ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Ірпінь
2022

УДК 657.22(075.8)
ББК 65.05232я73
Ф 59

Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 2 від 28 грудня 2021 року)

Рецензенти

Камінська Т. Г., д-р екон. наук, професор, професор кафедри фінансів Академії праці, соціальних відносин і туризму;

Лісовий А. В., д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Державного податкового університету.

Автори

Краєвський В. М., д-р екон. наук, професор; **Колісник О. П.**, канд. екон. наук, доцент; **Гуріна Н. В.**, канд. екон. наук, доцент; **Дружинська Н. С.**, канд. екон. наук; **Занько Б. М.**, канд. екон. наук, доцент; **Сторожук Т. М.**, канд. екон. наук, доцент; **Новікова О. П.**, старший викладач; **Роздимаха І. М.**, старший викладач.

Ф 59 **Фінансовий облік** : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. – 616 с.
ISBN 978-966-337-664-6

Навчальний посібник підготовлено відповідно до програми дисциплін «Фінансовий облік І», «Фінансовий облік ІІ» і спрямований на вироблення у здобувачів навичок щодо ведення фінансового обліку на підприємстві. Він гармонійно поєднує завдання теоретичного та практичного характеру. Для полегшення опанування матеріалу запитання та завдання представлені так, щоб орієнтувати здобувача на самостійну перевірку якості засвоєння матеріалу, робити більш ефективним його спілкування з викладачем, націлюючи і на відповіді з конкретних питань, і на творче мислення. У навчальному посібнику висвітлено теоретичні основи фінансового обліку в умовах застосування НП(С)БО.

Навчальний посібник «Фінансовий облік» призначений для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання.

УДК 657.22(075.8)
ББК 65.05232я73

© Краєвський В. М., Колісник О. П.,
Гуріна Н. В. та ін., 2022
ISBN 978-966-337-664-6
© Державний податковий університет, 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....8

ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ.....9
1.1. Фінансовий облік: мета, сутність та основні завдання 9
1.2. Організація фінансового обліку в України 12
1.3. Концептуальні основи фінансового обліку 17
1.4. Облікова політика та її роль
в організації обліку на підприємстві 19
Питання та завдання для самоперевірки 26

ТЕМА 2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ 35
2.1. Економічна сутність грошових коштів 35
2.2. Облік готівкових операцій та операцій
з іншими грошовими коштами 38
2.3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та
інструменти безготівкових розрахунків 47
2.4. Облік руху грошових коштів на валютних рахунках.....53
Питання та завдання для самоперевірки 57

**ТЕМА 3. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ТА
ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ** 69
3.1. Економічна сутність, визнання та класифікація
фінансових інвестицій.....69
3.2. Облік поточних фінансових інвестицій 72
3.3. Оцінка фінансових інвестицій.....75
3.4. Облік довгострокових фінансових інвестицій 78
Питання та завдання для самоперевірки 88

ТЕМА 4. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ 98
4.1. Визначення, визнання, класифікація та
оцінка дебіторської заборгованості 98
4.2. Дебіторська заборгованість за продукцію,
товари, роботи, послуги 103
4.3. Облік резерву сумнівних боргів 106

4.4. Облік операцій із короткостроковими векселями одержаними 108
4.5. Облік іншої поточної (нетоварної) дебіторської заборгованості 110
Питання та завдання для самоперевірки 124

ТЕМА 5. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ 136
5.1. Визнання та класифікація основних засобів 136
5.2. Облік надходження основних засобів 143
5.3. Облік зносу основних засобів 148
5.4. Облік вибуття основних засобів 154
5.5. Облік витрат на поліпшення, ремонт та утримання основних засобів 158
Питання та завдання для самоперевірки 163

ТЕМА 6. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ 177
6.1. Сутність, визнання та оцінка нематеріальних активів 177
6.2. Облік капітальних інвестицій у придбання (створення) нематеріальних активів 183
6.3. Облік амортизації нематеріальних активів 188
6.4. Облік вибуття нематеріальних активів 192
Питання та завдання для самоперевірки 197

ТЕМА 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ 202
7.1. Сутність, визнання та класифікація запасів 202
7.2. Оцінка запасів під час їх надходження 203
7.3. Методи оцінки вибуття запасів 206
7.4. Облік виробничих запасів 208
7.5. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів 211
Питання та завдання для самоперевірки 213

ТЕМА 8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ 224
8.1. Облік витрат виробництва 224
8.2. Облік загальновиробничих витрат 226
8.3. Визначення, класифікація та оцінка готової продукції 230

8.4. Облік наявності та руху готової продукції 234
8.5. Облік браку та напівфабрикатів власного виробництва 240
Питання та завдання для самоперевірки 244

ТЕМА 9. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ 260
9.1. Сутність власного капіталу та характеристика його складових.....260
9.2. Облік зареєстрованого (пайового) та неоплаченого капіталу.....265
9.3. Облік додаткового капіталу та капіталу у дооцінках 269
9.4. Облік резервного капіталу 273
9.5. Облік вилученого капіталу 274
9.6. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).....276
Питання та завдання для самоперевірки 277

ТЕМА 10. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ТА ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....287
10.1. Порядок визнання та класифікація зобов'язань 287
10.2. Облік кредитів банків та позик.....292
10.3. Облік забезпечень.....304
10.4. Облік відстрочених податкових зобов'язань 310
10.5. Облік інших довгострокових зобов'язань 313
10.6. Облік поточної кредиторської заборгованості 320
Питання та завдання для самоперевірки 338

ТЕМА 11. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.....350
11.1. Класифікація виплат працівникам 350
11.2. Види заробітної плати та форми і системи оплати праці.....362
11.3. Облік відпрацьованого робочого часу та порядок нарахування погодинної заробітної плати 369
11.4. Облік виробітку працівників та порядок нарахування відрядної заробітної плати 371
11.5. Облік виплат за середнім заробітком 375
11.6. Облік утримань з поточних виплат працівникам.....388
11.7. Облік розрахунків за поточними виплатами працівникам.....394
Питання та завдання для самоперевірки 401

ТЕМА 12. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ, ЗБОРАМИ ТА ІНШИМИ ОБОВ'ЯЗКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ 413
12.1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку податків і зборів 413
12.2. Облік податку на додану вартість 416
12.3. Облік податку на прибуток підприємств 425
12.4. Облік податку на доходи фізичних осіб та військового збору 430
Питання та завдання для самоперевірки 433

ТЕМА 13. ОБЛІК ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА 444
13.1. Сутність доходів як об'єкта бухгалтерського обліку 444
13.2. Критерії визнання, оцінка та класифікація доходів 445
13.3. Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) 453
13.4. Облік іншого операційного доходу 458
13.5. Облік доходу від участі в капіталі 463
13.6. Облік фінансових доходів та інших доходів 466
Питання та завдання для самоперевірки 469

ТЕМА 14. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ 483
14.1. Сутність витрат, оцінка та класифікація 483
14.2. Склад собівартості реалізованої продукції та порядок її формування 485
14.3. Облік адміністративних витрат та витрат на збут і порядок їх списання 486
14.4. Облік інших операційних витрат і порядок їх списання 490
14.5. Облік витрат іншої діяльності і порядок їх списання 492
14.6. Аналітичний і синтетичний облік витрат 496
14.7. Облік витрат за елементами 497
14.8. Облік витрат майбутніх періодів 501
Питання та завдання для самоперевірки 502

ТЕМА 15. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 511
15.1. Формування фінансових результатів діяльності підприємства та економічна сутність і види прибутків 511
15.2. Узагальнення фінансових результатів та їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності 518
15.3. Облік фінансових результатів від різних видів діяльності 522
15.3.1. Облік фінансових результатів від операційної діяльності 522
15.3.2. Облік фінансових результатів від фінансової діяльності 526
15.3.3. Облік фінансових результатів від іншої діяльності 528
15.4. Організація підсумкового обліку та складання фінансової звітності 531
Питання та завдання для самоперевірки 538

ТЕМА 16. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 551
16.1. Сутність, склад фінансової звітності та терміни її подання 551
16.2. Структура і зміст балансу (звіту про фінансовий стан).....559
16.3. Структура і зміст звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) 565
16.4. Структура і зміст звіту про рух грошових коштів 572
16.5. Структура і зміст звіту про власний капітал 577
16.6. Структура і зміст приміток до фінансової звітності.....580
Питання та завдання для самоперевірки 590

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....606

ВСТУП

Навчальні дисципліни «Фінансовий облік І» та «Фінансовий облік ІІ» призначені для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня галузі знань 07 «Управління і адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Мета вивчення навчальних дисциплін: формування здобувачами вищої освіти цілісної системи знань з концептуальних основ фінансового обліку та набуття практичних навичок з відображення у фінансовому обліку активів, зобов'язань, власного капіталу, витрат, доходів та фінансових результатів, а також основ складання форм фінансової звітності на підприємствах різних форм власності.

Завдання навчальних дисциплін: надання здобувачам вищої освіти необхідних теоретичних знань і практичних навичок щодо:

– застосування принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

– методики відображення у фінансовому обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат на основі прогресивних форм бухгалтерського обліку і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– здійснення розрахунків за виплатами працівникам, за податками, зборами та іншими обов'язковими платежами;

– порядку визначення фінансового результату діяльності підприємства та відображення його в обліку;

– складу та порядку формування фінансової звітності підприємств відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України.

ТЕМА 1
ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1.1. Фінансовий облік: мета, сутність та основні завдання

Сутність, мета та основні принципи бухгалтерського обліку, а також сфера використання, державне регулювання, організація та ведення в Україні регламентовані Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон). У ньому виокремлено два самостійні види обліку: бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський) [53].

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [53].

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [53].

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

У більшості країн з розвиненою ринковою економікою бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський. Враховуючи, що в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» такий поділ відсутній, більшість учених-економістів розуміють під бухгалтерським обліком фінансовий облік [26].

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства [53].

Усіх користувачів бухгалтерської інформації поділяють на ***внутрішніх і зовнішніх***.

До ***внутрішніх користувачів*** належать: власники підприємств, управлінський персонал, робітники та службовці. До ***зовнішніх користувачів*** належать ті, які мають прямий фінансовий інтерес, не мають прямого фінансового інтересу і без фінансового інтересу.

До тих, які ***мають прямий фінансовий інтерес***, належать ділові партнери підприємства на ринку (дійсні та потенційні) інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти, банківські й небанківські кредитні установи, майбутні акціонери.

До тих, які ***не мають прямого фінансового інтересу***, належать органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби, органи державної статистики, органи державних і міжнародних цільових фондів, органи державних і міжнародних комісій і комітетів), учасники фондового і товарних ринків (брокери, дилери, депозитарії, клірингі).

До користувачів ***без фінансового інтересу*** належать аудиторські фірми, фінансові аналітики та радники, судові й арбітражні органи, громадські організації, профспілки.

Особливостями бухгалтерського обліку *є:*

- безперервне, повне і послідовне відображення господарських операцій;
- обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій;
- узагальнення даних у грошовому виразі;
- використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки).

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів обліку.

Фінансовий облік забезпечує повне, безперервне і взаємопов'язане відображення всіх господарських операцій, що були здійсненні на підприємстві.

Бухгалтерський (фінансовий) облік базується на документуванні всіх господарських операцій і періодичному проведенні інвентаризацій. Також у системі фінансового обліку здійснюється узагальнення всіх господарських явищ у грошовому вимірнику та їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису. У кінці звітного періоду за даними фінансового обліку складається фінансова звітність.

Обов'язковість та порядок ведення фінансового обліку регулюють такі законодавчі і нормативні акти: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; накази та листи Міністерства фінансів України, що роз'яснюють порядок застосування стандартів бухгалтерського обліку, та інші нормативні акти.

Завданнями бухгалтерського (фінансового) обліку є:

– збір, обробка та відображення господарських операцій, у первинних і зведених документах;

– здійснення безперервного, суцільного, взаємопов'язаного й документального спостереження за економічними процесами та явищами на всіх етапах господарської діяльності підприємства;

– забезпечення достовірною і своєчасною інформацією про господарські процеси та явища, про наявність і стан господарських процесів та коштів (активів), джерел їх утворення (пасивів) як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

Основним завданням бухгалтерського (фінансового) обліку є формування якісної, повної, достовірної і своєчасної інформації про фінансову і господарську діяльність підприємства, необхідної для підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень на різних рівнях, для визначення поведінки підприємства на ринку.

Бухгалтерський (фінансовий) облік виконує на підприємстві декілька функцій, які пов'язані між собою:

– ***інформаційну***, яка полягає в тому, що за результатами фінансового обліку формуються фактичні дані щодо діяльності підприємства та показники його діяльності для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів;

– ***контрольну***, яка полягає у зіставленні фактичної інформації і базисної та її наданні для прийняття управлінських рішень;

– ***оціночну,*** яка полягає у вимірюванні й оцінюванні ресурсів, визначенні вартості та собівартості виробленої продукції, розрахунку результатів діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку;

– ***аналітичну,*** яка полягає у здійсненні на основі первинних і зведених даних економічного аналізу наявності, стану та руху ресурсів і результатів діяльності підприємства з широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання;

– ***управлінську***, яка полягає в забезпеченні обліковою інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

1.2. Організація фінансового обліку в Україні

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

– удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні

положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів [53].

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» обирає форми його організації:

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

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

– ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

– 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, та в бюджетних установах [53].

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

Підприємство самостійно:

– визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою), відповідно до установчих документів, облікову політику підприємства;

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

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

– затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;

– може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

– визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством) [53].

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

Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства:

– забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

– організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

– бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

– забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;

– подає в установленому порядку інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення [53].

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити, якщо інше не передбачено окремими законодавчими актами України:

– назву документа (форми);

– дату складання;

– назву підприємства, від імені якого складено документ;

– зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

– посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [53].

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг [59].

Права й обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», не залежать від факту відображення її в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання впродовж встановленого строку.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Копії первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються та документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

1.3. Концептуальні основи фінансового обліку

Практична реалізація будь-якої парадигми бухгалтерського обліку відбувається через систему нормативного регулювання процедур організації та ведення обліку господарської діяльності на міжнаціональному, національному, галузевому рівнях та на рівні окремих суб'єктів господарювання.

Концептуальна основа фінансової звітності є базовим вихідним нормативним документом, що визначає основоположний підхід до системи обліку та звітності, який запроваджується на рівні країни.

Основна роль Концептуальної основи виявляється у тому, що вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Розкриваючи основоположний підхід до процесу ведення обліку та складання звітності для забезпечення переважних потреб користувачів, Концептуальна основа є основним інструментом доведення концепції глобалізації бізнесу до практичних правил ведення обліку та складання й подання звітності. Ця Концептуальна основа була видана Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у вересні 2010 р., яка постійно трансформується та підлягає змінам і доповненням.

Використання в Україні Концептуальної основи як одного з нормативних документів у сфері бухгалтерського обліку викликане характером МСФЗ. Їх розуміння і впровадження передбачає розкриття основоположних принципів та базових положень щодо застосування стандартів відповідно до обраної облікової моделі на рівні суб'єкта господарювання.

Впровадження МСФЗ в Україні передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [53].

Вихідні положення Концептуальної основи випливають з мети фінансової звітності загального призначення.

Концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Метою Концептуальної основи є:

1) допомагати Раді в розробці майбутніх МСФЗ та в перегляді існуючих МСФЗ;

2) допомагати Раді в подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;

3) допомагати національним органам з розробки стандартів у розробці національних стандартів;

4) допомагати особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;

5) допомагати аудиторам у підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;

6) допомагати користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно з МСФЗ;

7) надавати інформацію тим, хто виявляє зацікавленість у діяльності РМСБО, про його підходи у формулюванні МСФЗ [25].

Концептуальна основа не є МСФЗ і, відповідно, не визначає стандарти для певної оцінки або розкриття інформації. Ніщо в Концептуальній основі не спростовує жодного конкретного МСФЗ.

