права на винахід за оцінною вартістю 50 000 грн;

– засновником В, як внесок до статутного капіталу, внесено відповідним чином оформлені акції ВАТ «Рось» у кількості 1000 шт. (номінальною вартістю 10 грн кожна) за сумарною оцінною вартістю 50 000 грн;

– засновником ПП «Умань», як внесок до статутного капіталу, внесено за оцінною вартістю верстатів на суму 100000 грн та сировина на суму 50 000 грн.

Передплатникам акцій було визначено умову внесення на момент підписки 30% вартості акцій грошовими коштами. За період передплати, крім акцій засновників, було підписано 1025000 акцій. Передплатниками акцій було внесено на момент підписки 30% вартості акцій грошовими коштами в національній валюті готівкою (7500 грн) та безготівковими розрахунками (300 000 грн).

Після закінчення терміну підписки за рішенням установчих зборів зайва підписка була частково відхилена на 300000 акцій та кошти, внесені особами, яким було відмовлено у підписці, були повернені.

Потрібно відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку.

Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	Відображено внесок засновника А у вигляді грошових коштів			
2	Відображено внесок засновника Б у вигляді прав на винахід (за оцінною вартістю)			
3	Відображено внесок засновника В у вигляді акцій ВАТ «Рось» (за оцінною вартістю)			
4	Відображено внесок засновника ПП «Умань» у вигляді: сировини; верстатів.			
5	Відображено внесок передплатників у вигляді грошових коштів: готівкою; безготівковими розрахунками.			
6	Відображено кошти, повернені особам, яким було відмовлено у підписці			
7	Відображено зареєстрований статутний капітал			

Завдання 2

Відповідно до засновницьких документів, статутний капітал ТОВ «Крокус» становить 25 000 грн. Засновниками здійснено внесок грошовими коштами через касу підприємства на поточний рахунок у банку.

Потрібно відобразити господарські операції в бухгалтерському обліку.

Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Документ	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1		Відображено розмір статутного капіталу			
2		Отримано грошові кошти від засновників			
3		Перераховані грошові кошти на поточний рахунок у банку			

Завдання 3

Акціонерним товариством у звітному періоді у фізичних осіб викуплено акції власної емісії в кількості 15 шт. Вартість викупу склала 2 250 грн (150 грн за одну акцію). Номінальна вартість акції – 100 грн. У тому ж звітному періоді було розміщено 9 акцій за ціною 180 грн за одну акцію.

Потрібно відобразити господарські операції в бухгалтерському та податковому обліку.

Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
			сума, грн	дебет	кредит
1		Викуплено акції			
2		Реалізовано акції			
3		Відображено суму емісійного доходу			

Завдання 4

Потрібно:

- вказати первинні документи, що є підтвердженням здійснених господарських операцій;
- вказати кореспонденцію рахунків;
- визначити кінцевий розмір зареєстрованого капіталу;
- розрахувати суму дивідендів кожному учаснику.

Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	Зареєстровано капітал	
2	Зроблено внесок до зареєстрованого капіталу Горбатенком Є. Ю. у вигляді готівки ксерокопіювального апарата	24 000
3	Зроблено внесок до зареєстрованого капіталу Коваленком О. О. у вигляді: комп'ютерів (2 шт.) за ціною 2 700 грн за шт.; пластику (50 листів) за ціною 120 грн за лист	? ?
4	Зроблено внесок до зареєстрованого капіталу Ковтуном М. Д. у вигляді готівки	12 000
5	Зменшено зареєстрований капітал у зв'язку з виходом Ковтуна М. Д. на суму його внеску	
6	Повернуто суму внеску Ковтуну М. Д.	
7	Розподілено прибуток між учасниками	10 000
8	Виплачено дивіденди учасникам з рахунку в банку: Горбатенку Є. Ю. Коваленку О. О. Ковтуну М. Д.	

Тема

6

ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ І ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

- 6.1. Визнання та класифікація зобов'язань*
- 6.2. Облік довгострокових зобов'язань*
- 6.3. Облік короткострокових зобов'язань*
- 6.4. Облік розрахунків з оплати праці*
- 6.5. Облік розрахунків з бюджетом*

6.1. Визнання та класифікація зобов'язань

Під **зобов'язанням** з боку цивільного права розуміють певні правовідносини боржника і кредитора, а з боку бухгалтерського обліку – це саме заборгованість підприємства.

Правильне визначення поняття «зобов'язання» як такого є дуже важливим, оскільки залежно від нього заборгованість або може, або не може бути визнана і відображена в бухгалтерському обліку та звітності як зобов'язання.

Тож під зобов'язаннями, на нашу думку, слід розуміти визнану, визначену у вартісному вираженні та юридично оформлену заборгованість одного суб'єкта господарювання перед іншим, погашення якої, як очікується, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання є невід'ємною частиною діяльності підприємства. У процесі виробництва суб'єкт господарювання поста-

час матеріальні цінності, використовує працю найманих працівників, отримує кредити банків, сплачує податки і збори, розраховується з постачальниками і т. ін. Внаслідок цього у підприємства виникають зобов'язання: перед постачальниками, працівниками, державою тощо.

Зобов'язання є важливою складовою джерел утворення активів підприємства, вони використовуються для оцінки його фінансового стану: платоспроможності, ліквідності, фінансової стійкості.

Суб'єктами будь-якого зобов'язання виступають дві сторони: кредитор (особа, яка надає позику) і боржник (особа, яка бере на себе обов'язок сплатити позику).

Матеріальною основою виникнення зобов'язання є договір – письмова угода між кредитором і боржником на виникнення, зміну або припинення взаємних прав та обов'язків.

Для правильної організації бухгалтерського обліку зобов'язань важливим є визначення моменту виникнення зобов'язання.

НПС(Б)О 11 «Зобов'язання» визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття в фінансовій звітності. Відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнається і відображується в бухгалтерському обліку за умови, якщо:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення;
- зобов'язання, відображені в теперішньому часі, є наслідком минулих фактів господарського життя (отримані запаси, послуги, завдана шкода, за яку підприємство несе відповідальність);
- підприємство визнає необхідність майбутніх платежів кредиторам з метою надалі підтримувати господарські зв'язки з ними відповідно до нормального ходу підприємницької діяльності;
- зобов'язання має бути виконано незаперечно, але майбутні платежі мають імовірнісний характер, оскільки підприємство може мати складнощі з платежами;
- терміни виконання зобов'язань можуть бути визначені, але точна дата невідома;
- суб'єкт, стосовно якого виникли боргові зобов'язання, має бути ідентифікований як особа чи група осіб, хоча в момент реєстрації зобов'язання суб'єкт міг бути неідентифікованим.

Норми цього НП(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, крім бюджетних установ.

З метою ведення бухгалтерського обліку зобов'язання поділяють на:

1. Довгострокові – це зобов'язання, строк погашення яких з дати балансу – більше одного календарного року (операційного циклу).

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові позики;
- довгострокові векселі видані;
- довгострокові зобов'язання за облігаціями;
- довгострокові зобов'язання з оренди;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

2. Поточні – це зобов'язання, строк погашення яких з дати балансу менший, ніж один календарний рік (операційний цикл).

До поточних зобов'язань належать:

- короткострокові позики банків;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані;
- розрахунки з постачальниками та підрядниками;
- розрахунки за податками та платежами;
- розрахунки за страхуванням;
- розрахунки за виплатами працівникам;
- розрахунки з учасниками;
- розрахунки за іншими операціями;
- доходи майбутніх періодів.

3. Забезпечення – це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу.

4. Непередбачені зобов'язання – це зобов'язання, які можуть виникнути внаслідок минулих подій та існування яких буде підтверджене лише тоді, коли здійсниться або не здійсниться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або теперішні зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, але не визнаються, оскільки мало ймовірно, що для врегулювання зобов'язань потрібно буде

використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язань не можна достовірно визначити.

5. Доходи майбутніх періодів – це доходи, одержані в поточному або попередніх звітних періодах, але належать до наступних звітних періодів.

На практиці зобов'язання реєструються в обліку тільки в тому разі, якщо за ними виникає заборгованість, тобто вони виникають після отримання товарів, робіт, послуг, авансу та нарахування заробітної плати, податків, зборів тощо, тобто як наслідок минулих подій.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то після закінчення терміну позовної давності його слід списати і включити до складу доходу звітного періоду.

Важливою складовою з позиції бухгалтерського обліку є правильна оцінка господарських засобів, джерел їх утворення та результатів діяльності. Оцінка суттєво впливає на загальний обліковий процес, оскільки завдяки їй можна отримати достовірні дані про наявні ресурси підприємства, достовірну звітність і, як результат, ефективно управляти господарською діяльністю.

Зобов'язання традиційно оцінюється сумою коштів, необхідною для погашення заборгованості, або в умовах ринку вартістю товарів і послуг, які потрібно представити.

Відповідно до принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в обліку слід застосовувати такі методи оцінювання, які запобігатимуть завищенню оцінки активів і доходів та заниженню оцінки зобов'язань і витрат суб'єктів господарювання.

Отже, зобов'язання необхідно оцінювати таким методом, який би не занижував їхню суму. Завдяки дії принципу безперервності оцінювання зобов'язань підприємства здійснюють, керуючись припущенням, що його діяльність триватиме й надалі.

Визначаючи та оцінюючи фінансовий стан підприємства, рівень його платоспроможності, використовують зобов'язання як джерело економічної інформації.

Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумою їх погашення.

Сума погашення – це недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, котра, як очікується, буде сплачена для

погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства шляхом сплати кредиторів грошових коштів, відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок отриманого авансу від покупця або в порядку заліку заборгованості, тощо.

Основними документами, які регулюють зобов'язання в Україні, є Господарський та Цивільний кодекси України. 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 (управлена сторона, у тому числі кредитор) має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.

Для повного висвітлення інформації про поточні зобов'язання в обліку застосовують правильну їх класифікацію, яку доцільно розглядати за певними ознаками (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Класифікація зобов'язань підприємства за різними ознаками

Класифікаційна ознака	Вид зобов'язань	Характеристика
1	2	3
За складністю	Прості	Погашаються одним платежем
	Складні	Включає первинне зобов'язання та набір вторинних зобов'язань
Залежно від строку виконання зобов'язання	Обмежені в часі	За визначеністю визначений у часі
	Безстрокові	Строк виконання зобов'язання не визначений у часі
За забезпеченістю виконання	Забезпечені	Ті, виконання яких забезпечено заставою
	Незабезпечені	Ті, виконання яких не забезпечено

<i>Продовження таблиці 6.1</i>		
1	2	3
Залежно від підстави виникнення зобов'язань	Договірні	Постають з угоди, домовленості сторін.
	Позадоговірні	Виникають незалежно від волі учасників угоди.
За способом погашення кредиторам	Монетарні	Відображають суму коштів, що підлягають сплаті.
	Немонетарні	Зобов'язання поставити товари або надати послуги певної кількості та якості.
За часом виникнення	Теперішні	Виникають у результаті операцій та інших подій у минулому періоді.
	Майбутні	Визначаються рішенням керівництва придбати активи в майбутньому та не є причиною для утворення справжнього зобов'язання.
	Фактичні	Виникають як наслідок з договірних відносин або законодавчих актів, їх суму можна оцінити досить точно.
За можливістю оцінки	Оцінені	Сума оцінних зобов'язань не може бути визначена до настання визначеної дати.
	Умовні (неіснуючі, потенційні)	Зобов'язання, спричинені умовними фактами господарського життя. Умовні зобов'язання не обліковуються в основній інформаційній сукупності та не відображаються у фінансових звітах, вони розкриваються у вигляді приміток.

За НП(С)БО 11 «Зобов'язання» з метою визначення вартості зобов'язань для відображення в балансі використовують такі **види оцінок**:

– **теперішня вартість зобов'язання** – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення

зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства (для оцінок довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки);

– **сума погашення** – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства (для оцінки поточних зобов'язань).

Проаналізувавши сучасні методичні та практичні розробки вчених економістів з проблем зобов'язань, можна виділити шість концептуальних напрямів класифікації заборгованості та здійснити поділ зобов'язань залежно від таких класифікаційних ознак: строку, факту погашення, джерела фінансування, джерела погашення, можливості оцінки, процедур погашення, суб'єктів та об'єктів зобов'язань (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Класифікація та групування зобов'язань підприємства

Класифікаційна ознака	Види зобов'язань
1	2
Строк погашення	Короткострокові (поточні) Довгострокові
Факт погашення	Термінові Прострочені Погашені
Джерела фінансування	Фінансові Операційні Інша заборгованість
Джерела погашення	Монетарні Немонетарні
Вид оцінки	Юридичні Фактичні Умовні
Вид правовідносин	Договірні Не договірні
Процедура погашення	Прості Складні

<i>Продовження таблиці 6.2</i>	
1	2
Суб'єкти зобов'язань	Зобов'язання перед власниками Зобов'язання перед державними органами
Об'єкти зобов'язань	Зобов'язання за кредитами Зобов'язання за векселями Зобов'язання за облігаціями Зобов'язання з оренди Зобов'язання перед постачальниками Зобов'язання перед персоналом Зобов'язання перед учасниками Інші зобов'язання

Крім того, слід звернути увагу на порядок оцінки поточних зобов'язань, виражених в іноземній валюті, який подано в НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Такі зобов'язання при первісному визнанні відображають у валюті звітності перерахунком суми в іноземній валюті із застосуванням курсу НБУ на дату здійснення операції. В подальшому зобов'язання, які є монетарними статтями, перераховують за курсом НБУ, що діє на дату погашення зобов'язань та/або на дату балансу. Курсову різницю, що виникає при цьому, відображають у складі відповідних доходів або витрат підприємства. Немонетарні зобов'язання перерахунку не підлягають, їх відображають за вартістю, визначеною при їх визнанні.

Що стосується забезпечень, то їх суму визначають за обліковою оцінкою ресурсів, які необхідні для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу, за мінусом суми очікуваного відшкодування.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яку використовує підприємство з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості. Непередбачені зобов'язання відображають на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

Види оцінок зобов'язань з метою відображення їх у Балансі подано в табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Види оцінок зобов'язань у Балансі

Вид зобов'язання	Види оцінок у Балансі
Забезпечення	Облікова оцінка ресурсів за вирахуванням суми очікуваного відшкодування, необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу. Забезпечення довгострокових зобов'язань визначають у сумі їх теперішньої вартості.
Цільове фінансування	Оцінка за сумою коштів цільового фінансування.
Довгострокові зобов'язання, на які нараховують відсотки	Оцінка за теперішньою вартістю – дисконтованою сумою майбутніх платежів за вирахуванням суми очікуваного відшкодування, котра, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання.
Поточні зобов'язання	Оцінка за сумою погашення – недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, котру, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язання.
Доходи майбутніх періодів	Оцінка за справедливою вартістю активів, що отримані або підлягають отриманню.

6.2. Облік довгострокових зобов'язань

Рахунки, на яких ведеться облік довгострокових зобов'язань, становлять окремий **5 клас** рахунків відповідно до **Плану рахунків** бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про:

- заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням. Мається на увазі заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного

циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

- заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки;

- суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки;

- заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями.

Довгострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо:

- їх оцінка може бути достовірно визначена;

- існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, ведеться на **рахунку 50 «Довгострокові позики»**. Цей рахунок балансовий, пасивний, призначений для обліку джерел даних.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» кредитується на суми отриманих позик у кореспонденції з рахунком активів, у формі яких вони отримані (як правило, це грошові кошти), а також за кредитом цього рахунку відображається переведення короткострокових позик до складу довгострокових.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» дебетується на суми погашення позик у кореспонденції з рахунками обліку коштів або інших активів, якими замість коштів розраховується підприємство, а також за дебетом цього рахунку відображається переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має субрахунки (табл. 6.4).

Аналітичний облік довгострокових кредитів і позик (якщо такий потрібен) ведеться за їх видами і термінами погашення у розрізі кредитних організацій та інших кредиторів. Кредити і позики, не погашені у строк, враховуються окремо.

**Характеристика субрахунків рахунку 50
«Довгострокові позики»**

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»	Відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит у національній валюті
502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»	Відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит в іноземній валюті
503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»	Відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, в національній валюті
504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»	Відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, в іноземній валюті
505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»	Відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків) в національній валюті
506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»	Відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків) в іноземній валюті

Відображаючи в бухгалтерському обліку операції, пов'язані з довгостроковими позиками, потрібно зважати на таке:

- суми відсотків за користування кредитом списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» зі субрахунку 951 «Відсотки за кредит»;
- частина довгострокового зобов'язання, яка підлягає погашенню в терміни до 12 місяців, списується на рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Відображення довгострокової заборгованості в поточних зобов'язаннях підприємства свідчить про те, що підприємство готове протягом 12 місяців з дати балансу погасити зазначену суму заборгованості.

Типову кореспонденцію за кредитом рахунку 50 «Довгострокові позики» висвітлено в табл. 6.5.

Таблиця 6.5

**Типова кореспонденція за кредитом рахунку 50
«Довгострокові позики»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Отримання кредиту на розрахунковий рахунок банку	311	50
2	Отримання кредиту на розрахунковий рахунок на підставі врахування (дисконту) переданих банку векселів або інших боргових цінних паперів, держателем яких є підприємство. Проведення виконується на суму номіналу. Одночасно відображається сума дисконту (див. проведення № 9 цієї таблиці)	311	507
3	Отримання довгострокового кредиту або позики короткостроковими цінними паперами	35	50
4	Довгострокові кредити або позики переведено до розряду короткострокових кредитів і позик	61	50
5	Отримання довгострокового кредиту для оплати рахунків постачальника або підрядника, обходячи розрахунковий рахунок підрядника	63	50
6	Кредит або позика спрямовується для погашення заборгованості перед бюджетом, обходячи розрахунковий рахунок підприємства	64	50
7	Отримання шляхом безпосередньої оплати рахунків кредиту або позики, виданого підприємству іншими кредиторами	685	50
8	Збільшення балансового показника заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок операційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні щодо іноземної валюти на дату складання балансу	945	502, 504, 506
9	Відображається сума дисконту (облікового відсотка) за векселями (або іншими борговими ЦП, держателем яких є підприємство), переданими до банку з метою врахування (дисконтування) й отримання кредиту	951, 952	507
10	Збільшення балансового показника заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок неопераційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні щодо іноземної валюти на дату складання балансу	974	502, 504, 506

Типову кореспонденцію за дебетом рахунку 50 «Довгострокові позики» відображено в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

**Типова кореспонденція за дебетом рахунку 50
«Довгострокові позики»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Погащення довгострокового кредиту або позики шляхом передачі кредитору довгострокових фінансових інвестицій (наприклад, пакета акцій)	50	14
2	Погащення довгострокового кредиту або позики шляхом передачі кредитору об'єктів капітальних інвестицій (наприклад, об'єктів незавершеного будівництва)	50	15
3	Погащення довгострокового кредиту або позики шляхом передачі кредитору товарів	50	28
4	Погащення довгострокового кредиту або позики готівкою з каси підприємства	50	30
5	Погащення довгострокового кредиту або позики в безготівковому порядку	50	31
6	Погащення довгострокового кредиту або позики покупцем чи підрядником	50	36
7	Заборгованість за кредитами або позиками погашено іншим дебітором	50	377
8	Операція врахування (дисконту) векселів (або інших боргових ЦП, держателем яких є підприємство) закривається на підставі повідомлення банку про їх погашення дебіторами	507	377
9	Погащення довгострокового кредиту або позики покупцем чи підрядником, від якого в такий спосіб підприємство отримує аванс відповідно до договору	50	681
10	Зменшення балансового показника заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок операційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні щодо іноземної валюти на дату складання балансу	502, 504, 506	714
11	Зменшення балансового показника заборгованості перед іноземними кредиторами за рахунок неопераційних курсових різниць, що виникли у зв'язку з переоцінкою кредиторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні щодо іноземної валюти на дату складання балансу	502, 504, 506	744
12	Заборгованість за кредитами або позиками списується внаслідок надзвичайних подій	50	752

Механізм відображення в обліку операцій з отримання та погашення довгострокових кредитів банку відображено в табл. 6.7.

Таблиця 6.7

**Відображення в обліку підприємства позичальника
довгострокового кредиту банку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Отримано на поточний рахунок підприємства довгостроковий кредит банку	311	501
2	Відображено належні до сплати відсотки за кредит за перший рік	951	684
3	Сплачено відсотки за користування кредитом за перший рік	684	311
4	Списано на фінансовий результат нараховані відсотки за кредит за перший рік	792	951
5	Відображено належні до сплати відсотки за кредит за другий рік	951	684
6	Сплачено відсотки за користування кредитом за другий рік	684	311
7	Списано на фінансовий результат нараховані відсотки за кредит за другий рік	792	951
8	Довгострокову заборгованість за кредитом переведено до складу поточної заборгованості, оскільки до закінчення строку її погашення залишається менше року з дати балансу	501	611
9	Відображено належні до сплати відсотки за кредит за третій рік	951	684
10	Списано на фінансовий результат нараховані відсотки за кредит за третій рік	792	951
11	Сплачено відсотки за користування кредитом за третій рік	684	311
12	Погашено довгостроковий кредит банку	611	311
13	Нараховано та перераховано пеню за несвоєчасне погашення заборгованості за кредитом та відсотків за ним	948	311
14	Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані зі сплатою пені	792	948

Аналітичний облік довгострокових кредитів ведеться в оборотній відомості, де повинні знайти відображення банки, що надають позики, види кредитів, сума, строки погашення, відсотки сплачені та інші дані.

Синтетичний облік довгострокових позик ведеться в Журналі 2.

На рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням. Якщо час обороту векселя перевищує 12 місяців з дати балансу, то він вважається довгостроковим.

Рахунок 51 «Довгострокові векселі видані» балансовий, пасивний, призначений для обліку джерел майна, має **такі субрахунки**:

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

За кредитом рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» відображається видача векселя в забезпечення заборгованості за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, **за дебетом** – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

За кредитом рахунку 51 враховуються суми зобов'язань за векселями виданими в кореспонденції з рахунками обліку заборгованості перед кредитором (постачальником, підрядником, кредитором або покупцем (замовником), що видав аванс), внаслідок чого кожна заборгованість по основному боргу закривається і відкривається нова – заборгованість за векселем.

За дебетом рахунку 51 враховуються суми, виплачені на погашення зобов'язань за векселями в кореспонденції з рахунками обліку активів, у формі яких відбулася оплата (як правило, грошових коштів).

Облік довгострокових векселів виданих відображено в табл. 6.8.

Таблиця 6.8

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку довгострокових векселів виданих**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Видано довгостроковий вексель для погашення заборгованості перед постачальниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»
2	Відображена негативна курсова різниця за довгостроковими векселями, виданими в іноземній валюті	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті»
3	Нараховані відсотки за векселем за місяць	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
4	Нараховано ПДВ, що відноситься до суми нарахованих відсотків за місяць	641 «Розрахунки за податками»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
5	Проведено погашення виданого векселя після закінчення терміну	511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»	30 «Готівка» 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
6	Погашено учасником заборгованість за довгостроковими векселями в рахунок внесків до статутного капіталу	51 «Довгострокові векселі видані»	46 «Неоплачений капітал»
7	Переведено заборгованість за довгостроковими векселями, виданими до складу поточної (коли до погашення залишилось менше 12 місяців)	51 «Довгострокові векселі видані»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
8	Відображено позитивну курсову різницю за векселями, виданими в іноземній валюті	51 «Довгострокові векселі видані»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Аналітичний облік довгострокових векселів виданих ведеться в оборотній відомості 3.4 з відображенням даних про залишки і рух за кожним виданим векселем.

Синтетичний облік довгострокових векселів виданих ведеться в Журналі 3 (кредит рахунку 51).

Облік довгострокових облігацій ведеться на **рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»**, який призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями зі строком погашення більшим за дванадцять місяців з дати балансу.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має субрахунки (табл. 6.9).

Таблиця 6.9

**Характеристика субрахунків рахунку 52
«Довгострокові зобов'язання» за облігаціями**

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
521 «Зобов'язання за облігаціями»	За кредитом ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій
522 «Премія за випущеними облігаціями»	За кредитом відображаються нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом – погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями
523 «Дисконт за випущеними облігаціями»	За дебетом ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом – списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків з обліку операцій з довгостроковими облігаціями відображено в табл. 6.10.

Для обліку зобов'язань з фінансової оренди (лізингу) майна і цілісних майнових комплексів призначено рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди».

Рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» – це рахунок лізингоодержувача. Облік розрахунків з орендодавцем на рахунку 53 переважно стосується тільки фінансової оренди і фінансового лізингу, оскільки відносини оперативної оренди й оперативного лізингу практично не бувають довгостроковими.

Таблиця 6.10

Облік операцій з довгостроковими облігаціями

Зміст господарської операції	Дебет		Кредит
<i>Облік операцій з довгостроковими облігаціями, випущеними з премією</i>			
Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій:			
а) за номінальною вартістю	311		521
б) на суму премії	311		522
Нараховані відсотки по облігаціях, які випущені з премією	952		684
Одночасно на суму премії по облігаціях нараховані відсотки	522		684
Сплачені відсотки по облігаціях	684		311
<i>Облік операцій з довгостроковими облігаціями, які випущені з дисконтом</i>			
Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій, випущених з дисконтом	311		521
Одержаний дисконт від випущених облігацій	523		521
Нараховані відсотки по облігаціях, випущених з дисконтом	952		684
Сплачені відсотки по облігаціях	684		311
Нарахована сума амортизації дисконту	952		523

За кредитом рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» враховуються суми лізингових платежів, нараховані до оплати, в кореспонденції з рахунками обліку капітальних інвестицій і фінансових витрат.

За дебетом рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» відображаються суми, сплачені лізингодавцю, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів.

Фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

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

Лізинг – це підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів і полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингоодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів (Закон «Про лізинг»).

Фінансовий лізинг – це договір лізингу, в результаті укладення якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 60% вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладення договору.

Майно, передане за договором фінансового лізингу лізингодавцем (суб'єкт підприємницької діяльності, в тому числі банківська або небанківська фінансова установа, що передає в користування об'єкт лізингу), зараховується на баланс лізингоодержувача (суб'єкт підприємницької діяльності, який одержує в користування об'єкти лізингу за договором лізингу) з позначкою, що це майно отримано у фінансовий лізинг. Передачу (повернення) об'єкта лізингу має бути зафіксовано **актом приймання-передачі**.

Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди в орендаря відображено в табл. 6.11.

Таблиця 6.11

**Відображення операцій з фінансової оренди
в бухгалтерському обліку орендаря**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
<i>Отримання майна у фінансову оренду</i>				
1	Отримано об'єкт у фінансову оренду	152	531	200000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641		40000
3	Введено об'єкт в експлуатацію	10*	152	200000
* Підприємство відкриває рахунки третього порядку для окремого обліку власних об'єктів основних засобів, орендованих на умовах фінансової оренди				
4	Перераховано плату за страхування об'єкта (на дату укладення договору про страхування)	377	311	6000
5	Відображено витрати на страхування у складі витрат майбутніх періодів	39	377	6000
<i>Експлуатація майна, отриманого у фінансову оренду</i>				
6	Відображено витрати на утримання та ремонт об'єкта, який здійснюється для підтримки такого об'єкта у працездатному стані й отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (ремонт здійснюється силами орендаря)	23, 91, 92, 93, 94	20, 22, 65, 66	13000
7	Відображено витрати на поліпшення об'єкта (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання цього об'єкта (проводяться силами третьої сторони)	152	685	50000
8	Відображено податковий кредит з ПДВ	641		10000
9	Оплачено роботи, пов'язані з поліпшенням об'єкта	685	311	60000
10	Збільшено первісну вартість об'єкта фінансової оренди на витрати, здійснені для його поліпшення*	10	152	50000
* При цьому здійснюються перерахунок амортизаційних відрахувань				

Продовження таблиці 6.11

1	2	3	4	5	
11	Нараховано амортизацію об'єкта фінансової оренди (щомісяця, протягом строку корисного використання)	23, 91, 92, 93, 94	131	3000	
12	Списано витрати на страхування об'єкта фінансової оренди (щомісяця)	23, 91, 92, 93, 94	39	500	
<i>Сплата (нарахування) орендного платежу</i>					
13	Відображено переведення частини довгострокової кредиторської заборгованості орендаря за об'єкт оренди, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу за перше – друге півріччя 2018 року (55683 грн + 58467 грн)	531	611	114150	
14	Визнано фінансові витрати за перше півріччя 2018 року	952	684	12000	
15	Перераховано орендний платіж за перше півріччя 2018 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	611	311	55683
		у частині фінансових витрат	684		12000
16	Визнано фінансові витрати за друге півріччя 2018 року	952	684	9216	
17	Перераховано орендний платіж за друге півріччя 2018 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	611	311	58567
		у частині фінансових витрат	684		
18	Відображено переведення частини довгострокової дебіторської заборгованості орендаря за об'єкт оренди, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу за перше – друге півріччя 2016 року (61390 грн + 64460 грн)	531	611	125850	
19	Списано на фінансовий результат суму фінансових витрат орендаря за 2018 рік	792	952	21216	

<i>Продовження таблиці 6.11</i>				
1	2	3	4	5
20	Ситуація 1 – орендар у 2016 році виконав зобов'язання за договором фінансової оренди			
20.1	Визнано фінансові витрати за перше півріччя 2016 року	952	684	6293
20.2	Перераховано орендний платіж за перше півріччя 2016 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	311	61390
		у частині фінансових витрат		6293
20.3	Визнано фінансові витрати за друге півріччя 2016 року	952	684	3223
20.4	Перераховано орендний платіж за друге півріччя 2016 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	311	64460
		у частині фінансових витрат		3223
20.5	Відображено придбання права власності на об'єкт оренди	10*	10*	250000
* Зазначено кореспонденцію відкритих підприємством рахунків третього порядку при відображенні переведення об'єкта основних засобів зі складу об'єктів, на які підприємство має право власності				
20.6	Списано на фінансовий результат суму фінансових витрат орендаря за 2016 рік	792	952	9516
<i>Повернення орендованого майна</i>				
21	Ситуація 2 – орендар у 2016 році не виконав зобов'язання за договором фінансової оренди			
21.1	Нараховано неустойку у зв'язку з невиконанням зобов'язань за договором (10% сум орендних платежів, що підлягають сплаті у 2016 році)	952	685	13537

<i>Продовження таблиці 6.11</i>				
1	2	3	4	5
21.2	Відображено сплату неустойки	685	311	13537
21.3	Визнано дохід при передачі об'єкта оренди орендодавцеві за вартістю, що дорівнює сумі непогашеної заборгованості (61390 грн + 64460 грн)	611	746	125850
21.4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	746	641*	20975
* Податкові зобов'язання з ПДВ нараховують виходячи з непогашеної заборгованості перед орендодавцем (лист ДПАУ від 29.04.2014 р. № 12261/7/16-1517-26)				
21.5	Списано знос об'єкта, накопичений до передачі його орендодавцеві (умовно)	131	10	36000
21.6	Списано залишкову вартість об'єкта	977		214000
21.7	Списано на фінансовий результат суму фінансових витрат орендаря за 2016 рік	792	952	13537

У табл. 6.12 наведено типові проведення з відображення операцій з фінансової оренди в орендодавця.

Таблиця 6.12

**Відображення операцій з фінансової оренди
в бухгалтерському обліку орендодавця**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн	
1	2	3	4	5	
<i>Передача майна у фінансову оренду</i>					
1	Відображено переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, призначених для продажу*	на суму балансової (залишкової) вартості об'єкта	286	10	200000
		на суму зносу об'єкта	13		90000

Продовження таблиці 6.12

1	2	3	4	5	
* Балансова (залишкова) вартість об'єкта (200000 грн) дорівнює чистій вартості його реалізації (або справедливій вартості, тобто 200000 грн без ПДВ). Тому на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» списують балансову (залишкову) вартість цього об'єкта. Якби чиста вартість реалізації об'єкта фінансової оренди була менша, ніж його балансова (залишкова) вартість, до дебету субрахунку 286 була би списана сума, яка дорівнює чистій вартості реалізації. Різниця між списаною сумою і балансовою (залишковою) вартістю об'єкта потрапила б до дебету субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»					
2	Перераховано суму страхового платежу за об'єкт фінансової оренди	377	311	3000	
		977*	377		
* Сума страхового платежу може бути відображена також на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», будучи списана на витрати поточного періоду в майбутніх звітних періодах					
3	Відображено довгострокову дебіторську заборгованість орендаря та визнано дохід від продажу об'єкта	181	712	240000	
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	40000	
5	Списано з балансу орендодавця вартість об'єкта, переданого в фінансову оренду	943	286	200000	
6	Відображено переведення частини довгострокової дебіторської заборгованості орендаря, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу за перше – друге півріччя 2020 року (55683 грн + 58467 грн)	377	181	114150	
7	Визнано фінансовий дохід за перше півріччя 2020 року	373	732	12000	
8	Отримано орендний платіж за перше півріччя 2020 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	311	377	55683
				373	12000
9	Визнано фінансовий дохід за друге півріччя 2020 року	373	732	9216	
10	Отримано орендний платіж за друге півріччя 2020 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	311	377	58467
				373	9216

<i>Продовження таблиці 6.12</i>					
1	2	3	4	5	
11	Відображено переведення частини довгострокової дебіторської заборгованості орендаря, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу за перше – друге півріччя 2020 року (61390 грн + 64460 грн)	377	181	125850	
12	Списано на фінансовий результат суму фінансового доходу орендодавця за 2020 рік	732	792	21216	
13	Визнано фінансовий дохід за перше півріччя 2016 року	373	732	6293	
14	Отримано орендний платіж за перше півріччя 2020 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	311	377	61390
			у частині фінансового доходу	373	6293
15	Визнано фінансовий дохід за друге півріччя 2020 року	373	732	3223	
16	Отримано орендний платіж за друге півріччя 2020 року, в тому числі:	у частині погашення заборгованості орендаря за об'єкт оренди	311	377	64460
			у частині фінансового доходу	373	3223
17	Списано на фінансовий результат суму фінансового доходу орендодавця за 2020 рік	732	792	9516	

Рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» призначено для обліку тимчасових від'ємних різниць між балансовою вартістю активів і зобов'язань та їх оцінкою, що застосовується з метою обкладення податком на прибуток.

За кредитом рахунку 54 відображаються відстрочені податкові зобов'язання, які виникли у зв'язку з існуванням тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, а **за дебетом** – списання цих зобов'язань.

Кредитове сальдо цього рахунку на початок і кінець року відображає залишок відстроченого податкового зобов'язання. Інформація про це наводиться в 3 розділі пасиву балансу.

Із визначення, наведеного в п.3 НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», випливає, що бухгалтерські витрати (дохід) за податком на прибуток розраховують за формулою:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Витрати (дохід)} \\ \text{за податком} \\ \text{на прибуток} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Поточний} \\ \text{податок} \\ \text{на прибуток} \end{array}} + \boxed{\Delta\text{ВПЗ}} - \boxed{\Delta\text{ВПАЗ}},$$

де $\Delta\text{ВПЗ}$ – зміна суми відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік. ВПЗ не завжди враховують при розрахунку витрат (доходу) за податком на прибуток.

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами і за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями, призначено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання».

Рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання» призначений для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами, заборгованість за якими не є поточною (перевищує один рік). На цьому рахунку відображається відстрочена, відповідно до законодавства, заборгованість за податками і обов'язковими платежами (крім податку на прибуток і податку на додану вартість), фінансова допомога на умовах повернення.

За кредитом рахунку 55 відображається збільшення заборгованості кредиторам, **за дебетом** – погашення боргів. Збільшення заборгованості виникає за операціями господарської діяльності, що відображають отримання коштів.

Типову кореспонденцію рахунків з обліку інших довгострокових зобов'язань наведено в табл. 6.13.

**Кореспонденція рахунків з обліку
інших довгострокових зобов'язань**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Одержана відстрочка платежу з податку на додану вартість	641	55
Зарахована фінансова допомога на поворотній основі	311	55
Відстрочені податкові платежі, зараховані до складу короткострокової заборгованості	55	611
З поточного рахунку повернута фінансова допомога	55	311

Аналітичний облік ведеться у відомості довільної форми з відображенням даних у розрізі кредиторів і видів залучених коштів.

Синтетичний облік ведеться в Журналі 3 в розділі Першому (записи здійснюються за кредитом рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання»).

6.3. Облік короткострокових зобов'язань

Відповідно до **Плану рахунків** бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, для відображення інформації про поточні зобов'язання суб'єкта господарювання призначено рахунки **6 класу «Поточні зобов'язання»**, зокрема:

- Рахунок 60 «Короткострокові позики»;
- Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»;
- Рахунок 62 «Короткострокові векселі видані»;
- Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

- Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами»;
- Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;
- Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками»;
- Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями»;
- Рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

Рахунок 60 «Короткострокові позики» призначений для обліку розрахунків у національній та іноземній валюті за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу та за позиками, термін погашення яких минув. Рахунок 60 «Короткострокові позики» балансовий, пасивний, призначений для обліку поточних кредитів.

За кредитом рахунку 60 «Короткострокові позики» відображаються суми одержаних кредитів (позик), **за дебетом** – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за використання коштів чи товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит.

На субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням і сплатою відсотків тощо за користування кредитами банків.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображають вартість послуг банку. Витрати на розрахунково-касове обслуговування не відображаються у спеціальних первинних документах, щомісячна сума витрат за обслуговування перераховується платіжним дорученням.

Розглянемо приклад обліку короткострокових позик банку.

Підприємство «Альфа» 02.06.2022 р. одержало від банку позику у сумі 50 000 грн терміном на 2 місяці під 36% річних. Позику було погашено своєчасно 01.08.2022 р.

Таблиця 6.13

Облік короткострокових позик банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	02.06.2022 р. На поточний рахунок підприємства зараховані кошти (короткостроковий кредит банку)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	50 000
2	30.06.2022 р. Нараховані відсотки за кредит за червень $(50\,000 \times 1 \times 0,36) : 12 = 1\,500$	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	1 500
3	31.07.2022 р. Нараховані відсотки за кредит за липень $(50\,000 \times 1 \times 0,36) : 12 = 1\,500$	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	1 500
4	01.08.2022 р. Погашено своєчасно заборгованість перед банком за позикою	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	50 000
5	Погашено своєчасно заборгованість перед банком за відсотками	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3 000

Якщо позику повернено підприємством несвоєчасно, то в обліку повинні бути зроблені певні бухгалтерські проведення (табл. 6.14).

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» призначений для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні терміну погашення протягом 12 місяців із дати балансу.

Таблиця 6.14

**Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків
при несвоєчасному поверненні кредиту банку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Несвоєчасне повернення у встановлений термін кредитів банку	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	605 «Прострочені позики в національній валюті»
2	Пролонгація короткострокових банківських кредитів	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»
3	Переоформлення короткострокових (відстрочених) кредитів у довгострокові зобов'язання	603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»	501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» має такі субрахунки:

- 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у національній валюті»;
- 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у іноземній валюті».

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованостей.

На рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Рахунок 62 «Короткострокові векселі видані» має **такі субрахунки**:

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

За кредитом рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» відображається видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів і в забезпечення інших операцій, **за дебетом** – погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

Облік поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги

У бухгалтерському обліку визнання зобов'язань при придбанні підприємством матеріальних і нематеріальних цінностей, послуг здійснюється із дотриманням принципу відповідності. Для цього використовується метод нарахування, дотримання якого, з точки зору визнання зобов'язань щодо своїх кредиторів, вимагає від підприємства правильного визначення моменту переходу права власності на відповідні цінності або моменту отримання послуг. Саме у момент переходу права власності, який визначається, наприклад, умовами контракту, за відсутності одночасного розрахунку у грошовій формі з постачальниками та підрядниками виникають зобов'язання за отримані активи.

На рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги. На цьому рахунку учасник промислово-фінансової групи веде облік розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).

За кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, **за дебетом** – її погашення, списання тощо.

Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» активно-пасивний має субрахунки (табл. 6.15).

**Характеристика субрахунків рахунку 63
«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»**

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками.
632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	Ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.
633 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи»	Ведеться облік розрахунків з учасниками ПФГ за одержані товарно-матеріальні цінності

На рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображаються безготівкові розрахунки між підприємствами й організаціями за продукцію, товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків щодо обліку розрахунків з постачальниками наведено в табл. 6.16.

Таблиця 6.16

**Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку розрахунків з постачальниками**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Перераховано кошти постачальнику	631	301, 311, 312
2	Видача чека або акредитива постачальнику	631	313

Продовження таблиці 6.16

1	2	3	4
3	Сплачено постачальнику за рахунок банківської позики	631	601
4	Видача векселя постачальнику	631	621
5	Отримання ТМЦ від постачальника	20, 22, 28	631
6	Отримано роботи (послуги) від постачальника	91, 92, 93, 94	631
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
8	Відображено претензію постачальнику	374	631

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги виникає у двох випадках:

- 1) при отриманні передоплати за не відвантажену продукцію;
- 2) при одержанні товарів, якщо не здійснено розрахунки з постачальниками.

У першому випадку для обліку кредиторської за боргованості використовують рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними». За кредитом цього рахунку відображається одержання авансів від покупців продукції, а за дебетом – погашення заборгованості.

Для другого випадку призначено рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Вартість отриманих ТМЦ, виконаних робіт, наданих послуг відображається на рахунках обліку ТМЦ без врахування суми ПДВ, вказаної в документах постачальника.

Бухгалтерські проведення з обліку кредиторської заборгованості за придбані товари відображено в табл. 6.17.

Облік кредиторської заборгованості за придбані товари

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Придбано товар	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Відображено розрахунки за податковим кредитом	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Погашено заборгованість перед постачальником	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником і підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

6.4. Облік розрахунків з оплати праці

Заробітна плата – це винагорода, обчислена в грошовій формі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Заробітна плата є основним (часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою добробуту членів їхніх сімей, а для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва й ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства, тому питання організації заробітної плати і формування її рівня разом з питаннями забезпечення зайнятості становлять основу соціально-трудових відносин у суспільстві.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником

місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт, послуг). Розмір мінімальної заробітної плати в Україні відображено в табл. 6.18.

Таблиця 6.18

Мінімальна заробітна плата в Україні в 2016–2022 роках

Дата набуття чинності	Розмір МЗП на місяць	Нормативний акт, який передбачає розмір мінімальної заробітної плати
01.10.2022	6700 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» від 02 грудня 2021 року № 1928-IX
01.12.2021	6500 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» від 02 грудня 2021 року № 1928-IX
01.01.2021	6000 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» від 15 грудня 2020 року № 1082-IX
01.09.2020	5000 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» від 14 листопада 2019 року № 294-IX
01.01.2020	4723 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» від 14 листопада 2019 року № 294-IX
01.01.2019	4173 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 23 листопада 2018 року № 2629-VIII
01.01.2018	3723 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» від 07 грудня 2017 року № 2246-VIII
01.01.2017	3200 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» від 21 грудня 2016 року № 1801-VIII
01.12.2016	1550 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» від 25 грудня 2015 року № 928-VIII
01.05.2016	1450 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» від 25 грудня 2015 року № 928-VIII
01.01.2016	1378 грн	ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» від 25 грудня 2015 року № 928-VIII

Структура заробітної плати

Основна заробітна плата – це винагорода за встановлену роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Включає доплати, надбавки, гарантійні компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші матеріальні та грошові виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Тарифна система включає в себе розрахунок нормативів, що визначають рівень оплати праці різних категорій і груп працівників залежно від їхньої кваліфікації та умов праці, тарифні сітки для робітників і тарифні ставки, схеми посадових окладів, а також районні коефіцієнти до заробітної плати.