Рада визнає, що в окремих випадках можливі суперечності між Концептуальною основою та окремим МСФЗ. У разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ є домінуючими і переважають вимоги Концептуальної основи. Але оскільки Рада керуватиметься Концептуальною основою під час розробки майбутніх і перегляду існуючих стандартів, кількість випадків виникнення суперечності між Концептуальною основою та МСФЗ з часом зменшуватиметься.

Концептуальна основа охоплює:

а) мету фінансових звітів;

б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;

в) визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;

г) концепції капіталу та збереження капіталу.

Мета фінансової звітності загального призначення відповідно до Концептуальної основи – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує. Вона є корисною для теперішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єкту господарювання.

Основоположними якісними характеристиками Концептуальної основи є доречність, суттєвість і правдиве подання, своєчасність, зрозумілість, зіставність.

1.4. Облікова політика та її роль в організації обліку на підприємстві

Метою формування облікової політики в загальному вигляді має бути одержання максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Мета будь-якої діяльності досягається шляхом постановки та вирішення певних завдань. Оскільки у вітчизняній обліковій системі, попри дискусії, що точаться у фаховій пресі, реалізуються як фінансові, так і управлінські та податкові функції, ***основним завданням облікової політики*** стосовно фінансового обліку повинно бути забезпечення дотримання єдиних вимог формування фінансової звітності і нормативів фінансових коефіцієнтів з метою досягнення максимальної привабливості для інвесторів; стосовно управлінського (внутрішньогосподарського) обліку – формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень; щодо податкового обліку – оптимізація оподаткування.

Облікова політика як специфічний елемент системи бухгалтерського обліку повинна створювати організаційно-методичне забезпечення виконання таких ***функцій:***

– надання достовірної, своєчасної, повної інформації менеджменту для здійснення управління;

– забезпечення власника релевантною інформацією, зокрема через створення системи внутрішнього контролю;

– забезпечення інтересів власника, зокрема щодо збереження майна;

– захист інтересів суспільства через загальносуспільне значення обліку.

Основне призначення облікової політики – установити оптимальні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідає якісним характеристикам, встановленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Отже, облікова політика повинна забезпечити:

– упорядкування облікового процесу на підприємстві;

– методологічне і методичне відображення господарських операцій, майна підприємства та фінансових результатів його діяльності;

– надання бухгалтерському обліку цілеспрямованості та гармонійності;

– ефективність обліку.

Зауважимо, що вітчизняний підхід до трактування облікової політики дещо відрізняється від прийнятого в міжнародній практиці. Так, згідно з (МСБО – IAS International Accounting Standard) МСБО (IAS) 8: «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» – ***облікові політики*** – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [27].

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [16; 53].

Облікова політика забезпечує реалізацію принципу послідовності, який вимагає постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. При цьому зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності; методів обліку щодо окремих статей звітності [16].

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» ст. 6 «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності», наказом Міністерства фінансів України затверджені Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 № 635 [30; 53].

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку ***підприємство самостійно обирає*** форми його організації, а також визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом, відповідно до установчих документів, облікову політику підприємства, що знаходить своє відображення у внутрішньому нормативному документі.

Суб'єктом облікової політики на рівні підприємства насамперед є власник, який зацікавлений у створенні оптимальної облікової політики. При цьому суб'єктів облікової політики підприємства не варто ототожнювати із суб'єктами ведення обліку (бухгалтер, аудитор, бухгалтерська служба), які, на відміну від перших, не можуть бути безпосередніми ініціаторами формування облікової політики підприємства та не можуть її затверджувати.

Кожен суб'єкт господарської діяльності має свою специфіку й певні особливі риси, притаманні лише йому, які зумовлюють вибір певних способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку. Так, наприклад, галузева приналежність зумовлює побудову робочого плану рахунків, перелік форм первинних документів, вибір методу обліку витрат та калькулювання; а облік на підприємствах різних форм власності взагалі буде суттєво відрізнятися.

Інформаційні потреби користувачів облікової політики підприємства подані в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Інформаційні потреби користувачів облікової політики

Користувачі	Сфери інтересів у рамках облікової політики	Форма реалізації інформаційних потреб
Внутрішні користувачі		
Власник підприємства	Організація та ведення бухгалтерського обліку для забезпечення інтересів власника, зокрема щодо отримання релевантної інформації	1) ініціювання формування; 2) остаточне затвердження; 3) використання інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві; 4) може вимагати від суб'єктів формування доведення відповідності сформованої облікової політики його інтересам
Керівництво та менеджери підприємства	Створення за допомогою облікової політики системи організаційно-технічних та методичних заходів забезпечення інформацією процесу поточного і стратегічного управління	1) висування та конкретизація вимог щодо побудови бухгалтерського обліку; 2) формування облікової політики підприємства; 3) затвердження документів з формалізації облікової політики; 4) контроль за виконанням прийнятої облікової політики
Зовнішні користувачі		
Аудитор	Оцінка відповідності способів, які використовувалися для складання фінансової звітності, чинному законодавству з метою висловлення думки про достовірність фінансової звітності	1) надання послуг з формування облікової політики, перевірки її дотримання та відповідності законодавству; 2) використання під час планування та безпосереднього здійснення аудиту
Контролюючі органи (зокрема, податкова служба)	Перевірка регламентації обліковою політикою основних засад формування бази та обліку об'єктів оподаткування	1) перевірка відповідності обраних способів ведення податкового обліку чинному законодавству; 2) контроль за дотриманням способів ведення податкового обліку
Інвестори, кредитори, інші користувачі звітної інформації підприємства	Інтерпретація інформації фінансової звітності щодо використаних способів та прийомів формування показників, забезпечення порівнянності даних; розуміння справжніх намірів керівництва підприємства	1) ознайомлення з обліковою політикою підприємства; 2) аналіз облікової політики в частині її розкриття у фінансовій звітності та через показники звітності

Методика формування облікової політики підприємства передбачає встановлення осіб, відповідальних за розробку, встановлення термінів та алгоритму формування, документального оформлення і порядку затвердження облікової політики підприємства.

Структура облікової політики підприємства складається з таких складових: методичної, організаційної, технічної.

Формування ***організаційної складової*** включає об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок у разі організаційної побудови облікових підрозділів, визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства:

– структура бухгалтерії;

– система обробки інформації;

– спосіб ведення обліку;

– наявність і зміст внутрішніх стандартів бухгалтерського обліку;

– взаємодія бухгалтерії з іншими структурними підрозділами підприємства тощо.

Так, об'єктом організаційної складової облікової політики є форма організації бухгалтерського обліку, елементом – один з чотирьох визначених законодавством способів організації обліку (створення бухгалтерської служби, безпосереднє ведення керівником, користування послугами приватного підприємця або аудиторської фірми).

Методична складова передбачає визначення способів ведення обліку об'єктів бухгалтерського обліку, які мають альтернативні способи відображення, зокрема:

– критерії визнання елементів звітності;

– правила оцінки;

– порядок розрахунку амортизації засобів праці;

– критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;

– критерії капіталізації витрат;

– порядок обліку та розподілу комплексних витрат;

– правила формування витрат і доходів;

– інші.

Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах та формах звітності, зокрема внутрішньої, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової.

Технічна складова облікової політики містить у собі визначення таких елементів:

– форма бухгалтерського обліку;

– робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

– графік документообігу;

– організація внутрішнього контролю, зокрема інвентаризаційної роботи, внутрішнього аудиту тощо.

Одним з ключових питань під час дослідження облікової політики є визначення її структурних елементів – ***об'єктів та елементів***.

Під ***об'єктом*** облікової політики підприємства розуміється будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти.

Елемент облікової політики підприємства – можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються серед загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Склад елементів облікової політики розробляється залежно від об'єктів, що залежать від специфіки підприємства, внаслідок чого має індивідуальний характер.

Формування облікової політики підприємств може включати такі етапи:

– підготовчий – збір законодавчих і нормативних документів, що регламентують методику та організацію обліку, визначення факторів, що впливають на облікову політику; вивчення технологічних особливостей обліку;

– основний – вибір методів оцінки й обліку майна підприємства, його витрат, доходів та фінансових результатів, оформлення облікової політики;

– заключний – контроль за впровадженням облікової політики, виявлення її недоліків та розробка змін.

Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам).

Носієм облікової політики підприємства може виступати наказ, положення про облікову політику, інша організаційно-розпорядча документація, система внутрішньої документації, що визначається особливостями суб'єкта господарювання, внутрішнім розпорядком підприємства, характером питань облікової політики тощо.

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо:

1) змінюються статутні вимоги;

2) змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

3) зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій або господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства [9].

Перегляд облікової політики з ініціативи підприємства можливий за умови обґрунтування, що такі зміни забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Разом з тим п. 10 НП(С)БО 6 визначено, що не вважається зміною облікової політики її встановлення для подій або операцій, які:

– відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

– не відбувалися раніше [9].

Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством під час формування облікової політики, застосовуються з 1 січня нового року всіма структурними підрозділами (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця їх розташування [4, с. 24].

Припустимо, власниками підприємства прийнято рішення про провадження нового виду діяльності – роздрібної торгівлі та про внесення відповідних доповнень до статуту підприємства. У зв'язку з виникненням нового факту в діяльності підприємством вибрано метод оцінки вибуття запасів у роздрібній торгівлі за цінами продажу, що знайшло відображення в обліковій політиці. Оскільки ці операції не відбувалися раніше, вони не можуть вважатися зміною облікової політики, незважаючи на зміну статутних вимог, а розглядаються як її доповнення.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Основне призначення та об'єкти фінансового обліку.
2. Організація документообороту на підприємстві.
3. Стандарти бухгалтерського обліку і звітності, які регламентують порядок ведення фінансового обліку.
4. Облікова політика та її роль у формуванні теоретичних, методологічних і організаційних аспектів бухгалтерського обліку в Україні.

Тестові завдання

1. Для складання активу балансу використовується інформація:

а) класів 1 – 3 Плану рахунків;
б) класів 4 – 6 Плану рахунків;
в) класів 7 – 9 Плану рахунків;
г) класів 1 – 3 та 0.

2. Для складання пасиву балансу використовується інформація:

а) класів 1 – 3 Плану рахунків;
б) класів 4 – 6 Плану рахунків;
в) класів 7 – 9 Плану рахунків;
г) класів 4 – 6, 0 Плану рахунків.

3. Які з перелічених складових пасиву балансу мають найменший строк погашення:

а) власний капітал;
б) довгострокові зобов'язання;
в) поточні зобов'язання;
г) забезпечення наступних витрат та платежів.

4. Система бухгалтерського обліку включає підсистеми:

а) фінансового, податкового, управлінського обліків;
б) оперативного, статистичного, бухгалтерського обліків;
в) виробничого, управлінського обліків;
г) немає правильної відповіді.

5. Зміни облікової політики можливі у випадку:

а) якщо змінюються статутні вимоги;

б) якщо змінюються положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

в) якщо зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства;

г) усі відповіді правильні.

6. За терміном подання фінансова звітність поділяється на:

а) щомісячну та квартальну;

б) щомісячну, квартальну та річну;

в) щомісячну та річну;

г) квартальну та річну.

7. Основною метою фінансового обліку є:

а) узагальнення даних про господарську діяльність у формі фінансової звітності;

б) надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства;

в) складання податкової звітності;

г) підготовка звітності для управлінського персоналу.

8. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена в:

а) Законі України «Про податкову службу»;

б) Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

в) Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку;

г) Конституції України.

9. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку затверджуються:

а) урядом України;

б) спеціальною комісією ООН;

в) Міністерством фінансів України;

г) Президентом України.

10. Користувачів бухгалтерської інформації поділяють на:

а) дійсних і потенційних;

б) внутрішніх та зовнішніх;

в) прямих та опосередкованих;

г) постійних і випадкових.

11. Які з наведених користувачів бухгалтерської інформації є внутрішніми:

а) апарат управління підприємством;

б) власники;

в) керівники структурних підрозділів;

г) усі перелічені.

12. Які користувачі використовують у своїй діяльності бухгалтерську інформацію, що становить комерційну таємницю:

а) засоби масової інформації;

б) менеджери компанії;

в) кредитори;

г) покупці.

13. До якісних характеристик фінансової звітності відносять:

а) зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність;

б) періодичність, автономність, єдиний грошовий вимірник, нарахування;

в) послідовність, обачність, превалювання сутності над формою;

г) конфіденційність, нерозголошення комерційної таємниці.

14. Облікова політика підприємства формується:

а) Міністерством фінансів України на основі національних стандартів обліку;

б) Міністерством економіки України на основі національних стандартів обліку;

в) підприємством самостійно на основі національних стандартів обліку та інших нормативних актів;

г) визначається профільними міністерствами у галузевих методичних рекомендаціях.

Практичні завдання

Завдання 1.1

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити, які користувачі облікової інформації належать до зовнішніх, а які до внутрішніх.

2. Поставити позначки у відповідних колонках.

Вихідні дані

Перелік користувачів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Користувачі облікової інформації

Користувачі облікової інформації	**Внутрішні**	**Зовнішні**
Ділові партнери		
Аудиторські контори		
Банки		
Менеджери		
Покупці й замовники		
Цільові фонди		
Фінансові аналітики		
Власники		
Інвестори		
Постачальники		
Керівники підрозділів		
Податкові органи		
Суд		
Державна статистика		
Управлінський персонал		

Завдання 1.2

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити види облікових вимірників, заповнивши таблицю 2.

Таблиця 2

Облікові вимірники

Майно, витрати праці	Облікові вимірники		
	Натуральний	Трудовий	Грошовий
Гроші в касі – 30 грн			
Бензин – 100 л			
Цвяхи – 100 кг			
Відпрацьований робітниками час – 12 людино-днів			
Вантажівки – 10 шт.			
Паливо – 100 грн			
Лампи – 20 шт.			
Запасні частини – 80 грн			
Матеріали – 50 грн			
Дошки – 50 $м^3$			
Автомобілі – 100 000 грн			
Заробітна плата – 1 000 грн			

Завдання 1.3

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити розмір зареєстрованого капіталу новоствореного підприємства.

2. Розрахувати частку кожного учасника у зареєстрованому капіталі.

3. Перелічити активи новоствореного підприємства і джерела його утворення.

Вихідні дані

Троє громадян – Поліщук І. І., Іванюк А. П. та Петрук О. М. – вирішили створити авторемонтне підприємство у формі товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ), статутний капітал якого поділений на частки. Для початку діяльності їм необхідні:

будівля, інструмент та грошові кошти. За домовленістю, Поліщук І. І. передає у власність підприємства будівлю вартістю 500 тис. грн, Іванюк А. П. – обладнання на 200 тис. грн, Петрук О. М. – готівку в сумі 100 тис. грн.

Завдання 1.4

На основі наведених даних необхідно:

1. Використовуючи перелік господарських засобів і джерел їх утворення у таблиці 3, згрупувати їх:

а) за функціональною участю у процесі діяльності;

б) на господарські засоби і джерела їх утворення.

Вихідні дані

Таблиця 3

Господарські засоби та джерела їх утворення

Найменування господарських засобів та джерел їх утворення	**Сума, тис. грн**	**Господарські засоби**	**Джерела господарських засобів**
1	**2**	**3**	**4**
Інструменти, прилади та інвентар	170		
Готівка	200		
МШП	630		
Зареєстрований капітал	1 000		
Заборгованість за заробітною платою	550		
Транспортні засоби	350		
Довгострокові кредити банків у національній валюті	680		
Сировина і матеріали	400		
Заборгованість іншим кредиторам	500		
Нематеріальні активи	730		
Додатковий капітал	100		
Виробництво	250		
Прибуток	400		
Поточний рахунок у національній валюті	560		
Капітал у дооцінках	440		
Машини й обладнання	800		

Продовження таблиці 3

1	2	3	4
Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	360		
Заборгованість інших дебіторів	580		
Паливо	330		
Заборгованість вітчизняних покупців	50		
Товари	30		
Заборгованість перед пенсійним фондом	350		
Будинки і споруди	360		
Тара і тарні матеріали	10		
Заборгованість постачальникам	340		
Резервний капітал	860		
Напівфабрикати	40		
Готова продукція	90		

Завдання 1.5

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити вартість складових майна підприємства та джерел його утворення та згрупувати результати в таблицю 4.

Таблиця 4

Складові майна підприємства і джерела його утворення

Складові майна	Вартість, тис. грн	Складові джерел	Вартість, тис. грн
Усього		Усього	

Вихідні дані

Вартість обладнання – 3 000 тис. грн, будівлі і споруди – 10 000 тис. грн, отриманий короткотерміновий кредит банку – 300 тис. грн, товари на складі – 500 тис. грн, готова продукція – 200 тис. грн, пайовий капітал – 10 500 тис. грн, нерозподілений прибуток – 2 974 тис. грн, готівка в касі – 4 000 тис. грн, дебіторська заборгованість 40 тис. грн, кредиторська заборгованість – 20 тис. грн, патент 50 тис. грн.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Бухгалтерський (фінансовий) облік у системі управління.
2. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.
3. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
4. Організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві.
5. Організація звітності на підприємстві.
6. Комерційна таємниця та порядок її захисту на підприємстві.

Термінологічний словник

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

Господарська діяльність – це будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням та використанням послуг.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Оперативний (оперативно-технічний) облік – це облік, який здійснюється безпосередньо на місці (цех, склад тощо) та забезпечує негайне спостереження і реєстрацію визначених виробничих і комерційних операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства, організації, установи.

Податковий облік – це сукупність правил, які забезпечують достовірне формування показників оподаткування підприємства – платника податків.

Статистичний облік – це планомірне збирання та вивчення масових кількісних і якісних явищ та закономірностей загального розвитку за конкретних умов місця й часу (перепис наявності обладнання, визначення середньої заробітної плати працівників підприємства за категоріями працюючих, кількість і якість вироблюваної продукції, використання робочого часу, чисельності населення тощо).

Управлінський облік – це сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку.

ТЕМА 2
ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

2.1. Економічна сутність грошових коштів

Грошові кошти є ресурсом забезпечення платоспроможності всіх процесів господарської діяльності підприємства. Незважаючи на те, що грошові кошти займають невелику питому вагу у загальній сумі активів підприємства, вони виконують досить важливу роль для забезпечення його функціонування, а оптимізовані грошові потоки сприяють злагодженому розвитку підприємства.

Гроші – специфічний товар, який виконує роль загального еквівалента і має властивість обмінюватися на будь-який інший товар.

Згідно з Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті ***грошові кошти*** – це грошова одиниця України, яка виконує функцію засобу платежу та обліковується на рахунках у банках [52].

Грошові кошти – це готівка в касі підприємства, депозити до запитання, кошти на банківських рахунках, які характеризуються абсолютною ліквідністю, тобто можуть бути використані у будь-яку мить для здійснення розрахунків або обмінені на законні платіжні засоби.

Грошові кошти:

– готівка в касі;

– електронні гроші;

– залишки коштів на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані господарюючим суб'єктом упродовж будь-якого моменту часу для розрахунків під час здійснення господарських операцій.

Гроші – особливий вид товару, який використовують як універсальний еквівалент вираження вартості всіх інших товарів і послуг. Найповніше сутність грошей проявляється через їхні функції.

Існують такі основні функції грошей:

1) міри вартості, тобто гроші є засобом виміру вартості всіх інших товарів;

2) засобу обігу, що проявляється в ролі посередника під час обміну одного товару на інший;

3) кошти накопичення, тобто утворення грошових резервів, раніше виконували реальні гроші – золото і срібло, сьогодні – нерухомість, акції, довгострокові облігації та короткострокові цінні папери;

4) кошти платежу, що забезпечує погашення зобов'язань між суб'єктами економічних відносин (продаж товарів у кредит та виплата зарплати);

5) світових грошей (вільний обіг грошей з благородних металів за межами визначених національних кордонів).

Для того щоб грошові кошти відповідали реальним потребам користувачів бухгалтерської інформації, їх класифікують за формою існування, видом валюти, місцем зберігання.

За формою існування розрізняють готівкові та безготівкові грошові кошти. До готівкових грошових коштів належать грошові кошти в касі, а до безготівкових – грошові кошти на рахунках у банках та електронні гроші.

За видом валюти: грошові кошти у національній валюті та грошові кошти в іноземних валютах.

За місцем зберігання: грошові кошти в касі, грошові кошти на рахунках у банках та електронні гроші (залишки на депозитних платіжних картках і кошти на рахунках платіжних систем в Інтернеті). Така класифікаційна ознака має вагоме значення для проведення інвентаризації грошових коштів.

НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» одним із компонентів фінансових активів є грошові кошти, не обмежені для використання [83]. Як відомо, напрями використання грошових коштів можуть обмежуватися, якщо вони надходять на підприємство як цільове фінансування та цільові надходження (субсидії, надходження з бюджету та цільових фондів, гуманітарна допомога, внески фізичних і юридичних осіб). Тому можуть бути використані

лише за призначенням. Тож до класифікації грошових коштів варто додати за обмеженістю у напрямах використання:

– необмежені у використанні – грошові кошти, якими підприємство може розпоряджатися без жодних обмежень для ведення господарської діяльності;

– обмежені у використанні – грошові кошти, які підприємство може використовувати тільки за певним цільовим призначенням.

З розвитком та ускладненням операцій на фінансових ринках поряд з грошовими коштами з'являються нові види оборотних активів. Їх рівень ліквідності максимально наближений до ліквідності грошових активів і вони здатні приносити інвестиційний прибуток. У зарубіжній практиці бухгалтерського обліку та звітності, а з 1999 р. і в Україні ці активи відомі під назвою «еквіваленти грошових коштів».

Еквіваленти грошових коштів – це незалежна від грошових коштів окрема економічна категорія – частина фінансових інвестицій, яка використовується не для розрахунків, а для підтримання платоспроможності підприємства, погашення його короткострокових зобов'язань, у разі потреби можуть бути вільно конвертовані у відомі суми грошових коштів з незначним ризиком зміни вартості.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості [16].

Водночас визначення, подане в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», не обмежує категорію «еквіваленти грошових коштів» рамками лише фінансових інвестицій, а дозволяє включати до них будь-які короткострокові високоліквідні інвестиції». Тобто міжнародні стандарти фінансової звітності допускають більш вільне трактування еквівалентів грошових коштів, ніж національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку [27].

Отже, ***грошові кошти*** – готівка в касі, електронні гроші, залишки коштів на поточних та інших рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів, які можуть бути використані господарюючим суб'єктом упродовж будь-якого моменту часу для розрахунків під час здійснення господарських операцій.

2.2. Облік готівкових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

Готівкові розрахунки – це платежі готівкою суб'єктів господарювання і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна [54].

Суб'єкти господарювання здійснюють готівкові розрахунки між собою і з фізичними особами за рахунок готівкової виручки, або коштів, отриманих у банках.

При цьому готівкові розрахунки здійснюють через:

1) реєстратори розрахункових операцій (РРО) або з використанням розрахункових книжок (РК);

2) касу підприємства з оформленням прибуткових касових ордерів (ПКО) і видаткових касових ордерів (ВКО);

3) установи банків або небанківські фінансові установи шляхом внесення готівки для перерахування на відповідні рахунки інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб. Варто зазначити, що такі розрахунки для платників коштів є готівковими, а для одержувачів – безготівковими [54].

Перед початком здійснення готівкових розрахунків підприємству необхідно розробити і затвердити внутрішній документ «Порядок оприбуткування готівки в касі підприємства», а також бажано видати наказ про касову дисципліну.

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

Для ведення касових операцій на підприємстві повинна бути передбачена посада касира. Відповідно до чинного законодавства касир несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. Касир повинен бути ознайомлений з порядком ведення касових операцій, з ним укладений договір про матеріальну відповідальність.

Підприємства, які мають справу з готівковими розрахунками через касу, за деяким винятком повинні встановлювати ліміт каси.

Ліміт каси – це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечувати роботу на початку наступного робочого дня.

Тобто це певна сума готівки, більше якої в касі підприємства не може залишатися на кінець робочого дня відповідно до Положення № 148 [54]. Понадлімітну готівку обов'язково здають до банку.

Ліміт каси можуть не встановлювати: банки; ФОП; релігійні організації, які не здійснюють виробничої або іншої підприємницької діяльності [54].

Ліміт каси розраховують на вибір підприємства (за рішенням керівника) одним із двох способів: на підставі середньоденного надходження готівки до каси або з огляду на середньоденну видачу готівки з каси підприємства.

Існує три типи «готівкових» обмежень на розрахунки між: суб'єктами господарювання; суб'єктами господарювання і фізичною особою; фізичними особами (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Гранична сума готівкових розрахунків

№ з/п	Суб'єкти в розрахунках	Гранична сума готівкових розрахунків	Норма положення № 148
1.	Суб'єкти господарювання (у розрахунках між собою)	10 000 грн (включно) впродовж одного дня за одним або кількома платіжними документами	Пп. 1 п. 6
2.	Суб'єкти господарювання з фізичною особою (непідприємцем)	50 000 грн (включно) впродовж одного дня за одним або кількома платіжними документами	Пп. 2 п. 6
3.	Фізичні особи між собою – за договорами купівлі-продажу, що підлягають нотаріальному посвідченню	50 000 грн (включно) у межах одного договору, що посвідчується нотаріально	П. 7

Водночас розрахунки, які здійснюються за допомогою платіжної картки без зняття при цьому готівки (тобто платіжний термінал), вважаються безготівковими (ч. 3 ст. 341 ГКУ). Такі операції не належать до касових, а отже, «готівкові» обмеження на них не поширюються [13].

Кількість суб'єктів, з якими можна здійснювати готівкові розрахунки впродовж дня, не обмежується. Іншими словами, сума «готівкових» обмежень встановлюється з кожним контрагентом окремо, а не сукупно за всіма за день. Це означає, що загальна сума денних готівкових розрахунків може перевищувати встановлені межі. Головне, щоб вона не перевищувала їх за кожною конкретною юридичною або фізичною особою.

Платежі понад встановлені граничні суми варто проводити виключно через банки або небанківські фінансові установи.

Порядок організації готівкових та безготівкових розрахунків включає, зокрема, організацію зберігання наявних коштів у касі підприємства, порядок встановлення ліміту каси, порядок оформлення касових документів, зокрема видачу готівки під звіт, ведення касової книги, документальне оформлення й облік грошових коштів на рахунках у банку.

Принципи формування первинного та поточного забезпечення обліку коштів базуються на загальних принципах ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [53].

Готівка, яка надходить у касу підприємства, має бути оприбуткована в день її отримання в повній сумі. Тобто на суму, що фактично надійшла до каси, виписують прибутковий касовий ордер (форма № КО-1), а потім на його підставі касир у день надходження готівки здійснює запис у касовій книзі. До самого ж касового ордера може бути додано документ, на підставі якого він складений. Грошові кошти, що надійшли до каси підприємства (з банку, у вигляді готівкової виручки від реалізації або в результаті повернення раніше виданої під звіт готівки), можуть бути видані на будь-які цілі без попереднього зарахування їх на поточний рахунок у банку [54].

Видача готівки з каси здійснюється за видатковим касовим ордером (форма № КО-2) або відомостями на видачу готівки. Обов'язковим є підпис одержувача на ВКО, у разі його відсутності підприємство може сплатити штраф [54].

Під час документального оформлення касових операцій важливо розмежувати обов'язки між касиром та бухгалтером. В обов'язки бухгалтера, на якого покладена відповідальність за облік касових операцій, входять виписка й оформлення касових ордерів [54]. Після оформлення касового ордера бухгалтер передає його на підпис відповідним посадовим особам. Так, ПКО підписує головний бухгалтер. Що стосується ВКО, то, крім головного бухгалтера, він має бути підписаний також керівником підприємства.

Бухгалтер до передачі касових ордерів у касу реєструє їх у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (форма № КО-3) [54]. Після отримання з бухгалтерії прибуткових та/або видаткових касових ордерів касир:

– перевіряє правильність їх складання і виписування;

– здійснює за ними безпосередньо операції приймання (видачі) готівки;

– відображає записи за касовими ордерами у касовій книзі.

Нумерація прибуткових і видаткових касових ордерів відбувається з початку кожного року з номера «1».

Варто зазначити, що ВКО і відомість на виплату готівки потребують більш ретельного контролю. Так, їх перед передачею в касу повинен підписувати не лише головний бухгалтер, а й керівник підприємства. Але якщо до документа на видачу готівки додано заяви на видачу готівки, розрахунки тощо, на яких є дозвільний підпис керівника, його підпис на самому касовому ордері (відомості) не є обов'язковим.

Корінці ПКО, за якими готівка була отримана в касу, і ВКО, за якими була видана з каси, додають до звіту касира. Після обробки цього звіту прибуткові та видаткові касові ордери комплектують у хронологічному порядку, нумерують і формують у справи відповідно до номенклатури справ. Вони зберігаються, відповідно до законодавства, відповідальною особою.

Усі надходження і видачу готівки в національній валюті підприємства відображають у касовій книзі (форма № КО-4), яка є регістром аналітичного обліку.

Обов'язки контролю за правильним веденням касової книги покладаються на головного бухгалтера.

Під час оформлення касової книги необхідно враховувати такі вимоги Положення № 148:

– касова книга роздруковується у двох примірниках. Один примірник залишається в касовій книзі. Другий – є звітом касира, за яким він звітує про рух грошових коштів у касі. Тобто у процесі складання електронного документа касової книги роздруковується вкладний аркуш касової книги і звіт касира;

– записи в касовій книзі касир здійснює за операціями отримання або видачі готівки за кожним касовим ордером і відомістю на виплату готівки в день її надходження або видачі;

– за відсутності руху готівки в касі впродовж робочого дня записи в касовій книзі за цей день не здійснюються і листи касової книги не друкуються;

– у разі роздрукування вкладного аркуша касової книги наприкінці місяця повинна автоматично роздруковуватися загальна кількість аркушів касової книги за цей місяць, а в разі роздрукування наприкінці року – їх загальна кількість за рік [54].

Строк зберігання касових книг, як і інших касових документів, становить 3 роки (за умови завершення перевірки державними фіскальними органами з питань дотримання податкового законодавства).

Для синтетичного обліку касових операцій призначено активний рахунок 30 «Готівка». За дебетом рахунка відображають надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – їх виплату. Дебетове сальдо вказує на залишок готівки в касі підприємства на відповідну дату. За журнальною формою обліку за дебетом рахунка 30 «Готівка» ведуть Відомість 1.1, а за кредитом – Журнал 1, підсумки яких наприкінці місяця переносять до Головної книги.

За дебетом субрахунку 301 «Готівка в національній валюті» відображається залишок та надходження грошових коштів до каси підприємства, а за кредитом – виплата грошових коштів з каси підприємства у національній валюті.

На субрахунку 302 «Готівка в іноземній валюті» підприємства здійснюють операції з валютою у перерахунку на національну валюту України (за кожним видом валюти окремо).

Основні бухгалтерські проведення з обліку готівкових коштів відображено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку готівкових коштів

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Надійшла та оприбуткована до каси готівка з рахунку в банку	12 000	301	311
2.	Надійшла до каси виручка від реалізації продукції	6 000	301	361
3.	Погашена дебіторська заборгованість готівкою	20 000	301	377, 361, 374
4.	Надійшов до каси залишок невикористаної підзвітної суми	2 000	301	372
5.	Внесено до каси готівку як вклад засновника до статутного капіталу	25 000	301	46
6.	Оприбутковані, виявлені під час інвентаризації, надлишки в касі готівки в національній валюті	1 700	301	719
7.	Здана з каси готівка на рахунок у банк	4 800	311	301
8.	Виплачена працівникам заробітна плата з каси	68 000	661	301
9.	Відображена нестача готівки в касі внаслідок інвентаризації	1 500	375	301
10.	Видано готівку під звіт на господарські потреби	6 000	372	301

Бухгалтерія після одержання звіту касира здійснює перевірку обґрунтованості всіх записів у звіті, проставляє кореспонденцію рахунків на кожному документі і заповнює Журнал 1 за кредитом рахунка 30 «Готівка» і Відомість 1 за дебетом цього рахунка, в яких реєструє одержані й видані кошти за цільовим призначенням.