У процесі нормування праці розробляють і запроваджують норми затрат праці:

- норми часу на виконання роботи;
- норми виробітку за одиницю часу;
- норми обслуговування;
- чисельність працюючих.

Розрізняють дві форми оплати праці:

– **відрядну**, при якій заробіток залежить від кількості та якості виконаної роботи та розцінки за одиницю;

– **погодинну**, коли розмір заробітку прямо залежить від тарифної ставки працівника і кількості відпрацьованого ним часу (годин, днів).

Процес обліку розрахунків за виплатами працівникам можна поділити на:

1) облік особового складу та використання робочого часу, який здійснюється відділом кадрів (інспектором із кадрів або іншою уповноваженою на це особою). Обліку підлягають всі працівники усіх підрозділів підприємства, незалежно від робіт, що вони виконують, та займаних посад;

2) облік виробітку продукції і заробітної плати, який здійснюється в табелях обліку використання часу, річних табельних картках та ін. Поряд з цим в необхідних випадках проводяться фотографії робочого дня, хронометражі спостереження та інші одиноразові обстеження.

Облік вихідних днів (днів щотижневого відпочинку) і святкових (неробочих) днів здійснюється в табелях згідно з графіком і режимом роботи підприємства.

Облік використання робочого часу здійснюється щодо кожної зміни в таблиці, який відкривається щомісячно на працівників цеху (відділу), ділянки тощо.

Облік явок на роботу і використання робочого часу здійснюється в таблиці методом суцільної реєстрації, а саме відмітки всіх, хто запізнився тощо, або шляхом реєстрації тільки відхилень (неявок, запізень і т. ін.).

На кожний первинний документ складається графік документообігу.

До типових форм первинної облікової документації зі статистики праці, затверджених наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2011 р. № 489, належать документи, зазначені у табл. 6.19.

Для обліку розрахунків з оплати праці використовується **рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**. На цьому рахунку узагальнюється інформація про розрахунки за виплатами працівникам з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за не одержані у встановлений термін з каси підприємства суми з виплат працівникам (розрахунки з депонентами).

**Типові форми первинної облікової документації
зі статистики праці та обліку особового складу**

Номер форми	Назва типової форми	Зміст
1	2	3
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	<p>У наказі зазначається посада, структурний підрозділ, дата прийняття та вид прийняття. Завізований начальником відділу кадрів, проєкт наказу в необхідних випадках є направленням на переговори і пропуском в цех (відділ) для ознайомлення з умовами роботи. Начальник цеху робить висновок про можливість зарахування: на зворотній стороні проєкту наказу (розпорядження) вказується, ким може бути прийнятий на роботу той, хто наймається, по якому розряду чи з яким окладом і тривалість строку випробування.</p> <p>Згода працівника з умовами праці, результати переговорів, за потреби медичного огляду, відмітки про проходження інструктажу з техніки безпеки та інші відмітки проставляються на зворотній стороні форми.</p> <p>Проєкт наказу (розпорядження) про прийом на роботу працівника, яким встановлюють оклад, візується для підтвердження вакантної посади і окладу, що встановлюється за штатним розписом. Підписаний керівником підприємства наказ (розпорядження) оголошується працівнику під розписку.</p>
П-2	Особова картка працівника	<p>Особові картки застосовуються для запису за кожний місяць протягом року всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати працівника. Інформація, представлена в особових картках, надалі використовується для розрахунку середньої заробітної плати, а також при представленні різного роду довідок.</p>

Продовження таблиці 6.19

1	2	3
П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Видається наказ для надання будь-якої відпустки (основна, додаткова, по догляду за дитиною і т. д.). На підставі наказу відділ кадрів робить відмітки в особовій картці працівника, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку.
П-4	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)	Один екземпляр залишається у відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію. Наказ підписується начальником цеху та керівником підприємства. У розділі «Довідка про нездані майново-матеріальні та інші цінності» робляться відмітки про нездані цінності, що рахуються за працівником. Вихідна допомога сплачується у розмірі не менше середньомісячного заробітку в разі припинення трудового договору. На підставі наказу (розпорядження) про припинення трудового договору бухгалтерія підприємства робить розрахунок із працівником.
П-5	Табель обліку використання робочого часу	До табеля заносяться прізвища всіх працюючих. Ведеться табель окремо по кожному цеху і відділу табельниками. У таблиці позначаються кількість відпрацьованих годин кожним працівником, неявки на роботу. Табель ведеться протягом місяця керівником конкретного підрозділу. Наприкінці місяця у таблиці по кожному робітнику підраховується та зазначається загальний календарний фонд робочого часу, кількість неявок із різних причин, інші втрати, а також фактично відпрацьований час. Включення до табеля і виключення з нього працівників здійснюються на підставі первинних документів щодо обліку кадрів.

Продовження таблиці 6.19

1	2	3
		<p>Для працівників з погодинною оплатою праці дані таблиця є основою для нарахування їм заробітної плати.</p> <p>Для працівників як із погодинною, так і з відрядною оплатою праці дані таблиця є основою для здійснення аналізу і контролю за використанням робочого часу на підприємстві.</p>
П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	<p>Розрахунково-платіжна відомість слугує основою для нарахування і виплати заробітної плати. Вона містить відомості щодо всіх нарахувань, видів оплат (відрядна, додаткова, нічна, погодинна, відсоток виконання плану, понаднормова робота, премія, сумісництво), всіх відрахувань (аванс, єдиний соціальний внесок, податок з доходів фізичних осіб).</p>
П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	<p>Складаються розрахунково-платіжні відомості на заробітну плату щомісячно по кожному цеху, допоміжних службах та відділах з групуванням прізвищ працюючих у розрізі категорій на підставі існуючих методик і відповідної первинної документації. У кінці відомості містяться колонки: сума до виплати та відмітка про видачу. Не зараховуються до розрахункової відомості виплати, що не входять до фонду заробітної плати робітників, які враховуються при підрахунку їх середніх розмірів: одноразові допомоги та добові, пенсії.</p>
П-9	Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них	<p>Ведеться на підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності, які використовують працю найманих працівників в обов'язковому порядку відповідно до встановлених вимог.</p>
П-10	Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них	<p>Ведеться на підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності, які використовують працю найманих працівників в обов'язковому порядку відповідно до встановлених вимог.</p>
П-11	Акт на списання бланків трудових книжок і вкладишів до них	<p>Здійснюється списання бланків трудових книжок на підставі акта встановленої форми.</p>

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, матеріальна допомога, суми індексації заробітної плати у зв'язку з інфляцією, суми компенсації втрати працівниками частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати та інші нарахування, які є доходом працівника (дивіденди, дохід від розподілу прибутку, вартість оплаченого підприємством проїзду тощо).

За дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається виплата заробітної плати, премій, допомоги, матеріальної допомоги, вартість отриманих у рахунок оплати праці матеріалів, продукції, товарів, а також суми утриманих податків і зборів, платежів за виконавчими листами та інші утримання з нарахованих сум оплати праці персоналу.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має субрахунки (табл. 6.20).

Таблиця 6.20

Характеристика субрахунків рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
661 «Розрахунки за заробітною платою»	За дебетом відображається заборгованість підприємства з виплат працівникам в разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства
662 «Розрахунки за депонентами»	За кредитом відображаються нараховані, але не отримані персоналом підприємства у встановлений термін суми з оплати праці.
663 «Розрахунки за іншими виплатами»	За кредитом відображається облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема: допомога з часткового безробіття, допомога з тимчасової непрацездатності.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по розрахунках за виплатами працівникам представлено у табл. 6. 21.

Таблиця 6.21

**Відображення в обліку розрахунків
за виплатами працівникам**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нараховано заробітну плату працівникам підприємства, які задіяні в процесі створення основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
2	Нараховано заробітну плату працівникам основного і допоміжного виробництва	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нараховано заробітну плату працівникам за роботи, пов'язані з виправленням браку	24 «Брак у виробництві»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4	Нараховано заробітну плату за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів	39 «Витрати майбутніх періодів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
5	Відображено нарахування працівникам премії за рахунок прибутку підприємства	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
6	Відображено нарахування працівникам відпускних за рахунок резерву забезпечення виплат відпусток	471 «Забезпечення виплат відпусток»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
7	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого і адміністративного призначення	91 «Загально-виробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
8	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції	93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
9	Нараховано заробітну плату працівникам, пов'язаним із ліквідацією (розбиранням, демонтажем) необоротних активів	976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

Оплата праці працівникам спричиняє додаткові зобов'язання підприємства за єдиним соціальним внеском.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний внесок) – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в **обов'язковому порядку** та на **регулярній основі** з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування (*соціальні гарантії на випадок безробіття, нещасних випадків чи професійних захворювань, пенсійне забезпечення та інші виплати*).

Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» встановлено розмір мінімального страхового внеску, який підлягає сплаті щомісяця.

Мінімальний страховий внесок – це сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід).

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску – це максимальна сума доходу застрахованої особи на місяць, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом, на яку нараховується єдиний внесок.

Ставка нарахування єдиного внеску становить 22%.

Мінімальний розмір страхового внеску становить:

– з 1 січня 2022 року зріс розмір мінімальної зарплати (6500 грн), а отже, змінюється мінімальна та максимальна сума ЄСВ.

Мінімальний страховий внесок з ЄСВ за період з 1 січня 2022 року по 30 вересня 2022 року становить $6500 \times 22\% = 1430$ грн, з 1 жовтня 2022 року – 1474,0 грн ($6700,0 \times 22\%$).

Максимальна база нарахування ЄСВ дорівнює 15 розмірам мінімальної зарплати, відповідно за період з 1 січня 2022 року по 30 вересня 2022 року становить 21450,0 грн: *максимальна величина бази нарахування ЄСВ* становить 15 розмірів мінімальної заробітної плати ($6500,0 \times 15 = 97500,0$ грн), звідси максимальна сума страхового внеску 21450,0 грн ($6500,0 \times 15 \times 22\%$). Тобто це

максимальна сума ЄСВ, яка сплачується за умови, що сума отриманого застрахованою особою доходу становить 97 500 грн у місяць та більше;

– з 1 жовтня 2022 року максимальна сума страхового внеску становить 22110 грн ($6700,0 \times 15 \times 22\%$).

Прожитковий мінімум для працездатних осіб з 1 січня 2022 року – 2481,0 грн, з 1 липня – 2600,0 грн, з 1 грудня – 2684,0 грн.

Виходячи з наведених показників, суми податків та внесків для фізичних осіб – підприємців – платників єдиного податку у 2022 році становлять:

ФОП I групи

ЄСВ – з 1 січня 2022 р. – 1430,0 грн;

– з 1 жовтня 2022 р. – 1474,0 грн.

Єдиний податок – 248,10 грн – не більше 10% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб станом на 1 січня 2022 р.

ФОП II групи

ЄСВ – з 1 січня 2022 р. – 1430,0 грн;

– з 1 жовтня 2022 р. – 1474,0 грн.

Єдиний податок – 1300,0 грн – 20% від мінімальної заробітної плати, встановленої Законом на 1 січня 2022 року.

Ставки єдиного податку у відсотках (фіксовані ставки) встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад.

ФОП III групи

ЄСВ – з 1 січня 2022 р. – 1430,0 грн;

– з 1 жовтня 2022 р. – 1474,0 грн.

Єдиний податок – 5% доходу, або 3% доходу та ПДВ.

ФОП загальної системи оподаткування:

ЄСВ – з 1 січня 2022 р. – 1430,0 грн.

– з 1 жовтня 2022 р. – 1474,0 грн.

Доходи ФОП на загальній системі оподаткування, отримані протягом календарного року від господарської діяльності, оподатковуються за ставкою 18% ПДФО та 1,5% військового збору від чистого доходу, який визначається як різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі)

і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю.

Для узагальнення інформації про розрахунки за єдиним соціальним внеском використовується пасивний балансовий рахунок **65 «Розрахунки за страхуванням»**.

Нарахування єдиного соціального внеску різним категоріям працівників відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням».

Утримання зі заробітної плати

З нарахованої заробітної плати працівників здійснюються обов'язкові утримання та утримання за ініціативою підприємства.

Обов'язкові – ті, які повинні здійснюватися відповідно до законодавства: податок з доходів фізичних осіб, єдиний соціальний внесок, утримання за рішенням суду на користь юридичних і фізичних осіб.

За ініціативою підприємства здійснюються утримання для: погашення невитраченого і своєчасно не повернутого авансу, виданого на службові відрядження або на господарські потреби; при звільненні працівника до закінчення робочого року, в рахунок якого він вже отримав відпустку; при відшкодуванні шкоди, завданої з вини працівника підприємству, профспілкових тощо.

При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх утримань, передбачених законодавством України, не може перевищувати 50%, а в окремих випадках і 70% заробітної плати.

Податок на доходи фізичних осіб – це один із загальнодержавних податків, порядок нарахування якого регулює розділ 4 Податкового кодексу України. Незалежно від суми нарахованої заробітної плати застосовується **єдина ставка ПДФО, розмір якої становить 18%**.

Для обліку ПДФО у бухгалтерському обліку застосовують субрахунок **641 «Розрахунки за податками»**. За кредитом

цього субрахунку відображають утримання сум ПДФО зі суми нарахованого оподаткованого доходу (Дт 661 – Кт 641), за **дебетом** – його сплату до бюджету (Дт 641 – Кт 311).

Податкова соціальна пільга

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді зарплати, на суму ПСП, що передбачено п. 169.1 ПКУ.

Свою чергою, ПСП застосовують до доходу (у вигляді зарплати), нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця, якщо розмір такого доходу не перевищує суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи станом на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн (пп. 169.4.1 ПКУ).

При розмірі прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня 2022 р. в сумі 2481 грн граничний дохід для застосування ПСП у 2022 році становив:

$$2481 \text{ грн} \times 1,4 = 3470 \text{ грн.}$$

Однак розмір мінімальної зарплати з 1 жовтня 2022 року становить 6700 грн. Тож менш як ця величина не може нараховуватися зарплата працівникові за виконану місячну норму праці.

Розмір загальної ПСП на 2022 рік сягає 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), установленого законом на 1 січня звітного податкового року (пп. 169.1.1 ПКУ):

$$2481 \text{ грн} \times 50\% = 1240 \text{ грн.}$$

Таким чином, загальною ПСП зможуть скористатися лише працівники, які трудяться на умовах неповного робочого часу, та й то не завжди.

Наприклад, якщо працівник працює на 0,6 ставки, то гарантований мінімальний розмір його зарплати становить:

$$6700 \text{ грн} \times 0,6 = 4020 \text{ грн.}$$

Тож якщо працівникові нарахували зарплату в такому розмірі, він матиме право на загальну ПСП. Адже обмежень щодо графіка й умов роботи працівників норми ПКУ не містять. ПКУ визначає лише граничний розмір зарплати, отримуваний від одного роботодавця, який надає право на застосування ПСП, і він не має перевищувати з 1 жовтня 2022 року 3470 грн (пп. 169.4.1 ПКУ).

Також є окремі категорії осіб, які за певних умов мали право на ПСП у 2022 році навіть при такому рівні мінімальної зарплати.

Ідеться про застосування ПСП на дітей, що передбачено абз. 2 пп. 169.4.1 ПКУ. Згідно з цією нормою, граничний розмір доходу, який надає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та в розмірі, передбачених п.п. 169.1.2 ПКУ та п. «а» і п. «б» пп. 169.1.3 ПКУ, визначається як добуток граничного розміру доходу для застосування ПСП і відповідної кількості дітей (з 1 жовтня 2022 року – 3470 грн помножити на кількість дітей).

Платниками військового збору є особи, визначені п. 162.1 ст. 162 Податкового кодексу України, а саме:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Військовий збір із заробітної плати в Україні нараховує, утримує і сплачує до бюджету установа-роботодавець, що виплачує зарплату працівнику. Тобто працівник, який зазвичай є платником військового збору, отримує на руки зарплату, з якої роботодавець утримує податки і збори.

Військовий збір утримують із:

- загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізичної особи (резидента та нерезидента);
- доходу, що отримує фізична особа (резидент і нерезидент) на території нашої держави; іноземного доходу фізичної особи-резидента.

Військовий збір утримують за ставкою 1,5%. Із доходу, який не належить до загального оподаткованого доходу фізособи (розд. IV ПК), військовий збір не утримують. Винятком є хіба що доходи, зазначені в підпунктах 165.1.2, 165.1.18, 165.1.25, 165.1.52 ПК, з яких цей збір слід утримувати за ставкою 1,5%.

Військовий збір нараховує установа – податковий агент за формулою: **Військовий збір = заробітна плата × 1,5% (ставка військового збору).**

Установа утримує військовий збір з зарплати працівника, тобто зменшує суму його зарплати, оскільки працівник є платником цього збору.

Установа ж виступає податковим агентом, до обов'язків якої входить: нарахувати суму цього збору, застосовуючи ставку 1,5%; утримати цю суму зі зарплати працівника; оплатити її в бюджет.

Також слід утримувати військовий збір із: зарплати, що нарахована працівнику, але не виплачена; доходу (зарплати) в негрошовій формі.

Якщо працівник отримує дохід у натуральній формі, для утримання ПДФО визначають базу як добуток вартості доходу в натуральній формі і «натурального» коефіцієнта. База оподаткування військовим збором обчислюється без застосування такого коефіцієнта, тобто вона буде дорівнювати вартості натурального доходу. Військовий збір обчислюється як добуток вартості доходу і ставки військового збору (1,5%).

Військовий збір слід обліковувати на субрахунку **642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».**

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою Наказом Міністерства України від 30.11.1999 р. № 291, на субрахунку 642 ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства й облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

Суми утриманого збору з виплат працівникам, що входять до фонду оплати праці, відображають кореспонденцією рахунків:

Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кредит 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Сплата військового збору до бюджету відображається кореспонденцією:

Дебет 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Приклад утримання військового збору з заробітної плати.

Працівникові нараховували заробітну плату за травень поточного року в сумі 15000,00 грн. Вона включає посадовий оклад, надбавку і премію.

Необхідно нарахувати суму ПДФО, військового збору й обчислити суму зарплати до видачі працівникові. Вся сума зарплати є базою для обкладення ПДФО та військового збору.

1. Обчислюємо ПДФО: $15000,00 \text{ грн} \times 18\% = 2700,00 \text{ грн}$.

2. Обчислюємо військовий збір: $15000,00 \text{ грн} \times 1,5\% = 225,00 \text{ грн}$.

3. Обчислюємо суму зарплати до видачі працівникові: $15000 \text{ грн} - 2700 \text{ грн} - 225 \text{ грн} = 12075 \text{ грн}$.

Типову кореспонденцію бухгалтерських проведення з обліку військового збору при нарахуванні заробітної плати відображено в табл. 6.22.

Таблиця 6.22

Відображення в обліку військового збору при нарахуванні зарплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		дебет	кредит
1	Нараховано зарплату працівнику відділу збуту	93	661
2	Нараховано ЄСВ на зарплату (22%) ($15000,00 \times 22 : 100$)	93	651
3	Утримано ПДФО із зарплати ($15000,00 \times 18 : 100$)	661	641
4	Утримано військовий збір із зарплати ($15000,00 \times 1,5 : 100$)	661	642
5	Перераховано ПДФО до бюджету	641	311
6	Перераховано військовий збір до бюджету	642	311
7	Видано зарплату працівнику	661	301

6.5. Облік розрахунків з бюджетом

Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їхніх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Правила оподаткування товарів або послуг, що переміщуються через митний кордон України, визначаються Податковим кодексом, крім оподаткування ввізним (імпортним) митом або вивізним (експортним) митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

Крім того, у Податковому кодексі України окремими розділами викладено порядок обчислення, звітування та справляння до бюджету окремих податків і зборів, зокрема **розділом V «Податок на додану вартість»** Податкового кодексу України визначено, що об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;

г) вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту;

г) з метою оподаткування цим податком до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони;

д) з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, для їх подальшого вільного обігу на території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням

таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до **податкового кредиту** вважається:

- дата тієї події, що відбулася раніше;
- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Облік розрахунків по податку на додану вартість ведеться на рахунку **64 «Розрахунки за податками й платежами»** відповідно до вимог Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 з наступними змінами та доповненнями.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету.

Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством.

За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, **за дебетом** – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» має субрахунки (табл. 6.23).

Таблиця 6.23

**Характеристика субрахунків рахунку 64
«Розрахунки за податками й платежами»**

Номер і назва субрахунку	Облікова інформація
641 «Розрахунки за податками»	Ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).
642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	Ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».
643 «Податкові зобов'язання»	Ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену виходячи зі суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).
644 «Податковий кредит»	Ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками та платежами ведеться за їх видами.

Податкові зобов'язання з податку на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку відображено в табл. 6.24.

Таблиця 6.24

Відображення в обліку податкових зобов'язань з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
I. Перша подія – отримання передоплати від покупців (замовників)			
1. Зараховано на поточний рахунок попередню оплату (аванс) від покупця	311	681	6000

<i>Продовження таблиці 6.24</i>			
1	2	3	4
2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	1000
3. Відвантажено готову продукцію покупцю в рахунок попередньої оплати	361	701	6000
4. Відображено податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701	643	1000
5. Здійснено взаємозалік за рахунками дебіторської і кредиторської заборгованості	681	361	6000
II. Перша подія – отримання товарів (послуг) (надання послуг)			
1. Відвантажено готову продукцію покупцю	361	701	6000
2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1000
3. Зараховано на поточний рахунок заборгованість покупця	311	361	6000

Податковий кредит на рахунках бухгалтерського обліку відображено в табл. 6.25.

Таблиця 6.25

Відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
I. Перша подія – списання коштів з банківського рахунку (передоплата)			
1. Перераховано грошові кошти в рахунок передоплати постачальнику за матеріали	371	311	4800
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної)	641	644	800
3. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
4. Відображено податкові розрахунки за ПДВ	644	631	800
5. Здійснено взаємозалік за рахунками	631	371	4800
II. Перша подія – отримання матеріалів від постачальника			
1. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної)	641	631	800
3. Перераховано заборгованість з поточного рахунку	631	311	4800

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків з обліку ПДВ наведено в табл. 6.26.

Таблиця 6.26

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку ПДВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Отримання авансу (передоплати)			
1	Отримання авансу	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
2	Відображено податкове зобов'язання	643 «Податкове зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
3	Відвантажено товари	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Дохід від реалізації»
4	Відображені розрахунки з ПДВ	70 «Дохід від реалізації»	643 «Податкове зобов'язання»
5	Списана собівартість відвантажених товарів	90 «Собівартість реалізації»	28 «Товари»
6	Залік авансів отриманих за розрахунками за відвантаженими покупцями та замовниками	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
2. Відвантаження продукції, товарів (надання послуг, виконання робіт)			
7	Відвантажено готову продукцію покупцеві	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Дохід від реалізації»
8	Нараховане зобов'язання з ПДВ	70 «Дохід від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»
9	Списана собівартість відвантаженої готової продукції	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»
3. У разі отримання товарів			
10	Оприбутковано придбаний товар	28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 6.26

1	2	3	4
11	Відображено розрахунки за податковим кредитом	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
12	Погашено зобов'язання перед постачальником	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
4. Закриття рахунків з обліку ПДВ			
13	Зарахування раніше нарахованого (у зв'язку з передоплатою податкового кредиту) після оприбуткування товарів або після підписання акта виконаних робіт	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
14	Зарахування раніше нарахованого після продажу (фактичного відвантаження) податкового зобов'язання	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
15	Сплата податкового зобов'язання за податком на додану вартість	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Положеннями ст. 201 Податкового кодексу України передбачено систему електронного адміністрування податку на додану вартість.

Система електронного адміністрування ПДВ – технічний засіб, що спрямований на забезпечення обліку адміністрування ПДВ в Україні в електронному вигляді.

Основне призначення системи полягає в ефективній стабільній сплаті та відшкодуванні податку на додану вартість. Головною складовою системи електронного адміністрування ПДВ є електронний рахунок.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за ПДВ з використанням електронного рахунку відображено в табл. 6.27.

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за ПДВ
з використанням електронного рахунку**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Перераховано кошти з поточного рахунку на електронний рахунок в СЕА	377/СЕА	311
Списано Казначейством кошти з електронного рахунку в сплату податкових зобов'язань до бюджету	641/ПДВ	377/СЕА
Повернено платнику кошти з електронного рахунку	311	377/СЕА
Сплачено до бюджету суму збільшення податкових зобов'язань за уточненим розрахунком; податкові зобов'язання, визначені контролюючим органом; штрафні санкції і пеня	641/ПДВ	311
Повернення помилково та/або надміру зарахованих до бюджету коштів на поточний рахунок платника	311	641/ПДВ

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, що складається з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

По дебету рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, **по кредиту** – включення її до фінансових результатів на рахунку 79.

Відповідно до **ПСБО 17** «Податок на прибуток», бухгалтерські витрати (дохід) за податком на прибуток розраховують за формулою:

$$\text{Витрати (дохід) за податком на прибуток} = \\ = \text{Поточний податок на прибуток} + \Delta\text{ВПЗ} - \Delta\text{ВПА},$$

де: $\Delta\text{ВПЗ}$ – зміна суми відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік (сальдо по кредиту рахунку 54 «Відстрочені податкові

зобов'язання» на кінець року мінус сальдо по Кредиту рахунку 54 на початок року);

ДВПА – зміна суми відстрочених податкових активів за звітний рік (сальдо по дебету рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» на кінець року мінус сальдо по дебету рахунку 17 на початок року).

Облік розрахунків за податком на прибуток ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податком на прибуток».

Нарахування податку на прибуток відображають **за кредитом** 641 та за дебетом рахунків:

рахунок 98 «Податок на прибуток» у сумі, не пов'язаній з відстроченими податками;

рахунок 17 «Відстрочені податкові активи» – у разі нарахування поточного податку на прибуток із відображенням ВПА;

рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»- у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок списання раніше нарахованих ВПЗ.

Питання для самоконтролю

1. Що відносять до довгострокових зобов'язань підприємства?
2. Наведіть класифікацію зобов'язань підприємства за ознаками.
3. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображають довгострокові зобов'язання?
4. Охарактеризуйте рахунок 50 «Довгострокові позики».
5. Які основні, супровідні та первинні документи потрібні для ведення вексельного обліку?
6. У яких облікових регістрах ведеться синтетичний та аналітичний облік довгострокових векселів виданих?
7. Які первинні документи використовують для документального оформлення операцій з довгострокових зобов'язань?
8. Як ведеться аналітичний облік зобов'язань за довгостроковими позиками?

9. Які субрахунки має рахунок 51 «Довгострокові векселі видані»?
10. Які субрахунки має рахунок 50 «Довгострокові позики»?
11. Дайте визначення поняттям фінансової оренди.
12. Що належить до інших довгострокових зобов'язань?
13. Що таке кредитна лінія?
14. Які рахунки відносять до 6-го класу «Поточні зобов'язання»?
15. Дайте характеристику 60-го рахунку «Короткострокові позики банку».
16. Що таке поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями?
17. Як у бухгалтерському обліку відображаються короткострокові векселі видані?
18. Як в обліку відображаються операції за розрахунками з постачальниками та підрядниками?
19. Як обліковується кредиторська заборгованість за придбані товари?
20. Що таке заробітна плата?
21. На якому рахунку відображається бухгалтерський облік заробітної плати працівників?
22. Якою нормативною базою регулюються трудові відносини між працівником та підприємством?
23. Який розмір мінімальної заробітної плати сьогодні встановлено законодавством?
24. Який порядок нарахування та сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування?
25. Розкрийте суть основної та додаткової заробітної плати.
26. Яка ставка ПДФО?
27. Що таке податкова соціальна пільга, як вона розраховується?
28. Як розраховується військовий збір?
29. Дайте характеристику 64-го рахунку «Розрахунки за податками й платежами».
30. Які субрахунки має рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами»?
31. На якому рахунку ведеться облік податку на додану вартість?

32. Що таке податкове зобов'язання по ПДВ?
33. Що таке податковий кредит?
34. У чому полягає суть системи електронного адміністрування по ПДВ?
35. Назвіть кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за ПДВ з використанням електронного рахунку.

Тестові завдання

1. Сплата кредиторам нарахованих відсотків за векселем відображається в обліку записом:

- а) Дт 952-Кт 311;
- б) Дт 684-Кт 311;
- в) Дт 511-Кт 311;
- г) правильної відповіді немає.

2. Переведення частини довгострокової заборгованості по банківській позиці у поточну відображається записом:

- а) Дт 61-Кт 51;
- б) Дт 50-Кт 61;
- в) Дт 61-Кт 50;
- г) правильної відповіді немає.

3. Видача довгострокового векселя постачальникам відображається записом:

- а) Дт 631-Кт 51;
- б) Дт 51-Кт 631;
- в) Дт 631-Кт 621;
- г) правильної відповіді немає.

4. Яким записом відображається сплата виданого постачальнику векселя із терміном погашення 6 місяців:

- а) Дт 311 Кт 621;
- б) Дт 621 Кт 631;
- в) Дт 621 Кт 361;
- г) Дт 621 Кт 311.

5. Який документ надає право на податковий кредит з ПДВ:

- а) товарно-транспортна накладна;
- б) будь-який супровідний документ;
- в) податкова накладна;
- г) рахунок-фактура.

6. Обліковим регістром для відображення довгострокових позик є:

- а) журнал 2;
- б) журнал 3;
- в) журнал 4;
- г) правильної відповіді немає.

7. Заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди, – це:

- а) дебіторська заборгованість;
- б) забезпечення;
- в) зобов'язання;
- г) правильної відповіді немає.

8. Вилучити з переліку неможливу операцію з простим векселем одержаним:

- а) передача в заставу вже отриманих кредитів;
- б) пред'явлення покупцю;
- в) передача третій особі (індосанту);
- г) правильної відповіді немає.

9. Грошові кошти і матеріальні цінності, передані у користування на визначений строк, називають:

- а) забезпеченням;
- б) орендою;
- в) кредитом;
- г) позикою.

10. Форми кредиту:

- а) банківський, комерційний;
- б) лізинговий, іпотечний;
- в) бланковий, консорціумний;
- г) усі наведені варіанти правильні.

11. За строком користування кредити поділяються на:

- а) короткострокові, довгострокові;
- б) прострочений, відстрочений;
- в) середньострокові, довгострокові;
- г) короткострокові, середньострокові, довгострокові, прострочений, відстрочений.

12. За способом надання:

- а) разові, відповідно до кредитної лінії, гарантійні;
- б) водночас, у розстрочку, довгострокові, з регресією платежів, після закінчення;
- в) стандартні, з підвищеним ризиком;
- г) лізинговий, іпотечний.

13. За строками погашення:

- а) разові, відповідно до кредитної лінії, гарантійні;
- б) водночас, у розстрочку, довгострокові, з регресією платежів, після закінчення;
- в) прострочений, відстрочений;
- г) короткострокові, довгострокові.

14. Основою організації оплати праці в Україні є:

- а) тарифні сітки, тарифні ставки, посадові оклади, тарифно-кваліфікаційні характеристики;
- б) тарифна система;
- в) погодинна, відрядна заробітна плата;
- г) Закон України «Про оплату праці».

15. Сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її

виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці, називають:

- а) методом оплати праці;
- б) оплатою праці;
- в) тарифною системою оплати праці;
- г) трудовою дисципліною.

16. Тарифна система оплати праці складається з:

- а) тарифних сіток, тарифних ставок, посадових окладів, тарифно-кваліфікаційних характеристик;
- б) погодинної, відрядної заробітної плати;
- в) тарифних ставок, посадових окладів, тарифно-кваліфікаційних характеристик;
- г) основної, додаткової заробітної плати.

17. Види заробітної плати:

- а) погодинна, відрядна;
- б) основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати;
- в) пряма, непряма;
- г) основна, додаткова.

18. Форми оплати праці:

- а) основна, додаткова;
- б) погодинна, відрядна;
- в) пряма, прогресивна, акордна;
- г) основна, преміальна, бригадна, прогресивна.

19. Системи погодинної оплати праці:

- а) основна, додаткова;
- б) пряма, прогресивна, акордна;
- в) пряма, преміальна;
- г) пряма, преміальна, прогресивна, акордна, бригадна.

20. Системи відрядної оплати праці:

- а) основна, додаткова;
- б) пряма, прогресивна, акордна;

- в) пряма, преміальна;
- г) пряма, преміальна, прогресивна, акордна, бригадна.

21. Працівників підприємства, залежно від участі в господарській діяльності підприємства, поділяють на:

- а) робітників, керівників, спеціалістів, службовців;
- б) промислово-виробничий, непромисловий персонал;
- в) основні, допоміжні;
- г) робітників, керівників, службовців.

22. Нарахування єдиного соціального внеску від ображається записом:

- а) Дт 23, 91,92,93 Кт 651;
- б) Дт 661 Кт 651;
- в) Дт 651 Кт 311;
- г) правильної відповіді немає.

23. Облік руху особового складу ведеться у:

- а) бухгалтерії;
- б) відділі кадрів;
- в) органах ДПС;
- г) касі.

24. Первинними документами з обліку руху особового складу є:

- а) накладна, товаро-транспортна накладна, рахунок-фактура;
- б) прибутковий, видатковий касовий ордер;
- в) наказ (розпорядження) про прийом на роботу, про звільнення з роботи, про переведення на іншу роботу, про надання відпустки тощо;
- г) табель обліку робочого часу, наряд.

25. Витрати на оплату праці складаються з:

- а) фонду основної та додаткової заробітної плати;
- б) відрядної та погодинної форми оплати праці;
- в) прямих і непрямих;
- г) фонду основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Практичні завдання

Завдання 1

ПАТ «Промінь» 01.10.2021 р. випустило 1500 облігацій номіналом 1000 грн кожна з терміном погашення через 3 роки під 12% річних при ринковій ставці 10%.

Потрібно скласти бухгалтерські записи згідно зі зазначеними господарськими операціями.

Завдання 2

ПАТ «Промінь» 03.01.2021 р. придбало облігації номінальною вартістю 60000 грн за 56800 грн, тобто сума дисконту становить 3200 грн. Ставка відсотка становить 10% річних. Погашення облігацій відбудеться через 5 років. Виплата відсотків здійснюється щорічно в кінці року, номінальна сума становить 5500 грн.

Потрібно відобразити в обліку господарські операції.

Завдання 3

ПАТ «Сяйво» випустило 10% облігацій номінальною вартістю 1 000 000 грн на 5 років, з виплатою відсотків один раз на рік (31.12).

Підприємство «Алекс» купило ці облігації, але з умовою, що вони забезпечують 12% доходності.

Потрібно:

1. Розрахувати, скільки сплатило за ці облігації підприємство «Алекс».

2. Розрахувати балансову вартість цих облігацій на кінець кожного з п'яти років.

3. Зробити бухгалтерські проведення в момент придбання облігацій та в кінці першого року за умови, що відсотки 31.12 отримані.

Завдання 4

Підприємство «Омега» реалізувало у звітному періоді товарів народного споживання на суму 124000 тис. грн, в тому числі експорт товарів склав 34000 тис. грн. При відвантаженні товарів у межах України вартість повернутої тари склала 1500 тис. грн (в т. ч. ПДВ). Тара у встановлені терміни не повернута виробникам. Обсяг придбаної сировини і напівфабрикатів – 60000 тис. грн (без ПДВ).

Потрібно розрахувати суму ПДВ, яку треба сплатити до бюджету.

Завдання 5

У звітному році сума скоригованого доходу підприємства становила 60000 тис. грн, сума витрат – 20000 тис. грн, сума амортизаційних відрахувань – 10000 тис. грн. Крім того, на ремонт основних виробничих фондів підприємство витратило 7000 тис. грн, балансова вартість яких на початок звітного року становила 51000 тис. грн.

Потрібно визначити суму податку на прибуток.

Завдання 6

Скоригований дохід підприємства за звітний квартал становив 36000 тис. грн, витрати на оплату праці – 5200 тис. грн, відрахування на ЄСВ – 1144 тис. грн, витрати на оплату покупних матеріалів – 2400 тис. грн (в т. ч. ПДВ). Залишок матеріалів на складі на початок звітного кварталу становив 1000 тис. грн, за квартал витрачено на виробничу діяльність матеріалів на суму 800 тис. грн.

Потрібно визначити суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за звітний квартал.

Завдання 7

Сума оподаткованого прибутку за I квартал становить 40000 грн, за II квартал від'ємне значення об'єкта оподаткування –

23000 грн, за III квартал оподатковуваний прибуток – 10000 грн, за IV квартал – 20000 грн.

Потрібно визначити суму податку на прибуток, що сплачується кожного кварталу.

Завдання 8

Працівниці в січні цього року нараховано 7405 грн. Крім того, на її ім'я бухгалтерія підприємства отримала аліменти на виховання п'ятирічного сина в розмірі 2058 грн. Трудова книжка працівниці знаходиться у відділі кадрів цього підприємства.

Потрібно визначити базу оподаткування і розмір податку з доходів.

Завдання 9

Робітникові колективного підприємства «Зорепад» бухгалтерією підприємства було нараховано у звітному місяці 8520 грн заробітку.

Потрібно визначити розмір усіх утримань із заробітної плати, передбачених законодавством, а також розмір заробітку до виплати.

Завдання 10

Працівниці нарахували заробітну плату за січень поточного року 8000,00 грн. Вона включає посадовий оклад, надбавку і премію.

Потрібно нарахувати суму ПДФО, військового збору і обчислити суму зарплати до видачі працівниці. Вся сума зарплати є базою для обкладення ПДФО та військового збору.



ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

- 7.1. Економічна характеристика, значення та класифікація доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства*
- 7.2. Синтетичний та аналітичний облік операційних витрат*
- 7.3. Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат від інвестиційної та фінансової діяльності*
- 7.4. Облік доходів від операційної діяльності підприємства*
- 7.5. Синтетичний і аналітичний облік доходів від інвестиційної та фінансової діяльності*
- 7.6. Облік фінансових результатів діяльності підприємства звітного періоду*

7.1. Економічна характеристика, значення та класифікація доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства

Одним із найважливіших аспектів організації бухгалтерського обліку на підприємствах є розробка класифікації доходів, витрат і фінансових результатів, здатної максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів, оскільки класифікація забезпечує групування та систематизацію даних про доходи, витрати і фінансові результати, які виступають основними об'єктами бухгалтерського обліку, в різних обліково-аналітичних розтиних залежно від

цільової спрямованості їх використання. Класифікація достатньою мірою визначає основні напрями організації бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів на прикладному рівні, оптимальний ступінь співвідношення та взаємозв'язку окремих його елементів, вибір відповідних методів обліку, планування, контролю, аналізу і моделювання управлінських рішень.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», є такі види фінансових результатів: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припиненої діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування, сукупний дохід. При цьому жодним нормативним документом не визначена сутність сукупного доходу, а тільки наведений алгоритм його розрахунку.

Нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для створення ефективних інформаційних облікових моделей.

Кінцевою метою діяльності кожного підприємства є отримання прибутку, джерелом якого виступають різні види доходів. Доходи від господарської діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за видами діяльності. Це дає можливість визнавати дохід, ураховуючи особливість і сутність кожної операції, і забезпечує підставу для подальшого аналізу діяльності підприємства та контролю за нею, для прийняття управлінських рішень.

Загальні правила формування в обліку інформації про доходи встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», яке застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності.

Поняття «дохід» означає надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає в процесі діяльності підприємства. Коли ці надходження сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – збитком.

Аналітичний облік доходів організовується за видами діяльності підприємства, при цьому окремо обліковуються доходи і результати від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності. Завдяки такому порядку організації можна одержувати інформацію для складання Звіту про фінансові результати без додаткової обробки облікових даних. Крім цього, дані аналітичного обліку надаються для цілей управління підприємством з метою надання інвесторам, власникам та іншим зацікавленим особам інформації про одержані доходи, а також для оперативного коригування управлінських рішень і дій.

У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарських операцій, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації, яку може бути отримано, з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, що надається підприємством.

Критеріями оцінки доходу є такі:

- дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню;

- у разі відстрочки платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів;

- сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшенню або збільшенню відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів;

- якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

При фінансовій оцінці доходу та побудові бухгалтерського обліку суттєвим є правильне тлумачення двох різновидів доходу: валового та чистого.

Валовий дохід містить економічну вигоду, яку підприємство одержало (або має одержати). Суми, які утримуються у формі податків (акцизний збір, податок на додану вартість тощо), не приносять економічної вигоди. Тому вони виключаються з валового доходу та завершують процес формування чистого доходу.

Чистий дохід – це валовий дохід, зменшений на економічні елементи, визначені законодавством. До чистого доходу не включаються суми, які отримуються від імені третьої сторони, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо.

З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій в цінні папери);
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання процентів, дивідендів, роялті.

Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. В обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та інші (аналогічно до витрат).

Залежно від місця виникнення доходу розрізняють доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства. У бухгалтерському обліку доходи класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товар, інший актив);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Важливе значення при визнанні доходу мають умови договору (контракту) продажу активу. Якщо умовами договору передбачено, що право власності на продукцію переходить до покупця з моменту її доставки на склад, то відповідно всі ризики транспортування несе продавець, і тому проведення, з відображення в обліку доходу, буде зроблено після підтвердження факту оприбуткування продукції на склад покупця. Якщо ж умовами контракту передбачено, що право власності на продукцію переходить покупцю з моменту її завантаження на транспортні засоби, то проводка з відображення доходу робиться після підтвердження факту списання продукції зі складу продавця.

Для визнання доходу необхідні не тільки надходження активу або зменшення зобов'язань, а й фінансовий наслідок цих подій. Таким наслідком виступає збільшення власного капіталу (крім внесків учасників). Тобто дохід визнається в момент збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу.

Так само дохід визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена. Критерій визнання доходу застосовується окремо до кожної операції. Проте за певних умов для відображення суті операції необхідно застосувати критерій визнання до окремих елементів однієї операції, які підлягають оцінці, якщо не впливає зі сутності такої господарської операції.

У той же час не визнаються доходами надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим договором;
- сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг;
- сума задатку під заставу або на погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші надходження, що належать іншим особам.

Вказані вище надходження збільшують активи підприємства, але не приводять до збільшення власного капіталу і тому не вважаються доходом.