Наприкінці місяця у Журналі 1 і Відомості 1 підраховують надходження й витрати готівки і визначають на 1-ше число наступного місяця залишок коштів у касі, який має бути тотожним такому самому показникові в Касовій книзі. Підсумкові дані цих регістрів записують до Головної книги.

З метою контролю за збереженням готівкових коштів на підприємствах проводиться інвентаризація каси. Для проведення інвентаризації каси, що має здійснюватися відповідно до наказу керівника, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації каси складає Акт про результати інвентаризації наявних коштів. Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок тощо.

У разі зміни матеріально відповідальних осіб акт складається в трьох примірниках (для матеріально відповідальної особи, яка здала цінності; матеріально відповідальної особи, яка прийняла цінності, а також бухгалтерії).

Нестача грошових коштів у касі, виявлена у разі інвентаризації незалежно від причин виникнення, оформляється записом:

Дебет 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

Кредит 301 «Готівка в національній валюті».

На вартість нестачі товарно-матеріальних цінностей, що підлягає відшкодуванню винними особами, в бухгалтерському обліку роблять запис:

Дебет 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

Кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Відшкодування збитку проводиться шляхом внесення готівки до каси винною особою:

Дебет 301 «Готівка в національній валюті»;

Кредит 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Або сума відшкодування збитку утримується із заробітної плати працівника:

Дебет 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кредит 301 «Готівка в національній валюті».

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

Рахунок 33 «Інші кошти» має такі субрахунки:

331 «Грошові документи в національній валюті»;

332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

За дебетом рахунка 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів у касу підприємства та коштів у дорозі, за кредитом – вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

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

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

1. Облік грошових документів:

Придбання путівок прямо у постачальника та через підзвітну особу:

Дебет 371 «Розрахунки за виданими авансами»;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – перераховано аванс суб'єкту туристичної діяльності або закладу охорони здоров'я;

Дебет 641 «Розрахунки за податками»;

Кредит 644 «Податковий кредит» – відображено податковий кредит з ПДВ»;

Дебет 331 «Грошові документи в національній валюті»;

Кредит 371 «Розрахунки за виданими авансами» – одержано путівку від постачальника»;

Дебет 644 «Податковий кредит»;

Кредит 371 «Розрахунки за виданими авансами» – закрито розрахунки з податкового кредиту».

В іншому випадку складається така кореспонденція:

Дебет 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

Кредит 301 «Готівка в національній валюті» – видано кошти в підзвіт на придбання путівки»;

Дебет 331 «Грошові документи в національній валюті»;

Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – відображено надходження путівки через підзвітну особу»;

Дебет 641 «Розрахунки за податками»;

Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – відображено податковий кредит з ПДВ».

Під час видачі путівок працівникам підприємства складають таку кореспонденцію:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кредит 719 «Інші доходи від операційної діяльності» – передано співробітнику путівку»;

Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кредит 331 «Грошові документи в національній валюті» – списано собівартість путівки»;

Дебет 311«Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – одержано оплату від співробітника.

Аналітичний облік грошових документів здійснюється за їх видами.

Облік коштів у дорозі

До грошових коштів у дорозі, які обліковуються на субрахунках 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» і 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» відносять виручку, одержану підприємством за послуги, виконані роботи або реалізовану

готову продукцію, внесену в касу банку або поштового відділення для зарахування на поточний рахунок, але які ще не зараховані за призначенням. Підставою для відображення сум в обліку є у разі здавання виручки квитанція установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здавання виручки інкасаторам банку тощо.

Дебет 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – зарахована виручка від реалізації продукції готівкою через підзвітних осіб, яка здана в банк або касу поштових відділень на підставі квитанції банку»;

Дебет 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

Кредит 301 «Готівка в національній валюті» – передані кошти інкасатору»;

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» – зараховані кошти в дорозі на поточний рахунок».

Під час журнальної форми обліку операції на рахунку 33 «Інші кошти» обліковують у Журналі 1 та Відомості 1.3. За кожним рахунком у зазначених облікових регістрах передбачено окремі розділи. Записи здійснюють на підставі виписок банку та інших документів так само, як і на рахунку 31.

2.3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та інструменти безготівкових розрахунків

Для здійснення розрахунків і зберігання грошових коштів підприємства відкривають в уповноважених установах банків поточні рахунки. Порядок відкриття поточного рахунка визначений Інструкцією про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої Постановою правління НБУ від 12.11.2003 № 492 [72].

Поточний рахунок – це рахунок підприємства, відкритий в уповноваженій установі банку для зберігання готівки і проведення розрахункових операцій цього підприємства. Він відкривається в банку відповідно до чинного законодавства.

Поточний валютний рахунок може бути відкритий: юридичним особам резидентам; фізичним особам підприємцям; представництвам юридичних осіб нерезидентів; дипломатичним, консульським, торговельним підприємствам; іноземним інвесторам юридичним та фізичним особам; фізичним особам непідприємцям нерезидентам України.

Обслуговуючий банк – це банк, в якому відкрито поточний рахунок.

Підприємства можуть відкривати декілька поточних рахунків у різних установах банків, але зобов'язані повідомити про це податкові органи у триденний термін, а також виділити один основний з цих рахунків для сплати податків.

Для відкриття поточного рахунку, згідно з Інструкцією про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої Постановою правління НБУ від 12.11.2003 № 492, підприємство повинно подати до установи банку визначений перелік документів [72].

Підприємства мають право відкривати поточні рахунки в національній та іноземній валюті. Поточний рахунок в іноземній валюті відкривають підприємства для здійснення розрахунків у безготівковій формах для забезпечення розрахунків з борговими зобов'язаннями та кредитами в іноземній валюті.

Документи на відкриття банківського рахунку підприємств особисто представляють банк особи, які мають право першого та другого підписів.

Банки відкривають поточні рахунки суб'єктам підприємницької діяльності впродовж 10 календарних днів після отримання банком повного пакета документів на відкриття рахунків.

Про відкриття рахунка підприємство повинно повідомити органи податкової інспекції та установу банку, в якій ще відкриті рахунки підприємства (впродовж 3-х робочих днів). У випадку відкриття поточного чи депозитного рахунка суб'єкта підприємницької діяльності до отримання банками від суб'єкта підприємницької діяльності повідомлення про відкриття (закриття) рахунка з відміткою про взяття рахунка на облік податковим органом, операції з цього рахунка здійснюються тільки після зарахування засобів.

Датою початку видаткових операцій за рахунком підприємства в банку є дата реєстрації отримання банком зазначеного повідомлення. Повідомлення зберігається у справі з юридичного оформлення рахунка.

Порядок проведення операцій на рахунках у банку регулюються Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою НБУ від 21.01.2004 № 22 [52].

Інструкція встановлює загальні правила, види і стандарти розрахунків юридичних і фізичних осіб та банків у грошовій одиниці України на території України, що здійснюються за участю банків.

На поточному рахунку можуть проводитися операції з готівкою та безготівкові розрахунки.

Безготівкові розрахунки – перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді.

Безготівкові розрахунки на рахунку в банку здійснюються за такими формами розрахункових документів:

– платіжне доручення;
– платіжна вимога-доручення;
– платіжна вимога;
– розрахунковий чек;
– акредитив.

Платіжне доручення – розрахунковий документ, який є письмово оформленим дорученням клієнта банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунка.

Розрахунки платіжним дорученням – одна з найпоширеніших форм безготівкових розрахунків у господарському обороті України. Позитивною рисою розрахунків із застосуванням платіжних доручень є їхній універсальний характер. Доручення широко застосовується в розрахунках за різними платежами.

Платіжне доручення широко використовується для здійснення розрахунків з бюджетом, органами соціального страхування і для здійснення попередньої оплати.

Платіжна вимога-доручення – це документ, який складається з двох частин: верхня – вимога; нижня – доручення. Верхня заповнюється постачальником, а нижня цим підприємством. Розпорядження про примусове списання (стягнення) коштів стягувач оформляє на бланку платіжної вимоги згідно з вимогами до заповнення реквізитів розрахункових документів, що викладені у певному розділі, і не менше ніж у трьох примірниках.

Платіжна вимога про примусове списання коштів на підставі виконавчого документа оформляється та подається державним виконавцем, а на списання податкового боргу за рішенням податкового органу – податковим органом, на підставі визнаної претензії – підприємством-кредитором, за договірним списанням – отримувачем коштів.

Платіжну вимогу на примусове списання (стягнення) коштів на підставі виконавчого документа приймає від стягувача безпосередньо керівник банку або уповноважена ним особа.

Розрахунковий чек – розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.

Акредитив – це договір, що містить зобов'язання банку, за яким цей банк за дорученням клієнта зобов'язаний виконати платіж на користь постачальника у певній сумі.

Під час розрахунків акредитивами виникають економічні відносини між чотирма суб'єктами:

– заявник акредитива – платник, який звернувся до банку, що його обслуговує, для відкриття акредитива;

– банк-емітент – банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнтові;

– бенефіціар – юридична особа, на користь якої виставлений акредитив;

– виконуючий банк – банк бенефіціара або інший банк, що за дорученням банку-емітента виконує акредитив.

З рахунка в банку можна одержати готівку для виплати заробітної плати, на відрядження тощо, а також внести готівку на рахунок. Такі операції оформлюються такими документами:

– грошовий чек;

– заява на переказ готівки.

Грошовий чек – це спеціальний грошовий документ певної форми, який містить розпорядження банку видати певну суму з поточного рахунка особи, яка підписала чек. Отримання грошей з банку здійснюється через касира за грошовим чеком. Для одержання банком чекової книжки необхідно заповнити заяву. Вона повинна бути завірена печаткою і підписом керівника підприємства. За цією заявою касир отримує чекову книжку на 25–50 чеків, зберігає її в касі, виправлення в чеку не допускаються. На корінцях чека вказується прізвище касира, який отримує гроші в банку.

Заява на переказ готівки складається для внесення готівки на рахунок у банку. Заява на переказ готівки в банк складається з 2-х частин:

– перша частина – заява – залишається в банку;

– друга частина – квитанція – передається підприємству.

Під час оформлення банківських документів не допускається ніяких виправлень, підчисток, помарок. Ці документи дійсні лише за наявності двох підписів і відтиску печатки.

Банк реєструє всі проведені операції з надходження та списання коштів з поточного рахунка у спеціальній виписці з особового рахунка.

Виписка банку – це дублікат записів на особовому рахунку підприємства. До виписки банку обов’язково прикладаються виправдні документи на проведені операції. Основні реквізити виписки: назва підприємства; номер рахунка; дата здійснення операції; дата попередньої виписки; вхідний залишок; суми зарахованих коштів або перерахованих у розрізі платників чи одержувачів із вказівкою їх назв та номерів рахунків і кодів банку; залишок коштів на кінець дня.

Під час надходження виписки банку бухгалтер повинен її опрацювати:

1) виписка нумерується, перевіряється наявність виправдовуючих документів на списання та зарахування коштів, а також відповідність сум у виписці сумам у прикладених документах;

2) записи у виписці контируються. Оскільки виписка банку є документом банку, зарахування коштів на поточний рахунок у виписці буде відображатися за кредитом, а списання – за дебетом (тому що для банку рахунок підприємства є пасивним).

Виписка з особового рахунка – реєстр аналітичного обліку, вона є підставою для записів господарських операцій на синтетичних рахунках.

Для бухгалтерського обліку операцій на рахунку в банку призначений активний рахунок 31 «Рахунки в банках». За дебетом рахунка відображається зарахування коштів, за кредитом – списання (перерахування) коштів з рахунка. Дебетове сальдо рахунка показує залишок грошей на рахунку на певну дату, воно повинно збігатися із залишком у виписці банку на цю дату.

У табл. 2.3 наведена кореспонденція рахунків за рахунком 31 «Рахунки в банках».

Таблиця 2.3

Типова кореспонденція рахунків операцій на поточному рахунку в національній валюті

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Надійшла від покупців виручка від реалізації продукції, робіт, послуг	36 000	311	361
2.	Внесена з каси на рахунки в банках готівка	7 000	311	301, 302
3.	Перехована постачальниками різні суми у зв'язку з перерахунками	8 000	311	631
4.	Повернено раніше виданий аванс	2 000	311	371
5.	Надійшли суми за висунуті претензії	4 500	311	374
6.	Повернуті на рахунки в банках перерахунки сум фінансовими органами	5 900	311	641
7.	Надійшли суми від окремих осіб в погашення заборгованості з відшкодування завданого збитку	3 000	311	375

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
8.	Суми вкладів, що надійшли від засновників, які раніше підписалися на акції	12 000	311	46
9.	Одержано довгострокову та короткострокову позику банку	80 000	311	501,601
10.	Оплачені різні витрати на капітальне вкладення	15 000	15	311
11.	Оплачено за розрахункове касове обслуговування	1 200	92	311
12.	Готівка, що надійшли до каси з банку	5 000	301	311
13.	Погашена заборгованість перед постачальниками і підрядчиками	15 800	631	311
14.	Помилково списані банком суми	3 700	374	311
15.	Перераховані платежі до бюджету	9 000	641	311
16.	Погашення заборгованості з відрахування органам соціального страхування	3 000	652	311
17.	Перерахування авансу підзвітним особам	4 000	372	311
18.	Сплачені пені, штрафи, неустойки	7 900	948	311
19.	Погашена заборгованість з короткострокової та довгострокової позики банку	40 000	501, 601	311

У разі ручного ведення бухгалтерського обліку регістрами синтетичного обліку за рахунком 31 «Рахунки в банках» є Журнал 1 і Відомість 1.2.

2.4. Облік руху грошових коштів на валютних рахунках

Облік операцій з використанням іноземної валюти регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [11].

НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України. У НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» вживаються такі терміни:

Валюта звітності – грошова одиниця України.

Валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Іноземна валюта – валюта інша, ніж валюта звітності.

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різними валютними курсами.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Одним з принципів бухгалтерського обліку є принцип єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці (гривнях та копійках).

Тому грошові кошти в іноземній валюті й операції з ними варто обліковувати у гривнях та копійках шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ на відповідну дату.

Для контролю за реальним рухом грошових коштів і розрахунками в іноземній валюті грошові кошти та розрахунки в іноземній валюті повинні відображатися і в іноземній валюті. Тому на підприємствах ведуть або два комплекти облікових реєстрів (у гривнях та інвалюті), або записують суми операцій в одному реєстрі у вигляді дробу (в чисельнику іноземна валюта, а в знаменнику її еквівалент у гривнях).

Перерахунок коштів та операцій в іноземній валюті здійснюється на різні дати:

– здійснення господарської операції (у межах її обсягу) за курсом НБУ на дату здійснення операції;

– балансу.

Оскільки валютний курс НБУ може змінюватися, то за перерахунком однакової кількості одиниць інвалюти на різні дати може виникати курсова різниця (різниця між оцінками однакової кількості одиниць інвалюти за різними валютними курсами).

Курсові різниці можуть бути позитивними чи негативними. Позитивні різниці списуються на доходи підприємства, а саме за кредитом рахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», а негативні курсові різниці – на витрати підприємства в дебет рахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці» або 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» [21].

Для здійснення розрахунків та зберігання грошових коштів підприємства, зокрема в іноземній валюті, відкривають в уповноважених установах банків поточні рахунки. Поточні рахунки в іноземній валюті відкривають підприємства всіх видів та форм власності у разі необхідності для проведення розрахунків в іноземній валюті. Суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків у національній та іноземній валюті за своїм вибором і згодою банків.

Порядок відкриття рахунку в іноземній валюті визначений Інструкцією про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої постановою правління НБУ від 12.11.2003 № 492 [72]. Перелік документів для відкриття поточного рахунку в іноземній валюті та порядок його відкриття ідентичні під час відкриття рахунка в національні валюті.

У разі проведення розрахунків у безготівковій формі через поточний рахунок в іноземній валюті підприємства використовують ті самі первинні документи, що й під час операцій на поточному рахунку в національній валюті. Також банк щоденно видає власнику рахунка в іноземній валюті виписку з особового рахунка.

Для бухгалтерського обліку операції на рахунку в банку в іноземній валюті призначений активний рахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». За дебетом цього рахунка відображають зарахування коштів, за кредитом – перерахування коштів. Дебетове сальдо показує залишок іноземної валюти на рахунку на певну дату, воно повинно збігатися із залишком у виписці банку на цю дату [21].

Перед оформленням у бухгалтерському обліку операцій з купівлі-продажу інвалюти зверніть увагу: «курсова різниця» – це різниця між двома курсами НБУ. Для обліку курсових різниць використовуються рахунки 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Курсові різниці визначаються за правилами п. 8 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» на дату балансу та на дату здійснення операції. Залишок інвалюти на дату придбання та дату балансу має бути оцінений саме за курсом НБУ; різниця між курсом НБУ та курсом обслуговуючого банку – це не курсова різниця з точки зору НП(С)БО 21. Інколи цю суму називають «сумова різниця», але такий термін у НП(С)БО відсутній. Ця різниця призводить до прибутку / збитку від купівлі-продажу валюти та відображається на рахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» або 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти». Наприклад, купівля інвалюти зазвичай призводить до збитку, оскільки курс придбання вищий за курс НБУ, а продаж інвалюти – до прибутку, тому що курс продажу теж вищий за курс НБУ.

Валютні обмеження такі: впродовж 365 календарних днів мають завершуватися розрахунки у валюті за ЗЕД-контрактом. Це проміжок часу між датою оформлення митної декларації та датою здійснення платежу, тобто між постачанням та остаточним розрахунком за товари, роботи, послуги. Валютний контроль діє й на попередню оплату, тобто проміжок часу між авансом та отриманням товару, роботи, послуги.

Відсутній обов’язковий продаж інвалюти в експортерів – його скасовано з 20 травня 2019 р. постановою НБУ від 06.02.2019 № 35. Однак, попри цю відміну, виручка все одно банками спочатку зараховується на розподільчий рахунок. Проте за валютним контролем є винятки: операції до 400 тис. грн, які взагалі не підпадають під валютний контроль за розрахунками; в особливих ситуаціях, наприклад імпорті-експорті без фактичного ввезення-вивезення продукції, коли валютний контроль банком припиняється після продажу такої продукції нерезиденту за кордоном. 400 тис. грн – це не тільки вартісне обмеження валютного контролю, але й вартісна межа фінмоніторингу 2020 р.

Також варто звернути увагу ще на такі особливості:

– не можна розраховуватися готівковою інвалютою. Валюту суб'єкту підприємству можна придбати тільки через банк, а розрахунки нею здійснювати лише через банківські рахунки (п. 16 Положення № 5) [62];

– розраховуватися іноземною валютою на території України, як і раніше, заборонено; для купівлі / продажу валюти банку треба подати заяву у довільній формі або ще й доручення. Порядок купівлі-продажу та його документальне оформлення регулюється обслуговуючим банком, тому зверніться за консультацією до банку, який буде проводити валютні операції, оскільки можуть бути ще й додаткові документи щодо фінмоніторингу; для оформлення розрахунку інвалютою використовується платіжне доручення в інвалюті; знімати валюту через банкомат на території України не можна; продаж валюти банк має здійснити за дорученням клієнта впродовж 5 банківських робочих днів для валют 1 групи класифікатора валют (долар, євро, валюти країн ЄС, фунт стерлінгів, швейцарський франк та деякі інші).

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Загальний порядок ведення касових операцій.
2. Документування касових операцій.
3. Загальні положення щодо здійснення операцій на рахунках у банках.
4. Форми безготівкових розрахунків.

Тестові завдання

1. Передано готівку з каси в банк:

а) Д-т 31 К-т 30;

б) Д-т 30 К-т 31;

в) Д-т 63 К-т 30;

г) Д-т 30 К-т 36.

2. Грошові кошти, які призначені для погашення поточних зобов'язань, відображаються у балансі у складі:

а) необоротних активів;

б) оборотних активів;

в) власного капіталу;

г) поточних зобов'язань.

3. У II розділі активу балансу грошові кошти відображаються за статтею:

а) кошти на рахунках у банку;

б) грошові кошти та їх еквіваленти;

в) касова готівка;

г) оборотні грошові кошти.

4. Якою кореспонденцією рахунків відображається депонування грошових коштів, не виплачених з каси працівнику під час встановленого терміну виплати заробітної плати:

а) Д-т 661 К-т 662;

б) Д-т 311 К-т 301;

в) Д-т 662 К-т 301;

г) Д-т 661 К-т301.

5. Аналітичний облік на рахунку 31 здійснюється:

а) за випискаами банку;

б) платіжними дорученнями;

в) касовою книгою;

г) акредитивом.

6. Аналітичний облік за рахунком 30 ведеться у:

а) касовій книзі;

б) прибуткових і видаткових касових ордерах;

в) Відомості 1.1;

г) Журналі 1.

7. Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі:

а) прибуткового касового ордера;

б) чекової книжки;

в) касової книги;

г) акредитива.

8. Під час внесення грошових коштів на рахунок банку подається:

а) виписка банку;

б) заява на переказ готівки;

в) платіжне доручення;

г) чек.

9. Яким бухгалтерським записом відображається безготівкове отримання коштів готівкою від покупців за реалізовані без попередньої оплати товари:

а) Д-т 301 К-т 361;

б) Д-т 311 К-т 361;

в) Д-т 311 К-т 631;

г) Д-т 361 К-т 311.

10. На підставі яких документів оформляються касові операції з надходження та видатків грошових коштів:

а) прибуткові та видаткові касові ордери;

б) чекові книжки;

в) розрахунково-платіжні відомості;

г) векселі.

11. Яким записом оформляється видача з каси підзвітній особі сум для придбання матеріалів:

а) Д-т 201 К-т 301;

б) Д-т 372 К-т 301;

в) Д-т 301 К-т 311;

г) Д-т 301 К-т 372.

12. Яким записом оформляється господарська операція з отримання готівки в касу з поточного рахунку для виплати заробітної плати працівникам основного виробництва:

а) Д-т 231 К-т 631;

б) Д-т 301 К-т 661;

в) Д-т 301 К-т 311;

г) Д-т 661 К-т 311.

13. Яким документом оформлюють перерахування до бюджету сум податків, утриманих із заробітної плати працівників підприємств:

а) платіжна вимога;

б) платіжне доручення;

в) розрахунковий чек;

г) фіскальний чек.

14. Яка кореспонденція рахунків складається під час здійснення операцій з оплати з поточного рахунку в національній валюті постачальникам за отримані товари:

а) Д-т 201 К-т 301;

б) Д-т 631 К-т 331;

в) Д-т 311 К-т 631;

г) Д-т 631 К-т 311.

15. Записи на синтетичному рахунку 30 «Готівка» виконуються на основі:

а) прибуткових і видаткових касових ордерів;

б) касової книги;

в) первинних документів з надходження і витрат грошей;

г) відривних листів касової книги і прикладених до них первинних документів.

16. Яким бухгалтерським записом оформляється надходження безготівкових коштів за реалізовану вітчизняним покупцям продукцію:

а) Д-т 362 К-т 27;

б) Д-т 311 К-т 361;

в) Д-т 301 К-т 631;

г) Д-т 311 К-т 631.

17. Запис із синтетичного субрахунку 311 «Поточний рахунок в національній валюті» виконується на основі таких первинних документів:

а) платіжних доручень, рахунків;

б) виписок з поточного рахунка;

в) виписок з поточного рахунка з прикладеними до них первинними документами;

г) довідок бухгалтерії.

18. Яка кореспонденція рахунків складається під час отримання в касу з поточного рахунка готівки на господарські потреби обслуговуючих виробництв:

а) Д-т 91 К-т 372;

б) Д-т 301 К-т 372;

в) Д-т 301 К-т 311;

г) Д-т 372 К-т 311.

19. Грошові кошти – це:

а) готівка, депозити;

б) готівка, кошти на рахунках у банках;

в) готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання;

г) інша відповідь.

20. Повернуто на поточний рахунок у національній валюті невикористаний акредитив або залишок чекової книжки:

а) Д-т 313 К-т 311;

б) Д-т 331 К-т 313;

в) Д-т 311 К-т 313;

г) Д-т 311 К-т 312.

21. Відображено від'ємну операційну курсову різницю за валютою, що перебуває в касі підприємства:

а) Д-т 945 К-т 302;

б) Д-т 714 К-т 302;

в) Д-т 302 К-т 945;

г) Д-т 334 К-т 302.

22. Який первинний документ підтверджує факт здавання виручки до установи банку працівником підприємства:

а) банківська виписка зі штампом банку та підписом робітника банку;

б) квитанція до заяви на переказ готівки за підписом касира, бухгалтера установи банку і завірена штампом банку;

в) видатковий касовий ордер з підписом головного бухгалтера і керівника підприємства;

г) наказ керівника і договір на інкасацію.

23. Ким обмежується гранична сума готівкового розрахунку:

а) підприємством;

б) установою банку;

в) постановою Правління Національного банку України;

г) Міністерством фінансів України.

24. Виплачено заборгованість постачальнику з електронного гаманця:

а) Д-т 63 К-т 315;

б) Д-т 63 К-т 316;

в) Д-т 63 К-т 335;

г) Д-т 36 К-т 335.

25. З поточного рахунка перераховано заборгованість за єдиним соціальним внеском:

а) Д-т 68 К-т 311;

б) Д-т 62 К-т 311;

в) Д-т 64 К-т 311;

г) Д-т 65 К-т 311.

26. На основі звіту касира бухгалтер здійснює записи до:

а) касової книги;

б) виписки банку;

в) Журналу 1;

г) головної книги.

27. Списання коштів з електронного ПДВ – рахунка на оплату податкових зобов'язань з ПДВ відображається кореспонденцією рахунків:

а) Д-т 641 К-т 311;

б) Д-т 641 К-т 315;

в) Д-т 641 К-т 313;

г) Д-т 641 К-т 316.

Практичні завдання

Завдання 2.1

Вихідні дані

Підприємство здійснило такі господарські операції:

– отримало грошові кошти з банку на виплату зарплати – 23 тис. грн;

– видало зарплату працівникам – 23 тис. грн;

– отримало грошові кошти з банку на господарчі потреби і відрядження – 1 200 грн;

– видало кошти підзвітній особі на придбання канцелярських товарів – 400 грн;

– видало кошти на відрядження директору – 800 грн;

– повернуло в касу грошові кошти, отримані працівником як позички – 2,8 тис. грн;

– отримало авансовий звіт працівника за придбання канцелярських товарів – 420 грн;

– надало авансовий звіт на суму за відрядженням – 870 грн;

– повернуто в касу невикористану суму на відрядження – ? грн;

– відшкодовані з каси грошові кошти працівникові – ? грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити операції з руху грошових коштів в обліку.

Завдання 2.2

Вихідні дані

Підприємство здійснило такі операції:

– отримало на поточний рахунок оплату від покупця за готову продукцію – 28 тис. грн;

– перерахувало кошти постачальнику за матеріали – 18 тис. грн;

– отримало кошти в касу на виплату: заробітної плати – 5 тис. грн, дивідендів – 2 300 грн, на відрядження – 980 грн;

– видало заробітну плату – 5 тис. грн;

– видало на відрядження – 980 грн;

– видало дивіденди – 2 300 грн;

– повернуло невикористані грошові кошти в касу від підзвітної особи – 190 грн;

– повернуло кошти в банк – 190 грн.

Необхідно: відобразити операції з руху грошових коштів в обліку.

Завдання 2.3

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти кореспонденції рахунків.

2. Визначити залишок грошових коштів підприємства «Зірка» на поточному рахунку станом на 01.08.202_.

Вихідні дані

– станом на 01.07.202_ на поточному рахунку підприємства «Зірка» був залишок грошових коштів у національній валюті в сумі 45 800 грн. За липень 202_ року підприємством було здійснено такі господарські операції:

– надійшли грошові кошти за реалізовану готову продукцію в сумі 36 000 грн;

– отримано довгострокову позику у банку КБ «Альфа-банк» – 50 000 грн;

– погашено заборгованість перед постачальниками в сумі 45 000 грн;

– отримано грошові кошти в касу для видачі заробітної плати працівникам – 15 000 грн, на господарські потреби – 1 000 грн;

– видано заробітну плату працівникам – 13 000 грн.

Завдання 2.4

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти кореспонденції рахунків.
2. Визначити залишок грошових коштів підприємства.

Вихідні дані

Журнал господарських операцій у касі підприємства «Борис» наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Господарські операції підприємства «Борис» за січень 202_ року

Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
04.01	Одержано з поточного рахунка в КБ «Мрія» в касу грошові кошти для виплати заробітної плати за грудень 202_ року	48 000		
05.01	Виплачено заробітну плату працівникам за грудень 202_ року	48 000		
05.01	Надійшла виручка від реалізації продукції ТОВ «Сена»	20 000		
05.01	Внесено виручку до поточного рахунка в банку КБ «Мрія»	20 000		
18.01	Отримано з банку КБ «Мрія» в касу на господарські потреби (260 грн) та на відрядження (1 140 грн)	1 400		
18.01	Видано на господарські потреби	260		
18.01	Видано на відрядження	1 140		
19.01	Оприбутковано на склад матеріали, придбані підзвітною особою	220		
19.01	Повернуто підзвітною особою в касу невикористані кошти	40		

Завдання 2.5

Вихідні дані

Підприємство уклало договір з банком і відкрило електронний гаманець:

– 10.08.202_ було зараховано на електронний гаманець підприємства 1 200 грн;

– 12.08.202_ покупець придбав у підприємства товар (собівартість – 800 грн) на суму 1 460 грн (зокрема, ПДВ), розрахувавшись електронними грошима;

– 13.08.202_ товар доставлено покупцеві;

– 15.08.202_ підприємство придбало товари в іншого суб'єкта господарювання за електронні гроші на суму 1 000 грн (зокрема, ПДВ). Цього самого дня було отримано товар;

– 16.08.202_ підприємство вирішило перевести 200 грн з електронного гаманця на поточний рахунок (курс конвертації: одна електронна гривня до однієї безготівкової). Водночас комісія банку становить 2 % від суми конвертації. Комісію утримують з коштів на конвертацію до зарахування їх на рахунок підприємства.

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти кореспонденції рахунків.
2. Визначити залишок грошових коштів підприємства.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Особливості обліку касових операцій в іноземній валюті.
2. Облік коштів на інших рахунках банку в національній валюті.
3. Облік коштів на валютних рахунках у банку та валютних операцій.
4. Облік інших коштів.

Термінологічний словник

Акредитив – це договір, що містить зобов'язання банку, за яким цей банк за дорученням клієнта зобов'язаний виконати платіж на користь постачальника у певній сумі.

Безготівкові розрахунки – перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів.

Валюта звітності – грошова одиниця України.

Валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Виписка банку – це дублікат записів на особовому рахунку підприємства.

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

Грошові кошти – грошова одиниця України, яка виконує функцію засобу платежу та обліковується на рахунках у банках.

Грошовий чек – це спеціальний грошовий документ певної форми, який містить розпорядження банку видати певну суму з поточного рахунка особи, яка підписала чек.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

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

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

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Ліміт каси – це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечувати роботу на початку наступного робочого дня.

Операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Поточний рахунок – це рахунок підприємства, відкритий в уповноваженій установі банку для зберігання готівки і проведення розрахункових операцій цього підприємства. Він відкривається в банку відповідно до чинного законодавства.