Якщо підприємство отримало грошові кошти чи відбулося збільшення інших активів, але не виконана хоча б одна з наведених вище умов, то в бухгалтерському обліку дохід не визнається.

Для виконання умови достовірності визначення суми виручки дохід визначається в сумі грошових коштів, що надійшли на підприємство як оплата за реалізовані товари, або в сумі дебіторської заборгованості на підставі договору купівлі-продажу товарів, яким устанавлюється ціна реалізації на відвантажений товар. При відсутності договору і неможливості встановлення вартості реалізації відвантажених товарів покупцю дохід не визнається.

Наприклад, на поточний рахунок підприємства банком помилково зараховано грошові кошти іншого підприємства. Сума обліковується як кредиторська заборгованість, оскільки підприємство не має права на одержання виторгу, тому що договір між організаціями відсутній.

Реалізація товарів може здійснюватися на підставі договорів купівлі-продажу товарів у кредит, але оскільки із вказаних договорів є впевненість у збільшенні економічної вигоди підприємства – продавця товарів, то дохід визнається в момент відвантаження товару, а не в міру проведення оплати.

Через відстрочення платежу може виникнути різниця у вигляді відсотків між справедливою та номінальною сумою грошових коштів, які підлягають отриманню за продукцію. Вказана різниця є оплатою за відстрочення платежу і визнається доходом. Однією з важливих умов визнання доходу є можливість достовірної оцінки витрат, пов'язаних з одержанням указаних доходів. Якщо витрати,

понесені для одержання доходу, достовірно оцінити неможливо, дохід не визнається. Необхідно враховувати особливості визнання доходів при реалізації товарів на умовах договорів міни, які не передбачають оплату, тому що відбувається обмін активами, а також у разі здійснення бартерних операцій. При цьому дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами), які є подібними та мають однакову справедливую вартість.

Підприємство, здійснюючи господарську діяльність, може отримувати доходи від реалізації послуг, супутніх до іншої діяльності, чи окремим видом діяльності.

Особливості визнання доходу від надання послуг випливають зі специфіки цього виду господарських операцій. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

У бухгалтерському обліку доходи розподіляються на дохід (виручку) від реалізації продукції, інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи (рис. 7.1). У податковому законодавстві як такої класифікації немає, існує тільки дохід від операційної діяльності та інші доходи.

У бухгалтерському обліку, згідно з П(С)БО 15, не визнаються доходами: сума податку на додану вартість; сума акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів.

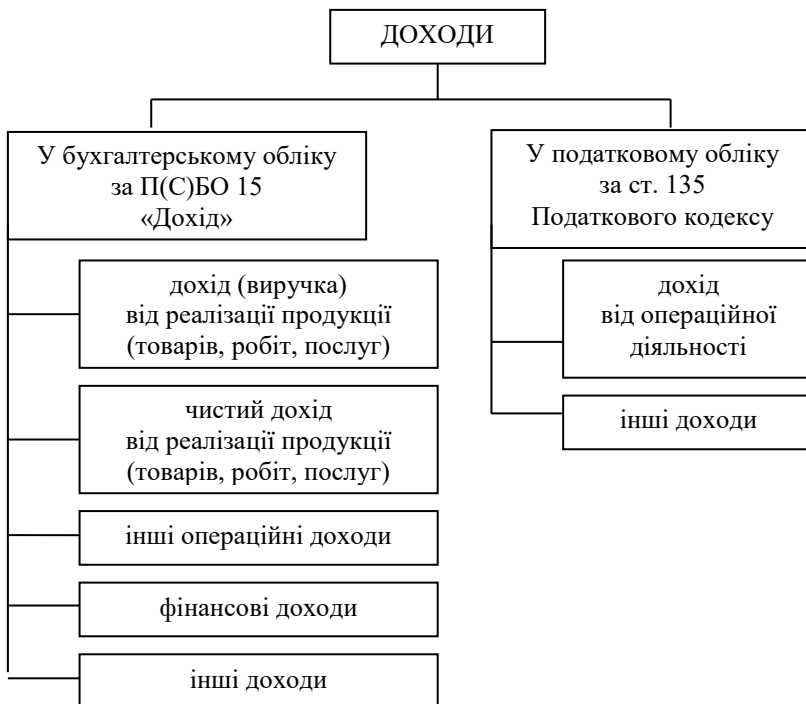


Рис. 7.1. Класифікація доходів згідно з П(С)БО 15 та Податковим кодексом України

Згідно з Податковим кодексом України (ст. 135 та ст. 136), доходи включають у себе доходи від операційної діяльності та інші доходи, крім такого:

- суми податку на додану вартість, отримані/нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість.

- суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

- суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законом;

- суми коштів у частині надміру сплачених податків та зборів, що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу витрат;

- суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, отримані від надання державних послуг (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрація, інші послуги, обов'язковість придбання яких передбачена законодавством), у разі зарахування таких доходів до відповідного бюджету;

- суми коштів у вигляді внесків;

- суми отриманого платником податку емісійного доходу;

- кошти або майно, які повертаються учаснику договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про спільну діяльність, але не вище вартості вкладу;

- кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів;

- кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів.

Чи не найголовніше місце в економіці будь-якого підприємства займають витрати. Адже сума витрат підприємства є ціноутворювальним фактором, що спричиняє суттєвий вплив на прибутковість його діяльності, є носієм задоволення соціальних потреб (заробітна плата, пенсійне забезпечення, соціальне страхування). Витрати – це найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому з порядком їх здійснення, обліку і розподілу повинно бути все зрозуміло. Методологію обліку і порядок розкриття витрат у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», що є по суті переліком умов визнання, складною номенклатурою витрат за статтями й елементами, а також методикою їх розподілу.

Однією з найактуальніших проблем методології та практики вітчизняного бухгалтерського обліку є проблема складу поточних витрат виробництва, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), порядку формування фінансових результатів діяльності.

Витратами звітного періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, 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 понесені.

Витрати класифікуються в бухгалтерському обліку залежно від характеру та видів діяльності.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами звітного періоду:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- погашення одержаних позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводять до зменшення власного капіталу;

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку є використання в ПКУ принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів (див. табл. 7.1).

Таблиця 7.1

**Порівняльна характеристика
Податкового кодексу України та П(С)БО
в частині визначення витрат
при розрахунку податку на прибуток**

Критерій	Податковий кодекс України	П(С)БО
Визначення витрат	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). [пп. 14.1.27]	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 розподілу власниками) за звітний період. [НП(С)БО 1]
Умови визнання витрат	Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом 2 Податкового кодексу. [Розділ 2 пп.44.1]	Витрати звітного періоду визнаються або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. [П(С)БО 16, п.4]
Момент визнання витрат	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. [пп.138.4] Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які не можна прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі

Продовження таблиці 7.1

Критерій	Податковий кодекс України	П(С)БО
	вони були здійснені, з урахуванням норм Податкового кодексу [пп. 138.5]	витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. [П(С)БО 16, п. 7]
Класифікація витрат	<p>1. Витрати операційної діяльності:</p> <p>1.1. Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.</p> <p>1.2. Витрати банківських установ.</p> <p>2. Інші витрати:</p> <p>2.1. Загальновиробничі витрати.</p> <p>2.2. Адміністративні витрати.</p> <p>2.3. Витрати на збут.</p> <p>2.4. Інші операційні витрати.</p> <p>2.5. Фінансові витрати.</p> <p>2.6. Інші витрати звичайної діяльності.</p> <p>2.7. Амортизація.</p> <p>2.8. Інші витрати господарської діяльності, до яких розділом 3 ПКУ прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат. [ст. 138]</p>	<p>1. Операційні витрати, що включаються до собівартості реалізованої продукції:</p> <p>1.1. Собівартість реалізованої продукції (містить в собі розподілені та нерозподілені загально-виробничі витрати).</p> <p>1.2. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг): адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати звичайної діяльності, надзвичайні витрати. [П(С)БО 16, п. 10-20]</p>
Визначення прибутку	Прибуток визначається шляхом зменшення доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат податкового звітного періоду. [п. 134.1.1]	

При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку є використання в ПКУ принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Водночас доходи і витрати відобра-

жаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

У табл. 7.2 запропоновано детальніше визначення й особливі відмінності доходів та витрат згідно з нормами П(С)БО та Податкового кодексу України.

Таблиця 7.2

**Визначення термінів «доходи» та «витрати» у П(С)БО
і Податковому кодексі України**

Норма Податкового кодексу України	Визначення поняття	Норма П(С)БО	Визначення поняття
пп. 14.1.56. ст. 14	Доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.	п. 3 НП(С)БО 1	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).
пп. 14.1.27. ст. 14	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формі, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).	п. 3 НП(С)БО 1	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).

Отже, в бухгалтерському обліку доходи визнаються не тільки у разі надходження активів, але й при зменшенні зобов'язань. Хоча тут має йтися не просто про зменшення зобов'язань, а ще й про відмову від них з боку кредиторів підприємства.

Крім того, витрати у бухгалтерському обліку – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів, у податковому обліку витратами вважається ще сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формі.

Опираючись на сучасне податкове законодавство, доцільно виділити головний відмінний момент – класифікацію (рис. 7.1, 7.2).

Що стосується витрат, то в бухгалтерському обліку вони поділяються на більш детальні статті. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Операційні витрати поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

У податковому обліку, так само як і стосовно доходів, існує тільки два види витрат – витрати операційної діяльності та інші витрати. Як бачимо, класифікація фінансових результатів у бухгалтерському обліку є детальніша, ніж у податковому.

Згідно з П(С)БО 15 і ст. 137 Податкового кодексу України, відмінною рисою між бухгалтерським обліком та обліком для цілей оподаткування є метод реалізації.

У бухгалтерському обліку методом реалізації є відвантаження продукції, виконання робіт, які призводять до зміни власника цієї продукції, робіт, послуг. В обліку для цілей оподаткування дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

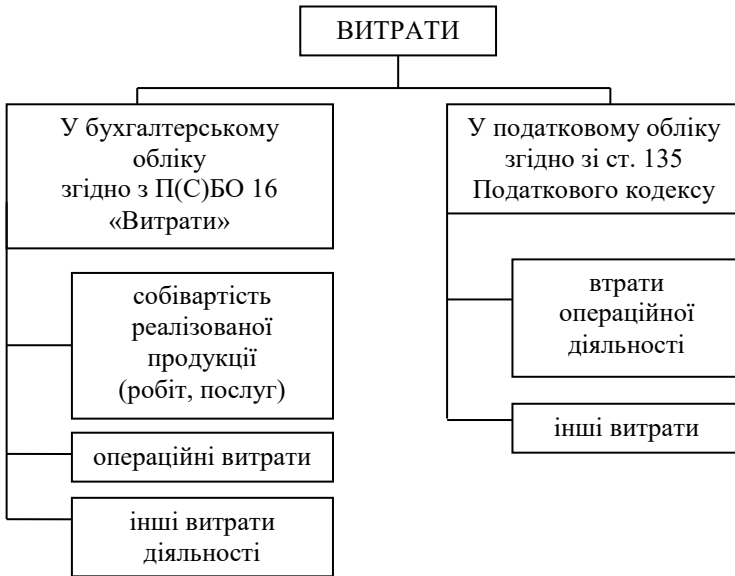


Рис. 7.2. Класифікація витрат за П(С)БО 16 та Податковим кодексом України

Невід’ємною частиною ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є складання звітності. З’ясуємо, яка саме звітність властива бухгалтерському обліку. Звітністю бухгалтерського обліку є фінансова звітність, яка включає п’ять форм, в тому числі Форму № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», де відображаються доходи і витрати підприємства та визначається чистий прибуток (збиток). Звітністю обліку для цілей оподаткування є податкова звітність у вигляді декларації з податку на прибуток підприємства, податкової декларації з податку на додану вартість, податковий розрахунок земельного податку, розрахунок податку з власників транспортних засобів, інша податкова звітність.

До витрат, згідно з П(С)БО 16, не включаються: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; витрати, які

відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку; балансова вартість валюти.

В обліку для цілей оподаткування, згідно з Податковим кодексом України (ст. 138 та ст. 139), до складу витрат не включаються: витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності; витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації; дивіденди; витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Прибуток до оподаткування є важливим показником економічного стану підприємства, але в фінансовій та податковій звітності визначається по-різному. В бухгалтерському обліку прибуток до оподаткування визначається за даними П(С)БО 17 «Податок на прибуток» і головно являє собою різницю між доходами та витратами за мінусом непрямих податків. Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною п. 151.1 ст. 151 цього Кодексу.

7.2. Синтетичний та аналітичний облік операційних витрат

Витрати, які пов'язані з основною операційною діяльністю, розрізняються за функціями – виробництво, управління, збут та ін.

Облік витрат операційної діяльності звітного періоду здійснюється на рахунках класу 9 «Витрати діяльності»:

- 90 «Собівартість реалізації»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунки класу 9 призначені для узагальнення інформації про витрати за всіма видами звичайної діяльності та видами операцій, що пов'язані з надзвичайними подіями. Формування інформації про витрати, понесені підприємством у процесі звичайної діяльності, здійснюються у розрізі груп операцій, що належать до звичайної діяльності: промислово-виробничих, торгових і виробничих операцій з виконанням робіт і надання послуг, а також звичайних операцій, не пов'язаних з основною діяльністю підприємства, та фінансових операцій.

Синтетичний облік виробничих витрат, згідно з Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, здійснюється на таких рахунках:

- на рахунку 23 «Виробництво», де здійснюється облік витрат на виробництво продукції (дебетове сальдо на рахунку 23 на кінець періоду показує суму незавершеного виробництва);
- на рахунку 90 «Собівартість реалізації», де відображається собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг, фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок);
- на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», де ведеться синтетичний облік витрат на організацію виробництва та управління галузями, цехами, відділеннями та підрозділами основного виробництва, а також витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією машин та обладнання.

Загальновиробничі витрати в кінці місяця списуються на 23-й рахунок «Виробництво» за видами витрат і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Загальновиробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів, вважаються розподіленими і списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво». Інші витрати є нерозподіленими і списуються в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства, так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують.

У собівартості продукції як синтетичному показнику відображаються всі сторони виробничої й фінансово-господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Що економніше підприємство використовує матеріальні, трудові і фінансові ресур-

си при виготовленні виробів, виконанні робіт та наданні послуг, то ефективніше здійснюється виробничий процес, тож більшим буде прибуток та вищим рівень рентабельності продукції.

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації», по дебету якого відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без товарних націнок), по кредиту – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

- субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», на якому ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;

- субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів», призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;

- субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», на якому ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

На субрахунок 904 «Страхові виплати» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про страхові суми і страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестраховування) в разі настання страхового випадку.

Основні бухгалтерські проведення з обліку собівартості реалізації наведено в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

Кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
2	Віднесено собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	90 «Собівартість реалізації»

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

По дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, по кредиту – щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місяцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат або елементами.

Основні бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат наведено в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

Облік загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нараховано знос основних засобів загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано виробничі запаси на витрати по обслуговуванню виробництва	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Акцептовано рахунки поставачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництва (енергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з поставачальниками та замовниками»
4	Нараховано заробітну плату персоналу цеху та проведено відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	91 «Загальновиробничі витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхування»
5	Списано суму загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
6	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунок 92 «Адміністративні витрати».

До адміністративних витрат відносяться такі витрати:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємства та іншого адміністративного персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;

- витрати на врегулювання суперечок в судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати адміністративного призначення.

По дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат.

Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нараховано знос основних засобів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Відображено витрати по розрахунково-касовому обслуговуванню та інших послугах банку	92 «Адміністративні витрати»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
5	Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
6	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведено відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхування»
7	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультативні послуги	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
8	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунок 93 «Витрати на збут», до яких включають такі витрати:

- витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;

- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами.

При організації обліку за центрами витрат відповідні реєстри ведуть у розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції. Основні бухгалтерські проводки по обліку витрат на збут наведено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6

Кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
2	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту та проведено відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»

<i>Продовження таблиці 7.6</i>			
1	2	3	4
3	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийнято до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», на якому ведеться облік витрат операційної діяльності підприємств, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Цей рахунок має такі субрахунки:

- субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

- субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» – ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями і розробками, що здійснює підприємство;

- субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» – відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації;
- субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» – ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо);
- субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги» – узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною та утворення якої не було пов'язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг;
- субрахунок 945 «Витрати від операційної курсової різниці» – ведеться облік витрат за активами і зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;
- субрахунок 946 «Витрати від знецінення запасів» – ведеться облік витрат, пов'язаних зі знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»;
- субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготівлі, переробки, збереження та реалізації, якщо на час встановлення нестачі винуватець не виявлений. Одночасно зі списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на втрати балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи»;
- субрахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» – ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів;
- субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» – узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого й культурного призначення.

Основні бухгалтерські проведення з обліку інших операційних витрат наведено в табл. 7.7.

Таблиця 7.7

Облік інших витрат операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати по виконанню досліджень та розробок	941 «Витрати дослідження та розробки»	13 «Знос необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
2	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 «Витрати на купівлю-продаж ін. валюти»	33 «Інші кошти»
3	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»
4	Створено резерв сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
5	Відображено витрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валют за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 «Витрати від операційної курсової різниці»	30 «Каса», 33 «Інші кошти», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»

<i>Продовження таблиці 7.7</i>			
1	2	3	4
6	Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МШП, товарів (включено до витрат поточного періоду суму уцінки)	946 «Витрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»
7	Списано на витрати поточного періоду недостачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947 «Недостачі і витрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»
8	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

7.3. Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат від інвестиційної та фінансової діяльності

Крім операційної діяльності, підприємства здійснюють фінансову та інвестиційну діяльність.

Облік витрат фінансової та інвестиційної діяльності здійснюється на рахунках класу 9 «Витрати діяльності»:

- 95 «Фінансові витрати»;
- 96 «Втрати від участі в капіталі»;
- 97 «Інші витрати»;
- 98 «Податки на прибуток».

Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати», який призначений для обліку витрат, пов'язаних з нарахуванням і сплатою відсотків за користування кредитів банків, випуском, триманням і обігом цінних паперів (у тому числі відсотків за випущеними облігаціями, суми дисконту тощо), нарахування відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу та інших витрат підприємства, пов'язаних зі залученням позикового капіталу.

По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат, а по кредиту – списання (наприкінці року або в кінці звітного періоду) на рахунок 79 «Фінансові результати». Цей рахунок має такі субрахунки:

- субрахунок 951 «Відсотки за кредити» – ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами;

- субрахунок 952 «Інші фінансові витрати» – ведеться облік витрат, пов'язаних зі залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Основні бухгалтерські проведення з обліку фінансових витрат наведено в табл. 7.8.

Таблиця 7.8

Облік фінансових витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Сплачено відсотки за користування банківським кредитом	951 «Відсотки за кредит»	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»
2	Відображено відсотки за кредит	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
3	Відображено суми, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за банківськими кредитами	951 «Відсотки за кредит»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті», 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»
4	Відображено суми, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за простроченими небанківськими позиками	952 «Інші фінансові витрати»	605 «Прострочені позики в національній валюті», 606 «Прострочені позики в іноземній валюті»
5	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік витрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Інвестиції».

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» має такі субрахунки:

- 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 962 «Втрати від спільної діяльності»;
- 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема унаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

Облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрат страхової діяльності ведеться на рахунок 97 «Інші витрати». По дебету субрахунків 971–977 відображаються суми визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Основні бухгалтерські проведення з обліку інших витрат наведено в табл. 7.9.

Таблиця 7.9

Облік інших витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Відображення списання вартості довгострокової фінансової інвестиції	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
2	Списано залишкову вартість об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів у зв'язку з реалізацією	972 «Втрати від знецінення корисності активів»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»
3	Списано балансову вартість довгострокової дебіторської заборгованості під час її вибуття в зв'язку з реалізацією	972 «Втрати від знецінення корисності активів»	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»
4	Відображено витрати від неопераційної негативної курсової різниці	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	34 «Короткострокові векселі одержані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Відображено суму уцінки об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податок на прибуток». По дебету рахунку відображається нарахована сума податку на

прибуток, по кредиту – включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Основні бухгалтерські проведення з обліку сум податку на прибуток наведено в таблиці 7.10.

Таблиця 7.10

**Типова кореспонденція рахунків
з обліку сум податку на прибуток**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Відображено зменшення суми відстрочених податкових активів	98 «Податок на прибуток»	17 «Відстрочені податкові кредити»
2	Відображено суму відстрочених податкових зобов'язань поточного періоду	98 «Податок на прибуток»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
3	Нараховано податок на прибуток	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»
4	Відображено зменшення раніше нарахованої суми податку на прибуток	641 «Розрахунки за податками»	98 «Податок на прибуток»
5	Відображено у складі фінансових результатів суму податку на прибуток, визнану витратами звітного періоду	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	98 «Податок на прибуток»

**7.4. Облік доходів
від операційної діяльності підприємства**

Оскільки підприємство може здійснювати різні види діяльності, а саме: виробництво готової продукції, торгівлю, надання послуг, то доходи відображаються в бухгалтерському обліку за кожним видом діяльності окремо, але обов'язково в зіставленні з відповідними витратами.

Доходи і витрати від реалізації групуються за такими видами діяльності: реалізація готової продукції, реалізація товарів, виконання робіт і надання послуг.

Облік доходу від реалізації продукції ведеться на субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції», по кредиту якого відображається визнання доходу, по дебету – належна сума непрямих податків та списання чистого доходу в кінці звітного періоду на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Відображення доходу від реалізації готової продукції, грн:

Дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

Кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Одночасно відображення податку на додану вартість на підставі виписаної податкової накладної, грн:

Дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Кредит 641 «Розрахунки за податками»

Визначення результату від реалізації готової продукції:

Дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Кредит 791 «Результат операційної діяльності».