Платіжна вимога-доручення – розпорядження про примусове списання (стягнення) коштів стягувач оформляє на бланку платіжної вимоги згідно з вимогами до заповнення реквізитів розрахункових документів, що викладені у певному розділі і не менше ніж у трьох примірниках.

Платіжне доручення – розрахунковий документ, який є письмово оформленим дорученням клієнта банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунка.

Розрахунковий чек – розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.

ТЕМА 3
ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ТА ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

3.1. Економічна сутність, визнання та класифікація фінансових інвестицій

Для ефективного використання тимчасово вільних активів підприємства здійснюють фінансові інвестиції.

Основні принципи оцінки та відображення в обліку і звітності фінансових інвестицій визначаються НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» та НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [82; 83].

Визначення фінансових інвестицій наведено у НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти», згідно з якими ***фінансові інвестиції*** – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора [83].

Фінансові інвестиції визначаються як активи, які утримуються підприємством з метою:

– одержання доходів у вигляді дивідендів або відсотків від їх володіння;

– набуття вигідних відносин з іншими підприємствами, установами, організаціями або контролю над їх діяльністю;

– майбутньої вигоди від зростання вартості здійснених інвестицій.

Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій підприємство може:

– отримувати дохід;

– набувати вплив і контроль над об’єктом інвестування;

– мати інші вигоди.

Дохід від інвестицій – це отримання відсотків або дивідендів.

Вплив здійснюється з метою отримання нематеріальних вигід – доступ до технології, якими володіє підприємство – об’єкт інвестування, вплив на його фінансову, комерційну та господарську діяльність. Об’єкт інвестування може також володіти стратегічними

запасами сировини, необхідної інвестору, або перебувати в інвестиційно привабливому економічному середовищі та ін.

До інших вигід можна віднести здійснення інвестицій з метою отримання майбутніх вигід, як, наприклад, зростання вартості акцій.

Залежно від терміну, впродовж якого підприємство очікує володіти фінансовими інвестиціями, вони поділяються на:

– поточні;

– довгострокові.

Поточними є інвестиції, які підприємство має намір та можливість утримувати не більше ніж протягом дванадцяти місяців з дати придбання або впродовж операційного циклу, якщо він більше зазначеного терміну.

Довгостроковими є фінансові інвестиції, які утримуються протягом терміну, який перевищує 12 місяців або операційний цикл.

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

– інвестиції, що засвідчують відносини позики;

– інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні підприємства, установи, організації.

Інвестиції, які засвідчують ***відносини позики***, придбаваються підприємством з метою отримання відсотків від надання в тимчасове користування вільних активів. Документами, які засвідчують факт здійснення таких інвестицій, є облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати.

Інвестиції, які засвідчують ***право власності*** на частку в майні іншого підприємства, установи чи організації, здійснюються як з метою отримання доходу від володіння часткою майна іншого суб'єкта господарювання у вигляді дивідендів, так і для набуття контролю або вигідних відносин з інвестиційно привабливим об'єктом. Документами для підтвердження факту володіння часткою майна є акції, приватизаційні папери.

Тобто документальним підтвердженням здійснення фінансових інвестицій є цінні папери.

Відповідно до Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» **цінним папером** є документ установленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове

право, визначає взаємовідносини емітента цінного папера (особи, яка видала цінний папір) і особи, що має права на цінний папір, та передбачає виконання зобов'язань за таким цінним папером, а також можливість передачі прав на цінний папір та прав за цінним папером іншим особам [75].

Нижче наведені види цінних паперів та їх характеристика, згідно із Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок», які підтверджують факт здійснення фінансових інвестицій підприємством (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Види цінних паперів

Вид документа	Визначення
Акція	Іменний цінний папір, який посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України та законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств
Облігація	Цінний папір, що посвідчує внесення його першим власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбачений проспектом емісії строк та виплатити дохід за облігацією, якщо інше не передбачено проспектом емісії
Ощадний сертифікат	Ощадний (депозитний) сертифікат – цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання із закінченням встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав. Ощадний (депозитний) сертифікат є неемісійним цінним папером, що видається на певний строк (під відсотки, передбачені умовами його видачі)
Інвестиційний сертифікат	Цінний папір, який розміщується інвестиційним фондом, інвестиційною компанією, компанією з управління активами пайового інвестиційного фонду та посвідчує право власності інвестора на частку в інвестиційному фонді, взаємному фонді інвестиційної компанії та пайовому інвестиційному фонді

Цінні папери за формою існування поділяються на **бездокументарні** цінні папери та **документарні** цінні папери.

Бездокументарним цінним папером є обліковий запис на рахунку в цінних паперах у системі депозитарного обліку цінних паперів.

Документарним цінним папером є паперовий або електронний документ, оформлений у визначеній законодавством формі, що містить найменування виду цінного папера, а також визначені законодавством реквізити.

Оскільки фінансові інвестиції є активом, їх оцінка повинна бути достовірно визначена. Порядок оцінки залежить від дати проведення оцінки та змісту господарської операції.

3.2. Облік поточних фінансових інвестицій

Для обліку операцій з поточними фінансовими інвестиціями «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» передбачено рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», який має субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції» [61].

Придбані фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю за дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції». З кредиту цього рахунка собівартість інвестицій списується у разі їх реалізації або погашення. Поточні фінансові інвестиції в більшості випадків здійснюються з метою одержання доходу у вигляді відсотків та їх подальшого продажу.

Інвестиції, які утримуються для перепродажу, повинні бути переоцінені на дату балансу за кожною інвестицією окремо з огляду на їх справедливу вартість.

У разі зростання справедливої вартості інвестиції на звітну дату – дооцінка відображається за кредитом рахунка 746 «Інші доходи». Результат зниження справедливої вартості інвестиції – уцінка – відображається за дебетом рахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» [61].

Нарахування доходу з інвестицій у відсотках відображається за кредитом рахунка 732 «Відсотки одержані» в кореспонденції з дебетом рахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» [61].

Приклад 1. Підприємство станом на січень 202_ р. має такі фінансові інвестиції (облігації інших емітентів): інвестиції в підприємство А – 50 000 грн, інвестиції в підприємство Б – 60 000 грн, інвестиції в підприємство В – 43 000 грн. А їх ринкова вартість на звітну дату становить: облігації підприємства А – 54 000 грн, облігації підприємства Б – 58 000 грн, облігації підприємства В – 48 000 грн. За час перебування інвестицій в інвестора були нараховані відсотки за інвестиціями в сумі 18 000 грн.

У бухгалтерському обліку переоцінка інвестицій на звітну дату та нарахування відсотків будуть відображені так (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Облік придбання та переоцінки поточних фінансових інвестицій

Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Придбано поточні фінансові інвестиції за рахунок коштів банку	153 000	35	311
2. Проведено переоцінку вартості фінансових інвестицій:			
підприємства А	4 000	35	746
підприємства Б	2 000	975	35
підприємства В	5 000	35	746
3. Нараховані відсотки за інвестиціями	18 000	373	732
4. Одержані на рахунок у банку відсотки за інвестиціями	18 000	311	373

Одержання доходів від реалізації фінансових інвестицій відображається за кредитом рахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій». Списання собівартості реалізованих фінансових інвестицій здійснюється в дебет рахунка 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій».

Приклад 2. Підприємство в лютому 202_ року придбало ощадний сертифікат банку на пред'явника на суму 140 000 грн з метою його подальшого продажу під час зростання ринкової вартості. За результатами торгів на фондовій біржі в червні 202_ року вартість ощадного сертифіката банку зросла і становить 164 000 грн. Підприємство продає зазначений сертифікат. Сплачена комісійна винагорода 1 800 грн брокерській конторі за здійснену реалізацію.

У бухгалтерському обліку реалізація ощадного сертифіката буде відображена так (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Облік реалізації ощадного сертифіката

Дата	Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
Лютий 202_ р.	Придбано ощадний сертифікат за рахунок коштів банку	140000	35	311
Червень 202_ р.	Отримано кошти на рахунок від реалізації ощадного сертифіката	164000	311	741
Червень 202_ р.	Списано собівартість реалізованого ощадного сертифіката	140000	971	35
Червень 202_ р.	Сплачена з рахунка в банку комісійна винагорода та списана на витрати підприємства	1800	971	311
Червень 202_ р.	Списано на фінансові результати доходи від реалізації ощадного сертифіката	164000	741	79
Червень 202_ р.	Списано на фінансові результати собівартість реалізації ощадного сертифіката	141800	79	971
Червень 202_ р.	Відображено фінансовий результат	22200	79	44

Регістром синтетичного обліку поточних фінансових інвестицій є розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 35 та субрахунку 184), до якого складається Відомість 4.2 «Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій» [31].

3.3. Оцінка фінансових інвестицій

На дату проведення фінансових інвестицій, тобто придбання цінних паперів, що підтверджують їх проведення, фінансові інвестиції оцінюються за ***первісною вартістю***. Первісною вартістю фінансових інвестицій є їх собівартість.

Формування собівартості фінансової інвестиції залежить від джерела її надходження, а саме:

– придбання за грошові кошти;

– обмін на цінні папери власної емісії;

– обмін на інші активи.

Собівартість фінансової інвестиції, придбаної за грошові кошти, складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється ***шляхом обміну на цінні папери власної емісії,*** то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється ***шляхом обміну на інші активи,*** то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

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

Фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства ***оцінюються та обліковуються за методом участі в капіталі*** за умови, якщо вони були здійснені на термін більше 12 місяців, тобто це довгострокові фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства.

Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових

інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Спільна діяльність може проводиться зі створенням юридичної особи та без створення юридичної особи.

Спільна діяльність зі створенням юридичної особи передбачає здійснення фінансових інвестицій учасниками такої діяльності. Фінансові інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) його учасниками ***обліковуються за методом участі в капіталі*** на останній день місяця, в якому вони стали контрольними.

Контрольний учасник спільного підприємства припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність.

Спільна діяльність ***без створення юридичної особи не передбачає здійснення фінансових інвестицій***. Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності.

Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

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

Цей метод обліку фінансових інвестицій є найпростішим і застосовується передусім до поточних фінансових інвестицій та інших вкладень, справедливу вартість яких можна достовірно визначити на основі аналізу операцій з купівлі-продажу відповідних інвестицій на ринку.

Справедливою вартістю цінних паперів є їх поточна ринкова вартість на фондовому ринку, а за її відсутності – експертна оцінка. Підтвердженням справедливої вартості цінних паперів може бути виписка про їх ціну за результатами торгів на біржі. Для визначення справедливої вартості може бути також використана інформація щодо котирування активів, які є предметом інвестування.

У разі якщо справедлива вартість фінансових інвестиції на дату складання звітності перевищує їх балансову вартість, то сума збільшення відображається у складі інших фінансових доходів з відповідною переоцінкою балансової вартості інвестицій. Якщо ж справедлива вартість є меншою за балансову, то відбувається уцінка фінансових інвестицій з відображенням відповідних втрат за статтею «інші витрати» звіту про фінансові результати.

Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій вони мають свої особливості під час відображення у балансі підприємства (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Вид інвестицій	Вартість на дату балансу	Відображення у складі	
		доходів	витрат
1	2	3	4
Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі)	За справедливою вартістю	Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших доходів	Сума зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших витрат
Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо	За собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції		Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат
Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення	За амортизованою собівартістю	Сума амортизації дисконту відображається у складі інших фінансових доходів	Сума амортизації премії відображається у складі інших фінансових витрат

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4
Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства)	За вартістю, що визначена за методом участі в капіталі. Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування	Сума зменшення балансової вартості інвестицій включається до складу втрат від участі в капіталі	Сума збільшення балансової вартості інвестицій включається до складу доходу від участі в капіталі

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

3.4. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій і організацій» передбачено рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, установ і організацій облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, і має такі субрахунки:

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

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» [61].

Придбані фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю за дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». З кредиту ж цих рахунків собівартість інвестицій списується у разі їх реалізації або погашення.

Інвестиції, які утримуються інвестором до повного їх погашення, обліковуються на рахунку 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам». За ***інвестиціями, які утримуються інвестором до повного їх погашення***, наприкінці кожного звітного періоду на суму ***амортизації премії*** зменшується балансова вартість фінансової інвестиції та відображається за дебетом рахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій». Сума амортизації дисконту збільшує балансову вартість інвестиції та записується за кредитом рахунка 746 «Інші доходи» [21].

Нарахування доходу за інвестиціями у відсотках відображається за кредитом рахунка 732 «Відсотки одержані» в кореспонденції з дебетом рахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Облік інвестицій, які засвідчують відносини позики, наведений у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Облік інвестицій, які засвідчують відносини позики
(придбання облігацій та амортизація премії)

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Придбані довгострокові облігації за рахунок коштів банку	143	311
2.	Нараховані відсотки за облігаціями	373	732
3.	Одержані відсотки з облігацій на рахунок у банку	311	373
4.	Нарахована амортизація премії за облігаціями	975	143
5.	Нарахована амортизація дисконту за облігаціями	143	746
6.	Повернуті облігації емітента за номінальною вартістю	311	143
7.	Списані на фінансові результати доходи з відсотків за фінансовими інвестиціями	732	79
8.	Списані на фінансові результати доходи з амортизації дисконту	746	79
9.	Списані на фінансові результати витрати на амортизацію премії	79	975

Облік інвестицій, які засвідчують право власності на частку в майні об'єкта інвестування, ведеться на рахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі». Проте в подальшому балансова вартість інвестицій повинна бути:

– зменшена на суму одержаних дивідендів пропорційно своєї частки;

– збільшена або зменшена на суму прибутку (або зменшена на суму збитку) одержаного об'єктом інвестування пропорційно своєї частки;

– збільшена або зменшена на суму будь-яких інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування пропорційно своєї частки.

Якщо за результатами діяльності асоційованого, дочірнього або спільного підприємства отримано прибутки, то частка інвестора у прибутках такого підприємства відображається за кредитом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі», а якщо збитки – то за дебетом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі».

Будь-яке збільшення власного капіталу асоційованого, дочірнього або спільного підприємства, відповідно до частки інвестора відображається також за кредитом рахунка зменшення 72 «Дохід від участі в капіталі», а зменшення – за дебетом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі».

Отримані від асоційованого, дочірнього або спільного підприємства дивіденди обліковуються за дебетом рахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і кредитом 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

У бухгалтерському обліку операції з врегулювання суми інвестиції, яка обліковується за методом участі в капіталі, будуть відображені таким способом (табл. 3.6):

Таблиця 3.6

Облік інвестицій за методом участі в капіталі

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Придбані акції іншої юридичної особи-емітента	500 000	141	311
2.	Збільшено вартість інвестицій за рахунок чистого прибутку об'єкта інвестування	210 000	141	72
3.	Зменшення вартості інвестиції на частку в зменшенні іншого додаткового капіталу	54 000	96	141
4.	Зменшення вартості інвестиції на частку отриманих дивідендів	120 000	373	141
5.	Одержані дивіденди на рахунок у банку від емітента	120 000	311	373

Регістром синтетичного обліку довгострокових фінансових інвестицій є розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 35 та субрахунку 184), до якого складається Відомість 4.2 «Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій» [31].

Придбання інвестицій на відносинах позики, які будуть утримуватися до їх погашення, свідчать про те, що інвестор не має ні наміру, ні можливості продавати їх до закінчення встановленого терміну їхньої дії. Такі інвестиції здійснюються, як правило, шляхом придбання цінних паперів – облігацій та ощадних сертифікатів банку.

Після закінчення терміну обігу інвестору буде повернута номінальна вартість придбаного цінного папера. Але проценти або дохід виплачуються в обумовлений у документі термін.

Підприємство може придбавати фінансові інвестиції за собівартістю, яка нижче їхньої номінальної вартості, ***з дисконтом***, або вище – ***з премією.***

Дисконт – це сума перевищення номінальної вартості цінних паперів над їх вартістю під час первісного визнання без урахування нарахованих на час придбання процентів, якщо така вартість нижча, ніж номінальна вартість.

Премія – це сума перевищення вартості цінних паперів під час їх первісного визнання без урахування нарахованих (накопичених) на час придбання процентів над їх номінальною вартістю.

У Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок» наведено лише визначення ***дисконтних облігацій,*** згідно з якими це облігації, що розміщуються за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість. Різниця між ціною придбання та номінальною вартістю облігації, яка виплачується власнику облігації під час її погашення, становить ***дохід (дисконт)*** за облігацією [75].

У будь-якому випадку різниця між номінальною вартістю та вартістю придбання амортизується впродовж періоду з дати придбання інвестиції до дати її погашення ***за методом ефективної ставки відсотка*** відповідно до складеного графіка амортизації премії або дисконту.

Наприкінці кожного звітного періоду на суму амортизації премії зменшується балансова вартість фінансової інвестиції, а сума амортизації дисконту збільшує балансову вартість інвестиції. У результаті вартість інвестиції на дату погашення відповідає її номінальній вартості. А в балансі інвестиції відображаються за амортизованою собівартістю.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Тобто оцінка фінансових інвестицій на дату балансу, які здійснюються з метою відносин позики та утримуються на підприємстві до їх погашення, здійснюється ***за методом ефективної ставки відсотка.***

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ефективна ставка відсотка – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Відсотки визнаються доходами у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування активами.

Сутність методу ефективної ставки відсотка полягає в тому, що премія та дисконт амортизуються так, щоб у результаті отримати постійну ставку дохідності облігацій відносно їх балансової вартості на початок будь-якого року.

Приклад 1. Підприємство придбало 2 січня 2017 р. облігації іншого емітента, які підлягають погашенню через 4 роки зі сплатою 10 % щорічно, за 200 000 грн. Номінальна вартість облігацій – 180 000 грн.

Оскільки облігації придбані за ціною, вищою ніж номінальна, то вважається, що вони **придбані з премією**, яка повинна амортизуватися впродовж 4 років. Оцінка інвестиції: собівартість – 200 000 грн; термін фінансової інвестиції – 4 роки; річна сума премії – 5 000 грн ((200 000 – 180 000) : 4); сума річного відсотка – 18 000 грн (180 000 х 10 %); ефективна ставка відсотка – 6,84 % (ЕСВ = (18 000 – 5 000) / ((200 000 + 180 000) : 2) = 6,84 %)

Підприємство здійснює розрахунок амортизації премії за облігацією (розрахунки виконані із заокругленням).

Сума відсотка за ефективною ставкою визначається шляхом множення амортизованої собівартості на попередню дату на ефективну ставку відсотка.

Сума амортизації премії визначається як різниця між номінальною сумою відсотка та сумою відсотка за ефективною ставкою.

Амортизована собівартість інвестиції визначається шляхом віднімання від амортизованої її собівартості суми амортизації премії.

Таблиця 3.7

Графік амортизації премії за придбаними облігаціями

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації премії (ст. 2 – ст. 3)	Амортизована собівартість інвестиції (відображається у звітності на кінець кожного року)
02.01.2017				200 000
31.12.2017	18 000	13 680 = 200 000 х 6,84 %	4 320 = 18 000 – 13 680	195 680 = 200 000 – 4 320
31.12.2018	18 000	13 384 = 195 680 х 6,84 %	4 616 = 18 000 – 13 384	191 064 = 195 680 – 4 616
31.12.2019	18 000	13 068 = 191 064 х 6,84 %	4 932 = 18 000 – 13 068	186 132 = 191 064 – 4 932
31.12.2020	18 000	11 868** = 18 000 – 6 132	6 132* = 186 132 – 180 000	180 000 = 186 132 – 6 132
Разом	**72 000**	**52 000**	**20 000**	**х**

*в останній рік сума амортизації премії визначається як різниця, яка належить до повного списання вартості придбання фінансових інвестицій до їх номінальної вартості;

** в останній рік сума відсотка за ефективною ставкою визначається як різниця між номінальною сумою відсотків та сумою амортизації премії.

Приклад 2. Підприємство придбало 2 січня 2017 р. облігації іншого емітента, які підлягають погашенню через 4 роки зі сплатою 10 % щороку, за 200 000 грн. Номінальна вартість облігацій – 230 000 грн.

Оскільки облігації придбані за ціною нижчою, ніж номінальна, то вважається, що вони придбані з дисконтом, який повинен амортизуватися впродовж 4 років.

Оцінка інвестиції: собівартість – 200 000 грн; термін фінансової інвестиції – 4 роки; річна сума дисконту – 7 500 грн ((200 000 – 230 000) : 4); сума річного відсотка – 23 000 грн (230 000 х 10 %); ефективна ставка відсотка – 7,21 % (ЕСВ = (23 000 + (–7 500) / ((200 000 + 230 000) : 2) = 8,37 %).

Підприємство здійснює розрахунок амортизації дисконту за облігацією (розрахунки виконані із заокругленням).

Сума відсотка за ефективною ставкою визначається шляхом множення амортизованої собівартості на попередню дату на ефективну ставку відсотка.

Сума амортизації дисконту визначається як різниця між номінальною сумою відсотка та сумою відсотка за ефективною ставкою.

Амортизована собівартість інвестиції визначається шляхом додавання до амортизованої її собівартості суми амортизації дисконту.

Таблиця 3.8

Графік амортизації дисконту за придбаними облігаціями

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума процента за ефективною ставкою	Сума амортизації дисконту (ст. 2 – ст. 3)	Амортизована собівартість інвестиції (відображається у звітності на кінець кожного року)
02.01.2017				200 000
31.12.2017	23 000	14 420 = 200 000 х 7,21 %	8 580 = 23 000 – 14 420	208 580 = 200 000 + 8 580
31.12.2018	23 000	15 039 = 208 580 х 7,21 %	7 961 = 23 000 – 15 039	211 996 = 208 580 + 7 961
31.12.2019	23 000	15 285 = 211 996 х 7,21 %	7 715 = 23 000 – 15 285	219 711 = 211 996 + 7 715
31.12.2020	23 000	7 989** = 23 000 – 10 289	10 289* = 230 000 – 219 711	230 000 = 219 711 + 10 289
Разом	**92 000**			

*в останній рік сума амортизації дисконту визначається як різниця, яка належить до повного списання вартості придбання фінансових інвестицій до їх номінальної вартості;

** в останній рік сума відсотка за ефективною ставкою визначається як різниця між номінальною сумою відсотків та сумою амортизації дисконту.

Інвестиції, які ***засвідчують право власності***, здійснюються з метою:

– безпосереднього одержання доходу у вигляді дивідендів;

– для створення бажаних відносин з об'єктом інвестування.

Інвестор може здійснювати інвестиції також і з метою отримання спільного результату (вести спільну діяльність) або характер здійсненої інвестиції свідчить про те, що об'єкт інвестування перебуває під суттєвим впливом інвестора.

Підприємства, установи та організації, на які інвестор може здійснювати значний вплив або контролювати їх діяльність, називають асоційованими, дочірніми, спільними. Відносини між ними обумовлюють можливість однієї сторони (інвестора) контролювати або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншої (об'єкта інвестування), і вони таким способом, стають пов'язаними сторонами.

Свідченням наявності суттєвого впливу є: представництво в раді директорів або аналогічного керівного органу, участь у прийнятті рішень, взаємообмін персоналом та забезпечення підприємства необхідною технічною інформацією.

Такі фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі, сутність якого полягає в тому, що балансова вартість інвестицій збільшується (зменшується) на суму відповідного збільшення (зменшення) частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Цей метод припиняють застосовувати з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування перестає відповідати критеріям асоційованого, дочірнього або спільного підприємства.

Контроль інвестора над об'єктом інвестування може здійснюватися трьома шляхами:

1) інвестор купує всі активи підприємства, установи чи організації, тобто стає його власником;

2) інвестор об'єднує активи та зобов'язання свого підприємства й об'єкта інвестування шляхом створення нової юридичної особи;

3) інвестор купує частку активів об'єкта інвестування, яка дозволяє йому здійснювати вирішальний вплив на його фінансову, господарську та комерційну політику (не менше 20 % акцій).

Застосування цього методу обумовлене тим, що об'єкт інвестування перебуває у відносинах, які зумовлюють його безпосередню залежність від інвестора у розмірі, пропорційному частці в статутному капіталі.

Приклад 3. Підприємство володіє 30 % акцій іншої юридичної особи, тобто виступає пов'язаною стороною, що означає здійснення контролю над його діяльністю. Первісна вартість придбаних акцій становила 500 000 грн. Упродовж двох років об'єктом інвестування отримано прибуток у розмірі 700 000 грн, проведена уцінка основних засобів у сумі 180 000 грн і виплачено дивіденди на суму 400 000 грн.

Балансова вартість інвестиції на кінець звітного періоду повинна бути скорегована на суму: частки інвестора в чистому прибутку об'єкта інвестування – 210 000 грн (700 000 х 30 %); частки інвестора у зменшенні іншого додаткового капіталу (від уцінки основних засобів) об'єкта інвестування – 54 000 грн (180 000 х 30 %); частки інвестора у дивідендах – 120 000 грн (400 000 х 30 %), і становитиме:

Таблиця 3.9

Розрахунок балансової вартості інвестицій

Збільшення вартості інвестицій		**Зменшення вартості інвестицій**	
Балансова вартість інвестиції на початок періоду	500 000		
Частка інвестора в чистому прибутку	210 000		
		Частка інвестора в іншому капіталі	54 000
		Частка інвестора у дивідендах	120 000
Балансова вартість інвестиції на кінець періоду	536 000		

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Сутність та визнання фінансових інвестицій.
2. Придбання короткострокових фінансових інвестицій.
3. Реалізація (продаж) поточних фінансових інвестицій.
4. Розкриття інформації про короткострокові фінансові інвестиції у фінансовій звітності.
5. Узагальнення операцій з обліку короткострокових фінансових інвестицій у регістрах бухгалтерського обліку.

Тестові завдання

1. Формування первісної вартості фінансових інвестицій залежить від:

а) способу оцінки;

б) способу придбання;

в) іншого способу;

г) комісійної винагороди.

2. Який номер має Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Фінансові інвестиції»:

а) НП(С)БО 11;

б) НП(С)БО 10;

в) НП(С)БО 14;

г) НП(С)БО 12.

3. Собівартість фінансових інвестицій з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії), – це:

а) ринкова вартість;

б) амортизована собівартість;

в) справедлива вартість;

г) первісна вартість.

4. Поточні фінансові інвестиції в балансі входять до розділу:

а) оборотні активи;

б) необоротні активи;

в) витрати майбутніх періодів;

г) довгострокові зобов'язання.

5. Ефективна ставка відсотка під час придбання фінансових інвестицій з дисконтом визначається:

а) шляхом ділення суми річного відсотка та дисконту на середню величину собівартості інвестиції та вартості погашення;

б) шляхом множення номінальної вартості інвестицій на фіксовану ставку відсотка;

в) шляхом множенням ставки річного відсотка на дисконт;

г) шляхом множення ставки річного відсотка на дисконт шляхом ділення різниці суми річного доходу за фіксованою ставкою та річного дисконту на середню величину собівартості інвестицій та вартості її погашення.

6. Довгострокові фінансові інвестиції підлягають переоцінці, якщо вони оцінюються за:

а) амортизованою собівартістю;

б) справедливою вартістю;

в) методом участі в капіталі.

7. Довгострокові фінансові інвестиції в акції оцінюють за методом участі в капіталі:

а) якщо частка інвестора становить більше 25 % власного капіталу об'єкта інвестування й інвестор має намір їх продати впродовж 12 місяців з дати придбання;

б) якщо частка інвестора становить 50 % власного капіталу об'єкта інвестування;

в) незалежно від частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування;

г) якщо частка інвестора становить менше 25 % власного капіталу об'єкта інвестування.

8. Який документ складається для кожного пакета придбаних цінних паперів:

а) реєстр;

б) звіт;

в) план;

г) опис.

9. Яким бухгалтерським записом відображається нарахування дивідендів з придбаних акцій, які оцінюються за методом участі в капіталі:

а) Д-т 373 К-т-732;

б) Д-т 373 К-т-14.1;

в) Д-т 311 К-т-373;

г) Д-т 311 К-т-732.

10. Ефективна ставка відсотка під час придбання цінних паперів до погашення з премією розраховується як:

а) різниця річного доходу за фіксованою ставкою відсотка та річної суми премії, що ділиться на середню величину собівартості і номінальної вартості інвестиції;

б) сума річного доходу за фіксованою ставкою та річної суми премії, що ділиться на середню величину собівартості і номінальної вартості інвестицій;

в) добуток номінальної вартості інвестицій і ставки фіксованого відсотка;

г) добуток річної суми премії і ставки фіксованого відсотка.

11. Амортизація дисконту визначається шляхом:

а) різниці річного доходу за фіксованою ставкою і добутку балансової вартості інвестиції на фіксовану ставку відсотка;

б) різниці добутку балансової вартості інвестиції на ефективну ставку відсотка і річного доходу за фіксованою ставкою відсотка;

в) різниці річного дисконту і річного доходу за фіксованою ставкою відсотка;

г) суми добутку балансової вартості інвестицій на ефективну ставку відсотка і річного доходу за фіксованою ставкою.

12. Річна сума амортизації премії розраховується шляхом:

а) різниці річного доходу за фіксованою ставкою і добутку балансової вартості фінансової інвестиції на ефективну ставку відсотка;

б) різниці добутку балансової вартості фінансової інвестиції на ефективну ставку відсотка і річного доходу за фіксованою ставкою;

в) суми добутку балансової вартості фінансової інвестиції на фіксовану ставку відсотка і річного доходу за фіксованою ставкою;

г) різниці балансової вартості фінансової інвестиції і річного доходу за фіксованою ставкою відсотка.

13. Яким бухгалтерським записом відображається нарахування відсотків за придбанні облігації:

а) Д-т 311 К-т 71;

б) Д-т 373 К-т 732;

в) Д-т 373 К-т 74;

г) Д-т 373 К-т 14.

14. Яким бухгалтерським записом відображається збільшення вартості фінансових інвестицій на суму, яка становить частку інвестора в чистому прибутку об'єкта інвестування під час її оцінки за методом участі в капіталі:

а) Д-т 14 К-т 74;

б) Д-т 35 К-т 73;

в) Д-т 14 К-т 72;

г) Д-т 95 К-т 14.

15. У разі обліку інвестицій за методом участі в капіталі зміни у складі власного капіталу об'єкта інвестування:

а) впливають на баланс інвестора;

б) не впливають на баланс інвестора;

в) впливають лише під час отримання об'єктом інвестування прибутків;

г) впливають лише під час отримання об'єктом інвестування збитків.

16. Грошовий депозитний вклад у банк строком на 15 місяців у балансі відображається як:

а) гроші;

б) довгострокові фінансові інвестиції за методом участі в капіталі;

в) інша дебіторська заборгованість;

г) інвестиції непов'язаним сторонам.

17. Перевищення вартості придбання фінансової інвестиції над її номінальною вартістю – це:

а) дисконт;

б) премія;

в) амортизована собівартість;

г) справедлива вартість.

18. Перевищення номінальної вартості фінансової інвестиції над вартістю її придбання – це:

а) справедлива вартість;

б) премія;

в) амортизована собівартість;

г) дисконт.

19. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу:

а) за первісною вартістю;

б) за справедливою вартістю;

в) за амортизованою собівартістю.

20. Яким НП(С)БО регламентується оцінка фінансових інвестицій:

а) НП(С)БО 7;

б) НП(С)БО 10;

в) НП(С)БО 19;

г) НП(С)БО 12.

21. Яким бухгалтерським записом відображається зменшення вартості фінансових інвестицій на суму, яка становить частку інвестора у збитку об'єкта інвестування під час її оцінки за методом участі в капіталі:

а) Д-т 97 К-т 35;

б) Д-т 95 К-т 35;

в) Д-т 95 К-т 14;

г) Д-т 97 К-т 14.