У разі реалізації продукції на умовах попередньої оплати в бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи:

1) на суму авансового платежу, здійсненого покупцем готової продукції (при одержанні суми авансового платежу дохід не визнається):

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Кредит 681 «Розрахунки за авансами одержаними»

Одночасно на суму податку на додану вартість (при наявності податкової накладної):

Дебет 643 «Податкові зобов'язання»

Кредит 641 «Розрахунки за податками»;

на суму визнаного доходу від реалізації продукції:

Дебет 681 «Розрахунки за авансами одержаними»

Кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Для обліку доходів від реалізації товарів застосовується субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів». За кредитом субрахунку 702 відображається визнаний дохід, за дебетом – сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість) і списання чистого доходу на субрахунок 791 «Результат основної діяльності» після закінчення звітного періоду.

Облік доходів і витрат від виконання робіт і надання послуг підприємства, основною діяльністю яких є виконання робіт (науково-дослідних, проєктних, геодезичних тощо) й надання послуг (перевезення пасажирів, ремонт побутової техніки тощо), для обліку доходів і витрат, пов'язаних з такою діяльністю, використовують відповідно рахунки (субрахунки) 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 23 «Виробництво» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Призначення та побудова цих рахунків аналогічні рахункам доходів і витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції. Єдиною суттєвою відмінністю є те, що в обліку робіт і послуг звичайно не використовується рахунок 26 «Готова продукція», тому бухгалтерські записи для відображення реалізації робіт і послуг мають такий вигляд:

1) визнаний дохід від реалізації робіт та послуг:

Дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кредит 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Одночасно на суму податку на додану вартість (за наявності податкової накладної):

Дебет 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Кредит 641 «Розрахунки за податками»

Інші операційні доходи включають доходи від операційної діяльності (крім доходу від реалізації продукції товарів, робіт, послуг) та обліковуються на рахунку 71 «Інший операційний дохід» у розрізі субрахунків:

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

713 «Дохід від операційної оренди активів»

714 «Дохід від операційної курсової різниці»

715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»

716 «Відшкодування раніше списаних активів»

717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»

718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»

719 «Інші доходи від операційної діяльності».

За кредитом рахунку 71 відображається сума визнаних доходів, а за дебетом – суми непрямих податків у складі цих доходів та списання чистого доходу на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

Нижче наведені бухгалтерські записи для відображення інших доходів від операційної діяльності:

1) відображення суми доходів, одержаних від реалізації іноземної валюти:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Кредит 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»

2) відображення суми доходів, одержаних від реалізації виробничих запасів:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кредит 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Одночасно на суму податку на додану вартість (на підставі податкової накладної):

Дебет 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Кредит 641 «Розрахунки за податками»

3) відображення суми доходу, одержаного від операційної оренди:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кредит 713 «Дохід від операційної оренди активів»

Одночасно на суму податку на додану вартість (на підставі податкової накладної):

Дебет 713 «Дохід від операційної оренди активів»

Кредит 641 «Розрахунки за податками»

4) відображення суми доходу від операційної курсової різниці, визначеної на звітну дату у зв'язку зі зміною валютного курсу:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

Кредит 714 «Дохід від операційної курсової різниці»

б) відображення суми одержаних штрафів, пені, неустойки:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кредит 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»

На суму відшкодування нестачі запасів:

– постачальниками:

Дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

Кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів»
 – матеріально відповідальними особами:
 Дебет 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»
 Кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

7.5. Синтетичний і аналітичний облік доходів від інвестиційної та фінансової діяльності

Облік інших фінансових доходів слід здійснювати з урахуванням таких субрахунків:

731 «Дивіденди одержані» – для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними;

732 «Відсотки одержані» – для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунок 731 «Дивіденди одержані», зокрема за винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи тощо;

733 «Інші доходи від фінансових операцій» – для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Основні бухгалтерські проведення з обліку інших фінансових доходів наведено в табл. 7.11.

Таблиця 7.11

Відображення в обліку інших фінансових доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Віднесено інші фінансові доходи на фінансовий результат	73 «Інші фінансові доходи»	792 «Результат фінансових операцій»
2	Визнано інший фінансовий дохід при отриманні об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	73 «Інші фінансові доходи»

<i>Продовження таблиці 7.11</i>			
1	2	3	4
3	Визнано інший фінансовий дохід як сума відсотків, що належить до отримання за активи, надані у фінансову оренду	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»	732 «Відсотки одержані»
4	Відображено інший фінансовий дохід від наданих у фінансову оренду активів	68 «Розрахунки за іншими операціями»	732 «Відсотки одержані»
5	Визнано інший фінансовий дохід під час отримання виробничих запасів, переданих в рахунок погашення заборгованості за дивідендами, що належать до отримання від підприємств, які не є дочірніми	20 «Виробничі запаси»	731 «Дивіденди одержані»
6	Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	732 «Відсотки одержані»
7	Визнано інший фінансовий дохід у зв'язку зі зменшенням зобов'язання за довгостроковими позиками	50 «Довгострокові позики»	73 «Інші фінансові доходи»

Після закінчення звітного періоду на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається результат від фінансових операцій (рис. 7.3).

Доходи від іншої діяльності обліковуються на рахунку 74 «Інші доходи», за кредитом якого відображаються визнані доходи, а за дебетом – їх списання в кредит субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

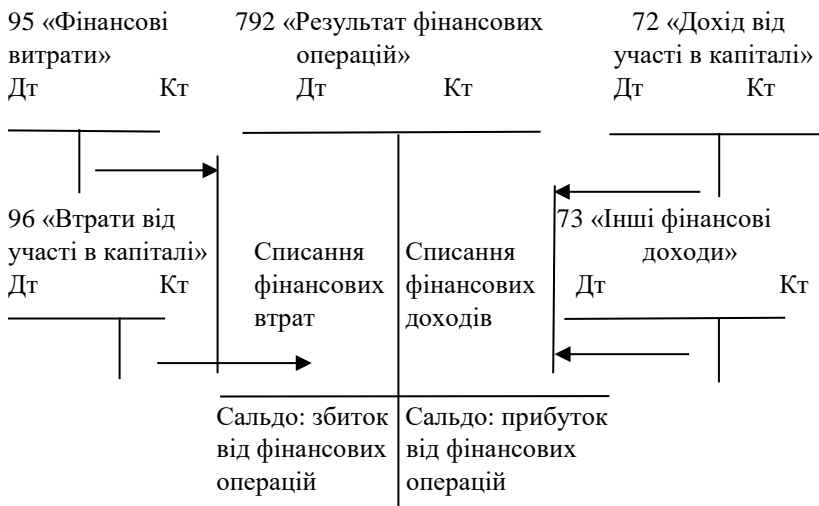


Рис. 7.3. Визначення результату фінансових операцій

Аналітичний облік доходів, що виникли в ході інвестиційної діяльності, потрібно організувати за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно. Облік інших доходів слід вести з урахуванням таких субрахунків:

- 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» – для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій;

- 742 «Дохід від відновлення корисності активів» – для узагальнення інформації про доходи від відновлення корисності активів;

- 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів» – для узагальнення інформації про доходи від реалізації майнових комплексів;

- 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» – для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства;

- 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» – для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних

активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з їх нарахуванням;

– 746 «Інші доходи» – для узагальнення інформації про інші доходи діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема від спасання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом. Основні бухгалтерські проведення з обліку інших доходів наведено в табл. 7.12.

Таблиця 7.12

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Віднесено інші доходи на фінансовий результат від інвестиційної діяльності	74 «Інші доходи»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»
2	Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74 «Інші доходи»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
3	Визнано інший дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фінансові інвестиції	10 «Основні засоби»	741 «Доходи від реалізації фінансових інвестицій»
4	Визнано інший дохід у зв'язку зі збільшенням довгострокової дебіторської заборгованості	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»	74 «Інші доходи»
5	Визнано іншим доходом списання додаткового капіталу	42 «Додатковий капітал»	74 «Інші доходи»
6	Визнано інший дохід у розмірі справедливої вартості виробничих запасів, отриманих в обмін на необоротні активи	20 «Виробничі запаси»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»

<i>Продовження таблиці 7.12</i>			
1	2	3	4
7	Визнано інший дохід при отриманні безготівкових коштів за реалізовані фінансові інвестиції	31 «Рахунки в банках»	741 «Доходи від реалізації фінансових інвестицій»
8	Визнано інший дохід у зв'язку з погашенням (зменшенням) зобов'язань за довгостроковими позиками	50 «Довгострокові позики»	74 «Інші доходи»
10	Визнано інший дохід у зв'язку з погашенням (зменшенням) кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядниками при передачі в рахунок такого погашення необоротних активів	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	746 «Інші доходи»

Фінансовий результат іншої діяльності визначається на субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» (рис. 7.4).

97 «Інші витрати»		793 «Результат іншої діяльності»		74 «Інші доходи»	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
	→	←			
	Списання витрат від іншої діяльності	Списання доходів від іншої діяльності			
	Сальдо: збиток від іншої діяльності	Сальдо: прибуток від іншої діяльності			

Рис. 7.4. Визначення результату від іншої діяльності

7.6. Облік фінансових результатів діяльності підприємства звітного періоду

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів і витрат.

Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства, є витрати його діяльності. В Україні визнання, визначення та облік витрат регулюються як законодавчими, так і бухгалтерськими нормами, через що фінансова та податкова звітність одного й того ж суб'єкта господарювання може містити різні показники результату діяльності.

Облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податки на прибуток». По дебету рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, по кредиту – включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати». По кредиту рахунку на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

При складанні квартальних звітів порівнюються обороти по дебету та кредиту рахунку 79 «Фінансові результати», і якщо кредитовий оборот по рахунку 79 буде більше дебетового обороту цього ж рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток звітного періоду.

Якщо дебетовий оборот по рахунку 79 більше кредитового обороту цього рахунку, тобто підприємство здійснило більше

витрат, ніж мало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток.

Розмір прибутку або збитку операційної (основної) діяльності підприємства визначається на результатному рахунку 791 «Результат операційної діяльності». По кредиту субрахунку 791 відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70,71), а по дебету субрахунку відображається сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90, 92, 93, 94).

Порядок визначення фінансового результату від операційної діяльності відображено на рис. 7.5.

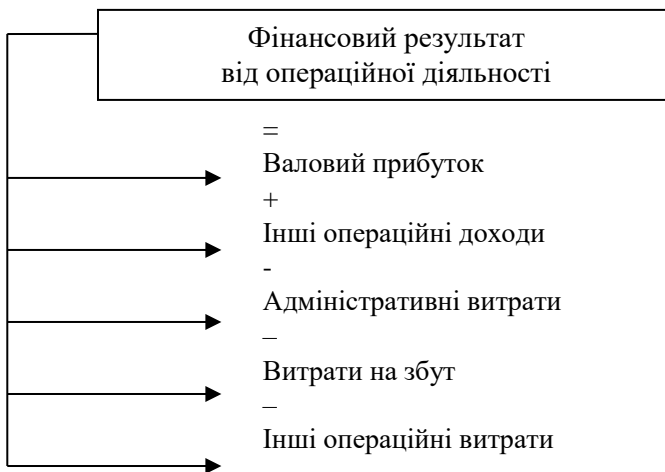


Рис. 7.5. Порядок визначення фінансового результату від операційної діяльності

Аналітичний облік фінансових результатів від операційної діяльності ведеться за видами результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством та зазначеними в Наказі про облікову політику.

Прибуток або збиток від фінансових операцій підприємства визначається на результатному субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», по кредиту якого відображається списання суми доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, по дебету – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Витрати від участі в капіталі».

Аналітичний облік витрат та результатів фінансових операцій ведеться за видами витрат, результатів і іншими напрямками, визначеними підприємством.

Фінансовий результат іншої діяльності підприємства визначається на результативному субрахунку 793 «Результат іншої діяльності». По кредиту субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, по дебету – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Аналітичний облік фінансових результатів іншої діяльності ведеться за видами результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Фінансовий результат іншої звичайної діяльності визначається на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Зіставлення доходів і витрат від конкретних подій дають можливість визначити фінансовий результат від певної події.

Після закінчення звітного періоду сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Таким чином, фінансові результати визначаються за кожним видом діяльності після закінчення звітного періоду (місяця чи календарного року).

При визначенні кінцевого фінансового результату необхідно закрити рахунок 98 «Податки на прибуток».

Оскільки податок на прибуток визначається загальною сумою і не поділяється за видами діяльності, то витрати з податку на прибуток списуються на окремий субрахунок рахунку 79 «Фінансові результати» за вибором підприємства.

При списанні фінансового результату складаються такі записи:

- 1) на суму чистого прибутку:

Дебет 79 «Фінансові результати» Кредит 441 «Прибуток нерозподілений»

2) на суму чистого збитку:

Дебет 442 «Непокріті збитки» Кредит 79 «Фінансові результати».

Узагальнену модель обліку формування фінансових результатів наведено на рис. 7.6.

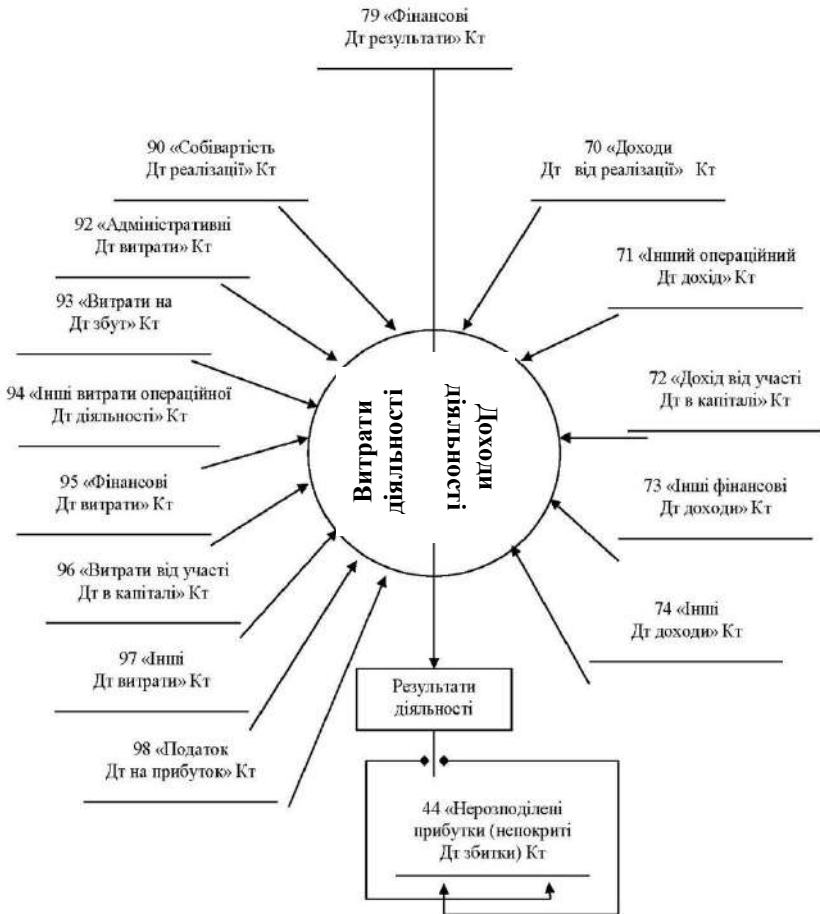


Рис. 7.6. Модель обліку формування фінансових результатів

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів.

Основні бухгалтерські проведення з обліку формування фінансових результатів наведено в табл. 7.13.

Таблиця 7.13

**Відображення в обліку
фінансових результатів діяльності підприємства**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду	79 «Фінансові результати»	441 «Нерозподілені прибутки»
2	Списано на фінансовий результат суми, що належать до виключення зі складу доходів	79 «Результат операційної діяльності»	70 «Доходи від реалізації»
3	Списано на фінансовий результат собівартість реалізації продукції звітного періоду	791 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
4	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати, понесені протягом звітного періоду	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»
5	Списано на фінансовий результат витрати на збут, понесені протягом звітного періоду	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»
6	Списано на фінансовий результат інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
7	Списано на фінансовий результат фінансові витрати, понесені протягом звітного періоду	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»
8	Списано на фінансовий результат понесені протягом звітного періоду витрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	792 «Результат фінансових операцій»	96 «Витрати від участі в капіталі»

Продовження таблиці 7.13

1	2	3	4
9	Списано на фінансовий результат інші витрати, понесені протягом звітного періоду	793 «Результат іншої діяльності»	97 «Інші витрати»
10	Списано на фінансовий результат витрати, понесені протягом звітного періоду при нарахуванні податку на прибуток, отриманого за даними бухгалтерського обліку	79 «Фінансові результати»	98 «Податок на прибуток»
11	Відображено непокритий збиток звітного періоду	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»
12	Списано дохід, одержаний підприємством у звітному періоді внаслідок основної операційної діяльності	70 «Доходи від реалізації»	791 «Результат операційної діяльності»
13	Списано дохід, отриманий підприємством у звітному періоді внаслідок іншої операційної діяльності	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результат операційної діяльності»

Наприкінці року при складанні річної фінансової звітності використаний протягом року прибуток списується на зменшення нерозподіленого прибутку за дебетом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» і кредитом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Таким чином, субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» закривається і сальдо немає. Якщо отриманий прибуток, врахований на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений», повністю розподілено в поточному році, то цей субрахунок також закривається і сальдо немає.

У разі якщо за результатами поточного року зазнано збитків, їх списують за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, додаткового капіталу чи інших джерел. При цьому кредитують субрахунок 442 «Нерозподілені збитки» і дебетують рахунки 441 «Прибуток нерозподілений», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал» та ін.

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте зміст понять «доходи» і «витрати».
2. Дайте загальну характеристику процесу формування фінансового результату.
3. Назвіть критерії визнання доходу.
4. За якими групами класифікуються доходи?
5. Які критерії визнання витрат?
6. Які витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції?
7. Які витрати є адміністративними?
8. Які витрати включаються до складу витрат на збут?
9. Як визначається фінансовий результат звичайної діяльності до оподаткування?
10. Як використовується чистий прибуток?
11. Як визначається нерозподілений прибуток (непокритий збиток)?

Тестові завдання

- 1. Визнання доходу від реалізації готової продукції за готівку відображається в обліку записом:**
 - а) Дт 301 Кт 361;
 - б) Дт 791 Кт 701;
 - в) Дт 301 Кт 701;
 - г) Дт 701 Кт 301.

- 2. Запис у бухгалтерському обліку Д 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями і замовниками» К 701 «Дохід від реалізації готової продукції» означає:**
 - а) суму отриманих від покупців авансових платежів;
 - б) суму поверненої покупцями готової продукції;
 - в) надходження оплати за проданий товар;
 - г) суму визнаного доходу від реалізації продукції.

3. Що означає оборот по кредиту субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів»:

- а) обсяг реалізованих товарів без ПДВ;
- б) суму визнаного доходу від реалізації товарів з урахуванням ПДВ;
- в) обсяг товарів, списаних з-під звіту матеріально відповідальної особи;
- г) суму чистого доходу від реалізації товарів.

4. Яким записом відображається в обліку списання чистого доходу від реалізації товарів?

- а) Д 361 К 702;
- б) Д 702 К 902;
- в) Д 791 К 702;
- г) Д 702 К 791.

5. Яким записом на торговому підприємстві відображаються безоплатно отримані товари?

- а) Д 281 К 424;
- б) Д 281 К 718;
- в) Д 282 К 718;
- г) Д 281 К 631.

6. Фактична собівартість реалізованих товарів на торговому підприємстві відображається записом:

- а) Д 281 К 902;
- б) Д 902 К 281;
- в) Д 902 К 791;
- г) Д 791 К 281.

7. Витрати з реклами товарів включаються до складу:

- а) первісної вартості товарів;
- б) фінансових витрат;
- в) собівартості реалізації;
- г) витрат на збут товарів.

8. Амортизація холодильного обладнання на торговельно-ному підприємстві впливає на збільшення:

- а) витрат на збут товарів;
- б) витрат інвестиційної діяльності;
- в) первісної вартості товарів;
- г) залишкової вартості основних засобів.

9. Чи визначається дохід при обміні подібними активами?

- а) так;
- б) ні;
- в) залежно від облікової політики;
- г) залежно від договірних умов.

10. Яким записом відображається в обліку списання адміністративних витрат?

- а) Д 902 К 92;
- б) Д 92 К 791;
- в) Д 791 К 92;
- г) Д 702 К 92.

11. Яким записом відображається в обліку списання собівартості реалізованої іноземної валюти?

- а) Д 791 К 942;
- б) Д 793 К 942;
- в) Д 711 К 942;
- г) Д 942 К 791.

Практичні завдання

Завдання 1

Потрібно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції підприємства, що наведені в журналі реєстрації господарських операцій, та визначити дохід від реалізації (табл. 1).

**Журнал реєстрації
господарських операцій підприємства**

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	Відображається відпуск матеріалів зі складу на виробництво	40000	23	20
2	Відображаються витрати з придбання основних засобів з наступною оплатою: – вартість об'єктів без ПДВ – крім того, ПДВ – вартість доставки і монтажу без ПДВ – крім того, ПДВ	45000 9000 3000 600		
3	Визнані активом придбані основні засоби (див. операцію 2)	?		
4	Нараховані поточні зобов'язання з оплати праці виробничому персоналу	16000		
5	Нараховано ЄСВ	?		
6	Одержано в касу залишок невикористаних підзвітних сум	50		
7	Визнана активом готова продукція, яка надійшла на склад із виробництва	20000		
8	Зараховано на поточний рахунок в національній валюті аванс від покупця Виписана податкова накладна	60000		
9	Визнано дохід від реалізації готової продукції покупцю в рахунок погашення поточних зобов'язань за одержаним авансом: – вартість реалізації без ПДВ – 50000 грн – крім того, ПДВ – 10000 грн			
10	Відображається собівартість реалізованої готової продукції	40000		
11	Визначено фінансовий результат діяльності за місяць	?		

Завдання 2

Потрібно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції підприємства, що наведені в журналі реєстрації господарських операцій, та визначити дохід від реалізації (табл. 2).

Таблиця 2

Журнал реєстрації господарських операцій підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Відображаються витрати з придбання основних засобів з наступною оплатою: – вартість об'єктів без ПДВ – крім того, ПДВ – вартість доставки і монтажу без ПДВ – крім того, ПДВ	35000 7000 1200 240		
2	Визнані активом придбані основні засоби (див. операцію 1)	?		
3	Відображається відпуск матеріалів зі складу на виробництво	48000		
4	Нараховані поточні зобов'язання з оплати праці виробничому персоналу	6500		
5	Нараховано ЄСВ	?		
6	Визнана активом готова продукція, яка надійшла на склад із виробництва	40000		
7	Одержано в касу залишок невикористаних підзвітних сум	50		
8	Зараховано на поточний рахунок в національній валюті аванс від покупця Виписана податкова накладна	78000		

Продовження таблиці 2				
1	2	3	4	5
9	Визнано дохід від реалізації готової продукції покупцю в рахунок погашення поточних зобов'язань за одержаним авансом: – вартість реалізації без ПДВ – 65000 грн – крім того, ПДВ – 13000 грн			
10	Відображається собівартість реалізованої готової продукції	54000		
11	Визначено фінансовий результат діяльності за місяць	?		

Завдання 3

Потрібно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції підприємства, що наведені в журналі реєстрації господарських операцій, та визначити суму заробітної плати до виплати працівникам (табл. 3).

Таблиця 3

Журнал реєстрації господарських операцій підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Визнано активом товари, які одержано на склад підприємства від постачальника з наступною оплатою: – вартість товарів без ПДВ – крім того, ПДВ – разом	20000 4000 24000		

<i>Продовження таблиці 3</i>				
1	2	3	4	5
2	Нараховано поточне зобов'язання перед автотранспортним підприємством за доставку товарів: – вартість послуги без ПДВ – крім того, ПДВ – разом	500 100 600		
3	Нараховано поточні зобов'язання з оплати праці персоналу підприємства, що забезпечує збут товарів	13000		
4	Нараховано ЄСВ -	?		
5	Зараховано на поточний рахунок у національній валюті аванс від покупця. Виписана податкова накладна	36000		
6	Визнано дохід від реалізації товарів вітчизняному покупцю, від якого одержано аванс (див. операцію 5)	36000		
7	Відображається собівартість реалізованих товарів	25000		
8	Визначено фінансовий результат діяльності за місяць	?		

Завдання 4

Потрібно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції підприємства, що наведені в журналі реєстрації господарських операцій, та визначити суму податкового зобов'язання з ПДВ до сплати (табл. 4).

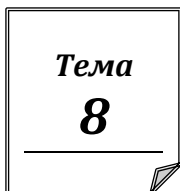
Таблиця 4

Журнал реєстрації господарських операцій підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Перераховано з поточного рахунку в національній валюті постачальнику аванс за матеріали. Отримана податкова накладна	30000		

Продовження таблиці 4

1	2	3	4	5
2	Визнано активом матеріали, які надійшли на склад підприємства від постачальника: – вартість матеріалів без ПДВ – крім того, ПДВ – разом	25000 5000 30000		
3	Виключено зі складу активів ліквідований об'єкт основних засобів: – первинна вартість об'єкта – 9500 грн – знос – 9000 грн			
4	Нараховані поточні зобов'язання з оплати праці загальновиробничого персоналу підприємства	14000		
5	Нараховано ЄСВ	?		
6	Видана готівка із каси під звіт на господарські потреби	200		
7	Визнано адміністративними витратами використання готівки на господарські потреби згідно з авансовим звітом	200		
8	Визнано дохід від реалізації готової продукції вітчизняним покупцям з наступною оплатою: – вартість реалізації без ПДВ – 37000 грн – крім того, ПДВ – 7400 грн – разом – 44400 грн			
9	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з продажу готової продукції	?		
10	Відображається собівартість реалізованої готової продукції	30000		
11	Списано загальновиробничі витрати на витрати виробництва	5500		
12	Визначено фінансовий результат діяльності підприємства за місяць	?		



ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

- 8.1. Звітність підприємства як інформаційний комплекс у системі управління підприємством та її користувачі*
- 8.2. Мета і склад фінансової звітності*
- 8.3. Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності*
- 8.4. Організація підготовки та подання фінансової звітності*

8.1. Звітність підприємства як інформаційний комплекс у системі управління підприємством та її користувачі

Ведення бізнесу та ефективність прийняття управлінських рішень – надважливий процес в економічній системі, проте з позиції рутинного функціонування підприємства вагомішими є рішення щодо підприємства, які входять до компетенцій осіб, які мають до неї хоч якийсь прямиий або непрямиий інтерес: тобто власників, контрагентів, менеджерів та ін. До речі, можна по-різному типізувати і класифікувати рішення, які приймаються представленою групою осіб, неоднорідною за багатьма показниками і параметрами (рис. 8.1).

В основу пропонованої схеми закладена очевидна думка: **накопичені і генеруючі в будь-якій інформаційній системі дані потрібні не самі по собі, вони цінні лише тоді, коли їх можна використовувати для аналітичного обґрунтування необхідних управлінських рішень.** Ці рішення піддаються певній системати-

зації. Це допомагає впорядкувати вимоги, які висуваються до обсягу і структури даних, що функціонують в інформаційній системі. Такий процес систематизації, узагальнення та обміну інформацією відбувається в обліковій системі, і як результат – формується звітність. Звітність виступає основою для прийняття управлінських рішень користувачами на різних рівнях. Тому наведемо коротку характеристику такої схеми.

Власники фірми. Їхня прерогатива – стратегічні рішення стосовно фірми, і найбільш критичне з них (на перший погляд) – *бути або не бути фірмі*. Зазначимо, що таке твердження не слід розуміти буквально, надто якщо йдеться про велике підприємство, яке у певному сенсі живе власним життям, оскільки його діяльність зачіпає вже інтереси не тільки власників, але і безлічі інших осіб.

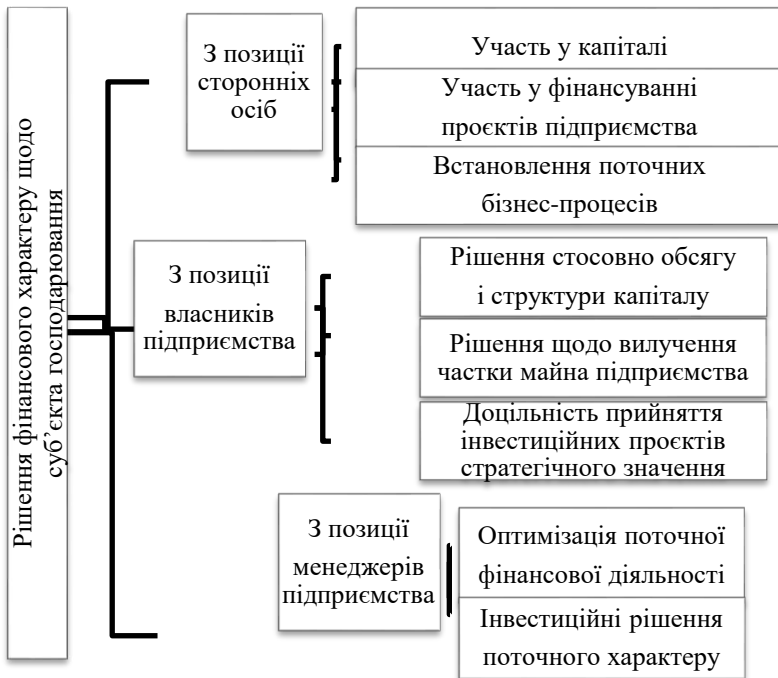


Рис. 8.1. Фрагмент класифікації рішень фінансового характеру щодо підприємства

Фактично все, що залишається безумовно в компетенції власників підприємства в плані його існування, – це прийняття рішення щодо продовження своєї участі в капіталі (цього підприємства). Проте з формальних позицій за власниками лишається велике коло питань, які мають стратегічне значення для підприємства, зокрема, це:

- рішення щодо напрямів діяльності підприємства, їх диверсифікація, підбір топменеджерів, встановлення системи стимулів і заохочень вищого управлінського апарату, визначення принципів і техніки контролю за діяльністю управління й ін.;

- рішення щодо обсягу і структури капіталу – потрібна додаткова емісія акцій чи ні, чи варто вдаватися до масштабного позикового фінансування, і якщо так – то в якій формі, чи варто змінювати структуру власності й ін.;

- рішення щодо вилучення частки майна підприємства (наприклад, щодо акціонерного товариства: тут мається на увазі дивідендна політика) – яку частку ресурсів підприємства можна безболісно вилучити її власникам або інвестувати в інші сегменти економіки, в якій формі доцільно чи можливо здійснити це вилучення, й ін.;

- стратегічні інвестиційні рішення – в які сегменти ринку направляти засоби, чи варто розширювати діючі потужності, чи виходити на нові ринки, й ін.

Безумовно, не всі власники підприємства рівною мірою беруть участь у прийнятті подібних рішень, нерідко не тільки їх підготовка, а й ініціатива здійснюється топменеджерами підприємства, однак з формальних позицій прерогатива ухвалення рішень залишається за власниками.

Менеджери фірми. Формально їхнім завданням є ухвалення рішень щодо поточного управління фінансами підприємства; тобто завдання менеджерів доволі просте – потрібно так організувати довірені їм для управління ресурси, щоб власники фірми отримали якнайбільший ефект. Ці рішення стосуються поточного управління грошовими потоками, а також здійснення планових інвестицій у межах компетенції.

Сказане з приводу завдань, що стоять перед менеджерами, в сучасному бізнес-середовищі має радше теоретичне, ніж реально фактичне значення. Річ у тім, що великому бізнесу властивий своєрідний перерозподіл функцій і повноважень відносно реального управління активами підприємства, результатом якого виявляється

виняткова роль топменеджерів, котрі стають, так би мовити, неформальними «власниками» підприємства. З часом можливий прояв тенденції, коли топменеджери не обмежуються виконанням своїх функцій виходячи виключно з пріоритетності інтересів власників, а окрім цього, беруть до уваги і власні інтереси. Заразом вони виступають у ролі і як споживачів інформації, так і її «виробників», джерел. Мається на увазі, що менеджери, з одного боку, потребують належної інформації для виконання ними своїх обов'язків щодо оперативного управління підприємством з одночасним, максимально можливим та постійно зростаючим прагненням для задоволення власних інтересів, а з іншого боку, змушені періодично видавати якийсь обсяг даних (скажімо, у вигляді періодичної звітності), що засвідчує їх власну професійну компетентність для власників фірми.

Що стосується інформаційного забезпечення рішень з поточного управління підприємством, то очевидно, що йтися може про інформацію, яка має **значущість**, по-перше, для **оптимізації поточної фінансової діяльності** (акцент на оперативні дані) і, по-друге, для **обґрунтування інвестиційних рішень поточного характеру**, що перебувають у колі компетенції адміністрації. Система містить дані бухгалтерського обліку, необхідні для аналітичного обґрунтування подібних рішень. У ретроспективному аналізі, коли якраз і оцінюється ефективність управління, фінансова звітність є корисною, оскільки дає змогу виявити певні тенденції, які формують закономірності в управлінні фірмою, в її майновому та фінансовому стані.

Сторонні особи. До цієї групи входять потенційні власники, інвестори (особи, які мають тимчасово вільні грошові кошти і бажають їх розмістити на деякий час на вигідній основі), контрагенти, що перебувають у певних фінансових відносинах з фірмою або мають намір встановити подібні відносини, професійні аналітики, що надають консультативні послуги потенційним інвесторам, та ін. Об'єднує цих осіб та обставина, що вони за жодних обставин **не мають доступу до внутрішніх інформаційних джерел** підприємства (нагадаємо, що в розвиненій ринковій економіці торгівля інсайдерською інформацією заборонена). Разом з тим фірма, її власники і топменеджери вкрай зацікавлені в інформуванні таких осіб, і в цьому випадку деяка частка генерованих у системі бухгалтерського обліку даних, а саме **публічна звітність**, представляється достатньо відповідною для виконання комунікативної функції.

Таким чином, короткий аналіз показує, що, незважаючи на різнобічність інтересів, цілей та рішень, всі особи, які мають певний інтерес до деякої фірми, об'єднані принаймні однією обставиною – їм потрібна інформація, для того щоб прийняті ними рішення щодо цієї фірми не були спонтанними, а обґрунтованими і розумними. Різноманітність користувачів тягне за собою публічність інформаційних відомостей. Зауважимо, що попри можливі істотні відмінності в цільовому призначенні публічних звітних даних з позиції різних користувачів нескладно виокремити і низку спільних цілей.

Звітність повинна являти собою набір даних, тобто бути:

1) корисною для прийняття економічних рішень (стосується будь-яких користувачів) і ведення господарської діяльності (стосується внутрішніх користувачів),

2) зрозумілою зовнішнім і внутрішнім користувачам;

3) релевантною, тобто стосуватися активів, капіталу, зобов'язань і результатів діяльності підприємства.

Надійність публічних даних може бути забезпечена за допомогою незалежних професіоналів (аудиторів).

Назагал щодо конкретного підприємства інформаційну базу можна представити як об'єднання чотирьох великих комплексів даних:

1) дані системи фінансового та управлінського обліку;

2) дані системи податкового обліку;

3) статистичні дані;

4) несистемні дані (рис. 8.2).

Ці комплекси відрізняються обсягом, ступенем систематизації, джерелами генерування, регулярністю поновлення та ін.

Найбільш систематизованим є *бухгалтерський інформаційний комплекс*, який включає систему фінансового та управлінського обліку і формується у таких трьох блоках:

1) первинні документи;

2) реєстри і внутрішня звітність;

3) звітність підприємства (фінансова, статистична, податкова та управлінська).

Дані перших двох блоків очевидно мають обмеження в доступі до них, а також комерційною таємницею є дані управлінського обліку та звітності.

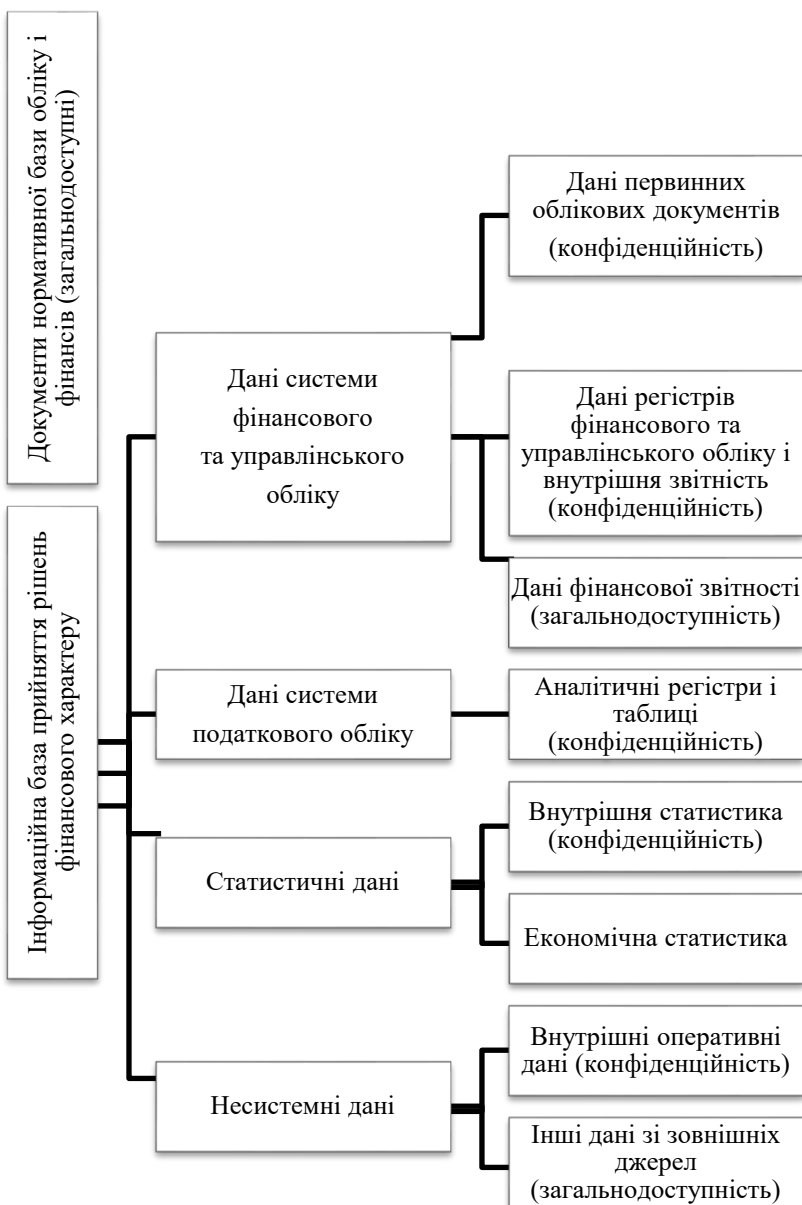


Рис. 8.2. Інформаційна база підприємства

На фінансову звітність поняття комерційної таємниці не поширюється, а комерційні підприємства деяких форм власності та видів бізнесу навіть зобов'язані публікувати свою звітність, тобто їхні основні фінансові індикатори є загальнодоступними.

Зазначимо, що навіть якщо публічність звітності для фірми не є обов'язковою, при встановленні бізнес-відносин із нею потенційні партнери можуть попросити звітність для ознайомлення, а її неподання щонайменше не сприятиме розвитку цих відносин. Іншими словами, можна казати про загальнодоступність фінансової звітності, оскільки правило *«перш ніж підписувати будь-який контракт з потенційним клієнтом, ознайомся з його останньою звітністю»* є непорушною істиною для будь-якого підприємця.

Відомо, фінансова звітність являє собою візитну картку бізнесу, що містить значний обсяг інформації, і тому відіграє важливу роль у підтримці ведення бізнесу з позиції стійкості, платоспроможності, вартості в цілому.

Комплекс даних *податкового та управлінського обліку* представляє собою сукупність аналітичних реєстрів, побудованих на відомостях з первинних документів фінансового комплексу, згрупованих і накопичених у розрізах, необхідних для обчислення відповідних податкових баз та для цілей управління. По суті, це інше групування даних, що циркулюють у системі фінансового обліку.

Дані *статистичного інформаційного комплексу* також досить систематизовані. До нього входять два інформаційні масиви: **внутрішня статистика** (дані про ціни на сировину, власну продукцію, послуги, дані про тарифи, про норми тощо) і **загальноекономічна фінансова статистика** (динаміка індексів цін, курсів валют, відсоткових ставок та ін.). Перший інформаційний масив конфіденційний, тобто він може створюватися тільки всередині підприємства, другий – загальнодоступний з позиції джерел інформації (дані державної статистики, інформаційних агентств, спеціалізованих інформаційних файлів), проте структурно він не є уніфікованим, адже формується в індивідуальному порядку.

Комплекс **несистемних даних** містить два масиви:

- 1) поточні операційні дані;
- 2) інші відомості (преса, ринок, вільна інформація, чутки).

До першого масиву (створюється у фірмі) входять відомості, що циркулюють між лінійними і (або) функціональними підрозділами; в подальшому ці дані в певному вигляді будуть перенесені до масиву внутрішньої статистики.

До інших відомостей зі зовнішніх джерел відносяться публікації в різних засобах масової інформації, неофіційні дані, інформація, отримана в ході особистих контактів, і т. ін. Дані цього інформаційного комплексу не обов'язково мають фінансову природу, а його назва є умовною в тому сенсі, що ці дані, по-перше, чітко не систематизовані за складом, структурою, поновлення тощо, по-друге, носять допоміжний характер.

Дані інформаційної бази, наведені на рис. 8.2, мають різне призначення і походження (як усередині, так і поза підприємством); тією чи іншою мірою вони можуть становити інтерес для різних категорій користувачів.

Безумовно, найширшими інформаційними можливостями володіє **управлінський персонал фірми**. З наведених міркувань випливає також, що інформаційна база підприємства досить широка і може генеруватися різним чином, проте тільки дані, що **накопичуються і формуються в системі фінансового обліку, є універсальними в тому сенсі, що будь-який користувач, будь-яка особа, що має прямий або непрямий стосунок до цього підприємства і бажає отримати про нього деяку інформацію, може знайти її в бухгалтерії**. Безумовно, облікові та звітні дані не можуть задовольнити абсолютно всі інформаційні запити, однак потенційно інформаційна їх сміність значно вища порівняно з іншими джерелами інформації.

Дані, що вводяться до системи бухгалтерського обліку та генеруються в ній у процесі фінансово-господарської діяльності, підлягають досить складній структуризації і, крім того, є основою для формування інших цільових інформаційних масивів. Усі ці дані в сукупності складають внутрішньофірмову інформаційну базу. Логіка проходження відповідних інформаційно-технологічних процесів з формування різних локальних баз даних на підприємстві визначається розумінням різної ролі осіб, які причетні до неї.

З позиції впливу цих осіб на бізнес-процеси їх доцільно поділити на три групи:

- 1) власники (вони можуть приймати рішення про ліквідацію фірми);
- 2) держава в особі податкових органів (невиконання вимог податкового законодавства тягне серйозні наслідки для фірми);
- 3) топменеджери (якісне, непрофесійне або навмисне неправильне управління також може мати діаметрально протилежні наслідки).

Оскільки роль цих осіб з очевидністю істотна для долі підприємства як самостійного суб'єкта бізнес-середовища, внутрішня інформаційна база мусить бути налагодженою щодо їхніх інтересів – у цих осіб не повинно складися враження про те, що вони недоотримують інформації або знаходяться в інформаційному вакуумі.

На сучасному етапі розвитку економіки ідея задоволення інформаційних запитів власників, держави, топменеджерів реалізована шляхом побудови на підприємстві трьох систем обліку: фінансового, управлінського та податкового (рис. 8.3).

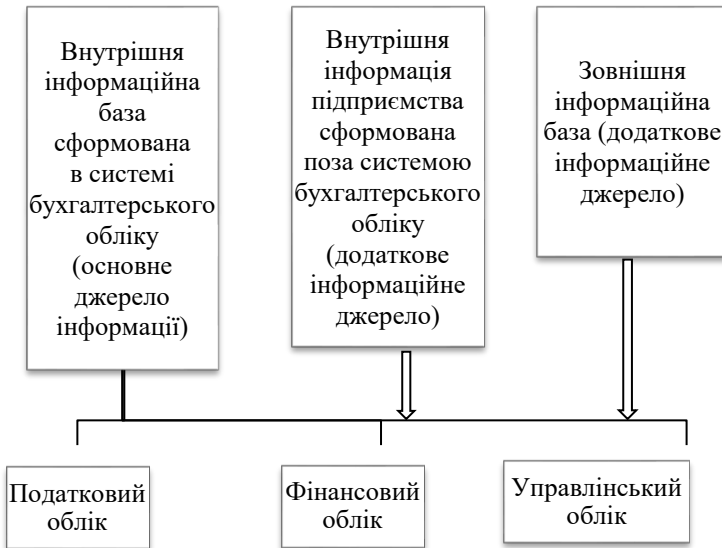


Рис. 8.3. Взаємозв'язок інтересів та інформаційних потреб користувачів

Таке структурування, запропоноване представниками англо-американської школи бухгалтерського обліку, цілком логічне і зумовлюється розумінням:

- 1) факту існування різних інтересів згаданих трьох груп користувачів;
- 2) факту неможливості ігнорування або ущемлення інтересів будь-якої групи;
- 3) факту необхідності гармонізації їхніх інтересів у сфері інформаційного забезпечення.

8.2. Мета і склад фінансової звітності

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані скласти фінансову звітність, це є завершальним етапом облікового процесу.

Фінансова звітність, згідно зі Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є подання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, для прийняття ними рішень щодо придбання, продажу та володіння цінними паперами, участі в капіталі підприємства, оцінювання якості управління та здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства та регулювання діяльності підприємства.

Форму і склад статей фінансової звітності наведено в додатках 1 та 2 до НП(С)БО 1. Отже, фінансова звітність складається з:

- **балансу (звіту про фінансовий стан)** (ф. № 1, для консолідованої ф. № 1-к);
- **звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)** (ф. № 2, для консолідованої – ф. № 2-к);

- **звіту про рух грошових коштів** (ф. № 3 та ф. № 3-н, для консолідованої – ф. № 3-к та ф. № 3-кн);
- **звіту про власний капітал** (ф. № 4, для консолідованої – ф. № 4-к);
- **приміток до фінансової звітності** (ф. № 5 з додатками);
- звітності за сегментами (ф. № 6 та з пояснювальною запискою).

Суб'єкти малого підприємництва (далі – СМП) можуть подавати фінансову звітність за формами № 1- М, № 2- М та № 1-Мс, № 2-Мс.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством. При підготовці та поданні фінансової звітності слід дотримуватися певних вимог. Загальні вимоги, що ставляться до фінансової звітності, викладені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в інших П(С)БО і методичних рекомендаціях.

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності містять алгоритм та порядок розкриття інформації за окремими статтями цих форм.

У зазначених вище нормативно-правових актах містяться основні вимоги щодо складання фінансової звітності, які стосуються таких питань, як: мета, склад та елементи фінансової звітності; державне регулювання; звітний період; суб'єкти, які складають консолідовану (зведену) звітність; валюта складання фінансової звітності; порядок подання та оприлюднення фінансової звітності; інформація, яка розкривається у фінансовій звітності; якісні характеристики звітності; відомості про облікову політику підприємства; виправлення помилок і зміни у фінансових звітах; контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

При цьому норми НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» щодо складання фінансової звітності не стосуються

фінансово-кредитних установ, суб'єктів малого бізнесу та бюджетних (неприбуткових) установ і організацій, а також порядку складання консолідованої звітності. Ці аспекти регламентуються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Відповідно до НП(С)БО 1, у фінансовій звітності треба вказувати такі відомості про підприємство:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстровано підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву материнської (холдингової) компанії підприємства;
- середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- дату затвердження фінансової звітності;
- повідомлення про складання фінансової звітності за МСФЗ.

Також визначено, що кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведено його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини й наслідки цього мають бути розкриті в примітках до фінансової звітності.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються НП(С)БО 1. Водночас підприємство заносить інформацію до відповідної статті певного звіту тільки за умови, що:

- 1) інформація є суттєвою;
- 2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства. Згідно з п. 3 розділу 1 НП(С)БО 1, суттєва інформація – це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувача фінансової звітності.

Суттєвість інформації визначається керівництвом підприємства на основі його професійного судження. Друга умова визнання статті дає можливість визначитися з тим, чи результати господарської діяльності будуть відображені у фінансових звітах, чи тільки розкриті у примітках до них. Процес аналізу фінансової інформації на відповідність визначенню певної статті фінансових звітів та описаним умовам (критеріям) називається визнанням.

У формі звітності обов'язково вказується, за яким стандартом він складений: за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку чи за міжнародними стандартами фінансової звітності. Далі розкривається назва форми фінансової звітності та зазначається звітний період. А в її основній частині за рядками (статтями) кожної форми наводяться відповідні показники діяльності підприємства у національній грошовій одиниці (в тис. грн або в грн).

Фінансову звітність підписують керівник і головний бухгалтер підприємства, які несуть відповідальність за повноту та точність інформації.

8.3. Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», якісними характеристиками інформації, наведеної у фінансових звітах, є: дохідливість, доречність, достовірність та зіставність.

Фінансова звітність повинна надавати користувачам дохідливу, доречну, достовірну та порівняльну інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності, руху грошових коштів, змін у власному капіталі. Дохідливість інформації означає, що інформація подана у фінансовій звітності, має бути дохідливою та зрозумілою. Припускається, що для досягнення дохідливості інформації користувачами вони повинні мати базові економічні знання та бути зацікавлені у сприйнятті наданої інформації.

Доречність інформації характеризується її впливом на прийняття рішень користувачами та своєчасністю. Тобто доречною вважається інформація, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події, оцінити вплив допущених помилок і відхилень у минулому для їх виправлення, коригування у поточному звітному періоді. Отже, доречною є лише суттєва інформація. Суттєвість визначається на підставі як якісних, так і кількісних факторів.

Для досягнення вимог, які ставляться до фінансової звітності, необхідно дотримуватись певних принципів.

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким потрібно керуватись під час вимірювання, оцінювання та реєстрації господарських операцій і під час відображення їхніх результатів у фінансовій звітності. Тож принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності є правилами і процедурами, які вироблені теорією і практикою бухгалтерського обліку і є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання під час складання ними фінансової звітності. Відповідно до нормативних вимог, існують такі принципи фінансової звітності.

Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона має містити такі обов'язкові реквізити, як: дата, на яку приведені основні показники діяльності підприємства; охоплюваний період; повна назва підприємства; форма власності підприємства; у віданні якого державного органу перебуває це підприємство; галузь; вид економічної діяльності підприємства та його юридична адреса.

Таблиця

Принципи складання фінансової звітності

Принцип	Визначення
1	2
Обачності	Згідно з ним, методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємств.
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.
Автономність	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не відображаються у фінансовій звітності підприємства.
Послідовність	Передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

<i>Продовження таблиці</i>	
1	2
Безперервність	Передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Це принцип є важливим, оскільки у разі банкрутства чи ліквідації підприємства його фінансова звітність складається виходячи з інших вимог, ніж пропонуваннях до оцінки статей в умовах звичайної діяльності.
Нарахування та відповідності доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.
Превалювання сутності над формою	Операції повинні обліковуватись відповідно до їхньої сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
Історичної собівартості	Визначає пріоритет оцінки активів з огляду на витрати на їх виробництво та придбання.
Єдиний грошовий вимірник	Передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.
Періодичності	Припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Також у фінансовій звітності мусить бути вказана валюта, в якій відображені елементи звітності та одиниця виміру. Фінансову звітність складають у тисячах гривень без десяткових знаків і її підписують керівник і головний бухгалтер підприємства. Отже, використання названих принципів складання фінансової звітності усіма підприємствами забезпечує розуміння інформації, наведеної у фінансовій звітності, як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам.

8.4. Організація підготовки та подання фінансової звітності

Для забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємство самостійно обирає форми його організації. Питання організації ведення обліку належить до компетенції власника (керівника) підприємства.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства складають фінансову звітність у тому обсязі, в якому це передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Суб'єкти господарювання зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їхню вимогу, власникам (засновникам) відповідно до засновницьких документів, якщо інше не передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Квартальна фінансова звітність підприємств (крім консолідованої) подається відповідним органам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом. Річна фінансова звітність підприємств подається до органів Державної служби статистики України не пізніше 28 лютого наступного за звітним роком, а до органів Державної фіскальної служби України – разом із поданням податкової декларації з податку на прибуток.

Публічні акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди і компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднити річну фінансову звітність та консолідовану звітність у засобах масової інформації.

Для новоствореного підприємства перший звітний період може бути меншим за 12 місяців, але не більшим за 15 місяців.

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту його ліквідації. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та публікує його, відповідно до чинного законодавства.

Фінансові звіти щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, надаються органам Державного казначейства України; щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – відповідним фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних, Київської міської держадміністрації.

Слід підкреслити, що фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці та підлягає оприлюдненню відповідно до чинного законодавства України.

Органи державної статистики є одним із основних користувачів фінансової звітності, форми якої затверджено Наказом Міністерства фінансів України за погодженням з Державною службою статистики України. Платники податку на прибуток подають органів державної фіскальної служби (у порядку, передбаченому Податковим кодексом України) разом з податковими деклараціями також квартальну та річну фінансову звітність (крім підприємств, які Господарським кодексом України визнано малими).

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте значення фінансової звітності для різних користувачів.
2. Перелічіть головних користувачів звітності підприємства.
3. Дайте загальну характеристику бухгалтерському інформаційному комплексу.
4. Які загальні вимоги до складання звітності підприємства?
5. Які основні ознаки класифікації звітності підприємства?
6. Визначте мету складання фінансової звітності.
7. Назвіть загальні вимоги до фінансової звітності.
8. У яких випадках і хто складає та подає консолідовану фінансову звітність?
9. Яка мета складання й подання фінансової звітності та які її якісні характеристики?
10. Розкрийте склад фінансової звітності.
11. Які є основні елементи фінансової звітності?
12. Вкажіть основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, поясніть, яке значення має дотримання їх вимог.

Тестові завдання

1. Принцип обачності передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати такому:

- а) кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників;
- б) заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- в) доцільно зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів;
- г) операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

2. Під бухгалтерською звітністю ставить підпис:

- а) аудитор;
- б) керівник і головний бухгалтер (бухгалтер) підприємства, який веде бухгалтерський облік (загальна теорія);
- в) податковий інспектор;
- г) касир.

3. До складу фінансової звітності за НП(С)БО 1 входить:

- а) баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі, звіт про рух грошових коштів;
- б) баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів, примітки;
- в) баланс, звіт про фінансові результати, звіт про фінансово-майновий стан;
- г) баланс, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів, звіт про фінансово-майновий стан.

4. Бухгалтерський баланс – це:

- а) звіт про ресурси, контрольовані підприємством;
- б) звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал;

в) звіт, який містить інформацію про грошові кошти підприємства за звітний період;

г) звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства

5. До складу якісних характеристик фінансової звітності не належить:

- а) доречність;
- б) зіставність;
- в) дохідливість;
- г) періодичність.

6. Який показник включається до валюти балансу:

- а) нерозподілений прибуток;
- б) прибуток звітного року;
- в) використаний прибуток звітного року;
- г) валовий прибуток.

7. Як відображаються в бухгалтерській звітності операції в іноземних валютах:

- а) в іноземній валюті без перерахунку в гривні;
- б) у національній валюті за курсом НБУ на перше число звітного періоду;
- в) за валютним курсом на останній день звітного періоду;
- г) в іноземній валюті за курсом НБУ на перше число звітного періоду.

8. Що відображається у першому розділі пасиву балансу:

- а) зареєстрований капітал;
- б) довгострокові зобов'язання;
- в) поточні зобов'язання;
- г) оборотні активи.

9. У якому варіанті відповіді запропоновано логічну послідовність порядку складання звітності:

- а) первинний документ – журнал-ордер – Головна книга – бухгалтерські звіти;

б) первинний документ – Головна книга – журнал-ордер – бухгалтерські звіти;

в) первинний документ – Головна книга – оборотно-сальдова відомість – бухгалтерські звіти;

г) первинний документ – журнал-ордер – бухгалтерські звіти – Головна книга.

10. Яке з тверджень є неправильним:

а) активи – це ресурси, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому;

б) активи – це ресурси, що контролюються;

в) активи – це ресурси підприємства, що є результатом минулих подій;

г) активи – це ресурси, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання в результаті минулих подій.

11. З якою періодичністю складається форма 2 «Звіт про фінансові результати»:

а) щоквартально;

б) щомісячно;

в) щорічно;

г) кожного дня.

12. Облікові реєстри в бухгалтерському обліку використовуються для:

а) спрощення бухгалтерського обліку;

б) групування даних в необхідних розрізах;

в) підготовки даних для обробки з використанням обчислювальної техніки;

г) забезпечення реальності статей фінансової звітності.

13. Яка організація здійснює методологічне керівництво бухгалтерським обліком в Україні:

а) Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів;

б) Державна податкова служба;

в) Антимонопольний комітет;

г) Міністерство фінансів України.

14. Склад річного фінансового звіту суб'єкта малого підприємства включає:

- а) Баланс, Звіт про фінансові результати;
- б) Баланс;
- в) Баланс, Звіт про фінансові результати, Примітки;
- г) Книга обліку доходів та витрат.

15. Облікова політика – це:

- а) сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання і подання фінансової звітності;
- б) певна система реєстрів бухгалтерського обліку;
- в) визначення форми організації бухгалтерського обліку;
- г) визначення графіка документообороту.

16. Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається не пізніше ніж:

- а) на 25-ий день після закінчення звітного кварталу;
- б) на 30-ий день після закінчення звітного кварталу;
- в) на 50-ий день після закінчення звітного кварталу;
- г) на 10-ий день після закінчення звітного кварталу.

17. Річна фінансова звітність (крім консолідованої та зведеної) подається не пізніше:

- а) 20 лютого наступного за звітним роком;
- б) 10 лютого наступного за звітним роком;
- в) 28 лютого наступного за звітним роком;
- г) 1 січня наступного за звітним роком.

18. До складу якісних характеристик фінансової звітності не належить:

- а) дохідливість;
- б) повне висвітлення;
- в) доречність;
- г) зіставленість.

Практичні завдання

Завдання 1

Потрібно скласти баланс (ф. № 1) ТОВ «Ніка» на 31 грудня минулого року на підставі наведених даних.

№ з/п	Дані для заповнення балансу	Сума, тис. грн
1	Зареєстрований капітал	520
2	Виробничі запаси	108
3	Дебіторська заборгованість	78
4	Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	20
5	Нерозподілений прибуток	150
6	Поточні зобов'язання по розрахунках:	
	– з бюджетом	3,2
	– зі страхування	0,5
	– з оплати праці	4,0
	– з учасниками	2,3
7	Грошові кошти та їх еквіваленти	70
8	Витрати майбутніх періодів	34
9	Основні засоби:	
	– первісна вартість	500
	– знос	100
10	Довгострокові фінансові інвестиції	10

Завдання 2

Потрібно скласти баланс (ф. № 1) ТОВ «Рондо» станом на 31.12.2021 р. Відомості про стан окремих показників ТОВ «Рондо» наведено нижче.

Шифр рахунку	Сальдо на 31.12.2021 р.		Обороти за грудень 2021 р.	
10	3700		1300	500
13		1400	580	660
20	2900		2500	3700
23	340		9300	
22			1400	
282	320		760	

Шифр рахунку	Сальдо на 31.12.2020 р.	Обороти за грудень 2020 р.		
285		180		340
301	440			440
311	1300		16100	7100
631		1900	2620	4100
641		180	160	200
651		130	120	1100
661		300	2100	3100
40		4575		15700
44		335		
Всього	9000	9000	36940	36940

Завдання 3

Потрібно згідно з наведеними даними заповнити Звіт про фінансові результати (ф. № 2).

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн
1	Оборот по рахунку 90	16,0
2	Оборот по рахунку 92	8,2
3	Оборот по рахунку 93	4,3
4	Оборот по рахунку 97	3,3
5	Оборот по рахунку 70	45,0
6	Оборот по кредиту рахунку 20	21,0
7	Оборот по кредиту рахунку 66	2,4
8	Оборот по кредиту рахунку 65	0,9
9	Оборот по кредиту рахунку 13	2,1

Завдання 4

Потрібно заповнити Звіт про власний капітал за нижченаведеними даними.

Залишки на початок року (тис. грн):

- статутний капітал – 64,8;
- додатковий вкладений капітал – 98,9;
- інший додатковий капітал – 9272,3;
- резервний капітал – 7,2;
- непокриті збитки – 425,7.

За звітний період підприємством було здійснено такі господарські операції:

- проведено дооцінку основних засобів на 18,0 тис. грн;
- здійснено уцінку нематеріальних активів на 3,0 тис. грн;
- нерозподілений прибуток за звітний період склав 487,9 тис. грн;
- здійснено нарахування дивідендів учасникам у розмірі 5,0 тис. грн;
- спрямовано частину нерозподіленого прибутку на поповнення резервного капіталу – 3,0 тис. грн;
- збільшено розмір статутного капіталу за рахунок внесків учасників у розмірі 15,0 тис. грн;
- безкоштовно отримано основні засоби на суму 13,5 тис. грн.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (з наступними змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
4. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
5. Про Державний бюджет України на 2021 рік : Закон України від 15.12.2020 р. № 1082-IX. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Про Державний бюджет України на 2022 рік : Закон України від 02.12.2021 р. № 1928-IX. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489. URL: <http://zakon.nau.ua>.
8. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
9. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
10. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 (зі змінами від 09.07. 2021 р. № 385). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.01. 2000 р. № 20

(зі змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. № 372). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. № 372). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. № 372). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.10. 2003 р. № 601. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://liga.net/>.

18. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

19. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2011 р. № 489. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

20. Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг, затверджена постановою НБУ від 29.07.2022 р. № 163. URL: <http://www.bank.gov.ua>.

21. Інструкція про порядок відкриття та закриття Національним банком України рахунків клієнтам, затверджена постановою НБУ від 07.07.2022 р. № 138. URL: <http://www.bank.gov.ua>.

22. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова НБУ від 29.12.2017 р. № 148. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

23. Атамас П. Й. Фінансовий облік : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 356 с.

24. Атамас П. Й. Фінансовий облік : практикум. Київ : Центр навчальної літератури, 2017. 444 с.

25. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2015. 315 с.

26. Гарасим П. М., Воляник Г. М., Гарасим М. П. Організація обліку : навчальний посібник. Львів : Ліґа-Прес, 2018. 300 с.
27. Гарасим П. М., Воляник Г. М., Колінько Н. І., Шутка С. Є. Фінансовий облік-2 : навчальний посібник. Львів : Ліґа-Прес, 2016. 342 с.
28. Гарасим П. М., Воляник Г. М., Шутка С. Є. Фінансовий облік-2 : підручник. 2-ге вид., допов. і перероб. Львів : Ліґа-Прес, 2019. 349 с.
29. Ільїна С., Верхоглядова Н., Шило В. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 536 с.
30. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік : навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 407 с.
31. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік : навчальний посібник. Київ : Знання, 2016. 663 с.
32. Шара С. Ю., Бідюк О. О. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 424 с.

Колектив авторів:

Степан Іванович Мельник,
доктор економічних наук, доцент
(передмова, теми 1; 4)

Ірина Михайлівна Горбан,
кандидат економічних наук, доцент
(теми 5; 6; 7)

Надія Семенівна Марушко,
кандидат економічних наук, доцент
(теми 2; 3; 8)

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Степан МЕЛЬНИК,
Ірина ГОРБАН,
Надія МАРУШКО

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК
І ЗВІТНІСТЬ

Навчальний посібник

Редагування *Андріана Кузьмич-Походенко,*
Оксана Шмиговська

Макетування *Надія Лесь*

Друк *Іван Хоминець*

Підписано до друку 28.12.2022.
Формат 60×84/16. Папір офсетний.
Умовн.-друк. арк. 22,55. Зам. 83-22.

Львівський державний університет внутрішніх справ
вул. Городоцька, 26, Львів, 79007, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2541 від 26 червня 2006 р.