22. Яким бухгалтерським записом відображається амортизація дисконту:

а) Д-т 95 К-т 14;

б) Д-т 14 К-т 73;

в) Д-т 37 К-т 14;

г) Д-т 95 К-т 35.

23. Яким бухгалтерським записом відображається амортизація премії:

а) Д-т 37 К-т 14;

б) Д-т 95 К-т 35;

в) Д-т 95 К-т 14;

г) Д-т 14 К-т 73.

24. Якщо придбання інвестицій здійснювалось в обмін на цінні папери власної емісії, то первісна оцінка повинна проводитися за переданих цінних паперів:

а) номінальною вартістю придбаних цінних паперів;

б) собівартістю виготовлення цінних паперів;

в) вартістю переданих цінних паперів;

г) амортизованою собівартістю.

Практичні завдання

Завдання 3.1

Вихідні дані

ПрАТ «Трієра» здійснює купівлю акцій ПрАТ «Галина». Номінал акції – 50 грн, кількість придбаних акцій – 1 000 шт., ціна продавця – 180 грн. Витрати, пов'язані з купівлею, становили: плату консультанту – 8 600 грн, плату за перереєстрацію власників – 1 % від суми угоди, винагороду посереднику – 1 140 грн. Загальна кількість випущених акцій – 10 000 штук.

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити первісну вартість акцій, придбаних з метою отримання дивідендів.
2. Скласти кореспонденції рахунків.

Завдання 3.2

Вихідні дані

Компанія «Інвестсервіс» 03.01.202_ придбала 50 штук 8 %-их облігацій на суму 25 460 грн. Номінал однієї облігації – 510 грн. Облігації випущені строком на 5 років з виплатою відсотків один раз на рік. За послуги з придбання облігацій брокерській конторі було оплачено 1 020 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити вартість отриманих облігацій.
2. Скласти кореспонденції рахунків.

Завдання 3.3

Вихідні дані

Інвестиційна компанія «Інвестсервіс» придбала 3 000 простих акцій ПрАТ «Агрофарм» 15 січня ц.р. за ціною 5 грн за акцію. На дату покупки емісія ПрАТ «Агрофарм» – 10 000 простих акцій, номінальною вартістю 10 грн за акцію. 31 грудня 202_р. ПрАТ «Агрофарм» оголосила прибуток у розмірі 50 000 грн, оголосила і виплатила дивіденди в сумі 10 000 грн. Інших змін у власному капіталі емітента не було.

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити оцінку інвестицій за методом участі в капіталі на 31 грудня ц.р.
2. Скласти кореспонденції рахунків.

Завдання 3.4

Вихідні дані

Керівництво ТОВ «Самсон» вирішило продати акції ПрАТ «Мир», балансова вартість яких на момент продажу 30 000 грн. 30.04 – посередником перерахована продажна вартість акцій – 3 500 грн. 03.05 – підписаний акт прийому-передачі цінних паперів.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити на рахунках реалізацію інвестицій.

Завдання 3.5

На основі наведених даних необхідно:

Визначити первинну вартість цінних паперів та скласти кореспонденцію рахунків на основі таких даних.

Вихідні дані

ПрАТ «Каштан» придбало 1 000 акцій за ціною 2,5 грн за одну акцію. Номінальна вартість акції – 1,2 грн. Витрати, пов'язані з оформленням операції, становили:

консультативні послуги – 1 075 грн;

послуги комерційного брокера – 1 % від вартості заключного погодження (з урахуванням ПДВ);

оплата реєстратору – 2 000 грн (без ПДВ).

Завдання 3.6

Вихідні дані

04.01 ц.р. ПрАТ «Альманах» придбало для перепродажу прості акції ПрАТ «Готель Україна» 200 шт. за 200 грн кожна і прості акції ПрАТ «Нафтохімпром» 2 000 шт. за 250 грн кожна. Крім того, придбані 4 привілейовані акції ПрАТ «Акваланг» за ціною 2 250 грн кожна. Послуги брокера – 2 % від вартості цінних паперів.

На основі наведених даних необхідно:

1. Зробити розрахунок первісної вартості акцій кожного емітента.

2. Внести відомості про інвестиційний портфель у таблицю 1.

3. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Первісна вартість поточних фінансових інвестицій

Вид придбаних акцій	Вартість (без послуг брокера)			Послуги брокера		Усього первісна вартість	
Емітент	Кількість	Ціна 1 од.	Сума	На 1 акцію	На пакет	Одиниці	Пакета

Питання для самостійної роботи студентів

1. Оцінка довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу.
2. Облік фінансових інвестицій, що надають право власності.
3. Відображення довгострокових фінансових інвестицій за справедливою вартістю.
4. Відображення довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.
5. Відображення фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю.
6. Відображення фінансових інвестицій за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.
7. Облік фінансових інвестицій у спільну діяльність.
8. Фінансові інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи.
9. Фінансові інвестиції у спільну діяльність без створення юридичної особи.
10. Розкриття інформації щодо фінансових інвестицій у Примітках до фінансової звітності.

Термінологічний словник

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Бездокументарний цінний папір – обліковий запис на рахунку в цінних паперах у системі депозитарного обліку цінних паперів.

Дисконт – це сума перевищення номінальної вартості цінних паперів над їх вартістю під час первісного визнання без урахування нарахованих на час придбання відсотків, якщо така вартість нижча, ніж номінальна вартість.

Довгострокові фінансові інвестиції – інвестиції, які утримуються впродовж терміну, який перевищує 12 місяців або операційний цикл.

Документарний цінний папір – паперовий або електронний документ, оформлений у визначеній законодавством формі, що містить найменування виду цінного папера, а також визначені законодавством реквізити.

Дохід від інвестицій – це отримання відсотків або дивідендів.

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Поточні інвестиції – інвестиції, які підприємство має намір та можливість утримувати не більше ніж протягом дванадцяти місяців з дати придбання або впродовж операційного циклу, якщо він більше зазначеного терміну.

Премія – це сума перевищення вартості цінних паперів під час їх первісного визнання без урахування нарахованих (накопичених) на час придбання відсотків над їх номінальною вартістю.

Собівартість фінансової інвестиції, придбаної за грошові кошти – ціна її придбання, комісійна винагорода, мито, податки, збори, обов'язкові платежі та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції.

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

ТЕМА 4
ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

4.1. Визначення, визнання, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості

Основним нормативним документом, що визначає методологічні принципи формування інформації про дебіторську заборгованість у бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності є НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [14], де зазначено, що **дебіторська заборгованість** – сума заборгованості дебіторів підприємству на визначену дату. **До дебіторів належать** юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дефініції поняття «дебіторська заборгованість» наведені у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Визначення поняття «дебіторська заборгованість»

Джерело	Тлумачення поняття
Коренева І. Н.	Дебіторська заборгованість – це складова оборотного капіталу, яка є комплексом вимог до фізичних чи юридичних осіб щодо оплати товарів, продукції, послуг
Кияшко О. М.	Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату, що виникла в результаті минулих подій, яку кредитор може вимагати відшкодувати
Дубровська Є. В.	Дебіторська заборгованість – неоплачені юридичними та фізичними особами послуги з транспортування вантажів та/або вилучені кошти з кругообігу підприємства, що мають документальне підтвердження, яке надає право на отримання боргу у вигляді грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів
Голов С. Ф.	Дебіторська заборгованість – це **фінансовий актив**, що є контрактним правом однієї сторони отримати гроші й узгоджується з відповідним зобов'язанням сплати іншої сторони
Лищенко О. Г.	Дебіторська заборгованість – це **фінансовий актив**, який є контрактним правом отримувати грошові кошти або цінні папери від іншого підприємства

Дебіторська заборгованість може бути **визнана активом** тільки в тому випадку, якщо:

– існує ймовірність того, що підприємство одержить майбутні економічні вигоди від такої дебіторської заборгованості;

– сума дебіторської заборгованості може бути достовірно визначена.

Дебіторська заборгованість включає всі вимоги підприємства до інших юридичних і фізичних осіб щодо грошей, товарів чи послуг.

У НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [14] дебіторська заборгованість класифікується за двома ознаками:

– за терміном погашення;

– за ймовірністю погашення.

Але доцільним є виділення ще одного критерію класифікації дебіторської заборгованості, а саме за об'єктом виникнення. На рисунку 4.1 виділено три ознаки класифікації дебіторської заборгованості.

Рис. 4.1. Класифікація дебіторської заборгованості

Операції називаються **товарними**, якщо йдеться про оплату продукції, товарів, робіт та послуг. Тобто товарна дебіторська заборгованість виникає внаслідок операційної діяльності підприємства, яка може передбачити продаж продукції, товарів, виконання робіт чи/та надання послуг. Дебіторами за товарною дебіторською заборгованістю є покупці та замовники, а також постачальники та підрядники, яким була сплачена попередня оплата (аванс) за одержання в майбутньому товарів, робіт, послуг.

Нетоварною дебіторською заборгованістю є така заборгованість, яка виникає в результаті розрахунків, які не належать до купівлі-продажу продукції, товарів, робіт, послуг. Зокрема, це дебіторська заборгованість, яка виникає в результаті розрахунків з підзвітними особами, за відсотками нарахованими, за векселями одержаними, за відшкодуванням завданих збитків.

За термінами погашення дебіторська заборгованість, згідно з НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», класифікується на **поточну** та **довгострокову**.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, що виникає у ході нормального операційного циклу або буде погашена впродовж дванадцяти місяців з дати балансу.

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

Залежно від ступеня впевненості в погашенні (ймовірністю погашення) заборгованості покупцями та замовниками за відвантажену їм продукцію передбачено таке групування поточної дебіторської заборгованості:

- заборгованість, термін оплати якої ще не настав;
- сумнівний борг;
- безнадійна заборгованість.

Підставою для продажу продукції, товарів, робіт, послуг покупцям є договір купівлі-продажу, де зазначається термін проведення оплати покупцем. **Заборгованість**, яка обліковується на балансі продавця **в межах терміну її оплати**, не викликає сумнівів щодо її погашення.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Визнання дебіторської заборгованості безнадійної регулюється законодавчою базою України. Згідно з Цивільним кодексом України **позовна давність** – це строк для захисту права за позовом особи, право якої порушене. Іншими словами, це строк, упродовж якого особа, право якої порушено, може вимагати захисту чи примусового здійснення свого права через суд. Цивільним кодексом України встановлений термін позовної давності три роки.

Оцінка дебіторської заборгованості, відповідно до НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», наведена у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Оцінка дебіторської заборгованості

Вид дебіторської заборгованості	**Вартість, за якою дебіторська заборгованість відображається в балансі**	**Примітки**
Довгострокова	Поточна вартість	Визначення поточної вартості залежить від **виду** дебіторської заборгованості та **умов її погашення**
Поточна	Первісна вартість	Під первісною вартістю у цьому випадку розуміється **вартість, за якою такий товар був реалізований**, а не його собівартість. **ПВ = Д – Тз – Впов.т.,** де ПВ – первісна вартість; Д – сума одержаного доходу; Тз – торгові знижки; В пов.т. – вартість повернених товарів
Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу)	Чиста реалізаційна вартість	**ЧРв = ПЗ – РСб,** де ЧРв – чиста реалізаційна вартість; ПЗ – сума поточної дебіторської заборгованості; РСб – сума створеного резерву сумнівних боргів

Оцінка довгострокової дебіторської заборгованості та відображення її в балансі підприємства, згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», визначається так: довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за їх **поточною вартістю.**

Визначення **поточної вартості** залежить від виду дебіторської заборгованості та умов її погашення.

Оцінка поточної дебіторської заборгованості залежить від причини її виникнення та її виду.

Поточна дебіторська заборгованість, що виникла в результаті реалізації продукції, товарів, робіт або послуг (далі – товарів) на умовах наступної оплати, оцінюється за **первісною вартістю.**

Під **первісною вартістю** у цьому випадку розуміється вартість, за якою такий товар був реалізований, а не його собівартість.

За такою **первісною вартістю** поточна дебіторська заборгованість, що виникла із зазначеної вище причини, враховується доти, доки не відбудеться одна з двох подій:

– буде здійснене її погашення і вона перестане існувати;

– виникне різниця між **справедливою вартістю** цієї дебіторської заборгованості та номінальною сумою коштів або/і їхніх еквівалентів, які підлягають одержанню за реалізований товар.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» **справедлива вартість** – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами.

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

Виникнення дебіторської заборгованості під час розрахунків з покупцями і замовниками відбувається у момент відвантаження (надання) продукції, товарів, робіт, послуг покупцям та замовникам без попередньої оплати.

Під час відвантаження продукції продавцем складається **товарно-транспортна або видаткова накладна**, де зазначається номер документа, дата складання, назва покупця, найменування матеріальних цінностей, що відвантажуються, одиниця виміру, ціна за одиницю без ПДВ, сума відвантаженої продукції (товарів) без ПДВ, окремо сума ПДВ і загальна сума до сплати за одержану продукцію. Якщо підприємство, зареєстроване як платник податку на додану вартість, покупцю видається **податкова накладна**. Для проведення подальшої оплати покупцем продавець виписує **рахунок-фактуру**, де зазначаються банківські реквізити продавця та вартість відвантаженої продукції (товарів).

У випадку надання послуг або виконання робіт між виконавцем та замовником укладається **Акт приймання-передачі робіт (послуг)**, до якого також додаються **податкова накладна** та **рахунок-фактура**.

Усі документи (крім податкової накладної) складаються у двох примірниках, де перший передається покупцю, а другий – залишається у продавця. Податкова накладна виписується лише в електронному вигляді та реєструється у Єдиному реєстрі податкових накладних. Підставою для відображення в обліку виникнення дебіторської заборгованості покупців та замовників є товарна-транспортна накладна або видаткова накладна та Акт приймання-передачі робіт (послуг). Рахунок-фактура є інформаційним джерелом для покупця щодо банківських реквізитів та суми оплати продавця. На підставі рахунка-фактури в обліку не складаються бухгалтерські проводки.

Розрахунки з покупцями та замовниками здійснюються за різними формами, що відображено на рисунку 4.2.

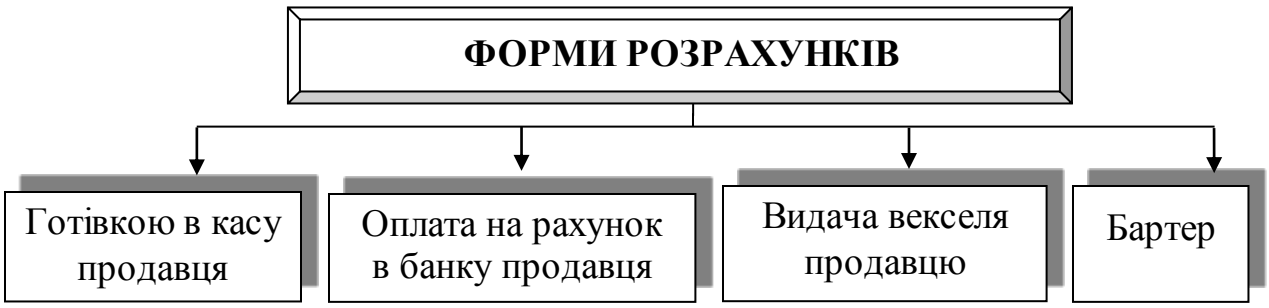

Рис. 4.2. Форми розрахунків з покупцями та замовниками

Готівкові розрахунки здійснюються через касу підприємства, що супроводжується складанням прибуткового касового ордера.

Безготівкові розрахунки через установу банку здійснюються шляхом зарахування коштів на поточний рахунок у банку продавця, що відображається у виписці банку. Також формою безготівкових розрахунків є видача векселя покупцем.

Бартерні розрахунки – це прямий безгрошовий обмін товарами або послугами, який здійснюється за єдиним договором.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться в розрізі кожного покупця та за кожним договором у відомості аналітичного обліку 3.2. Синтетичний облік розрахунків з покупцями та замовниками при журнальній формі обліку ведеться у Журналі 3.

Для синтетичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками передбачено рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», який має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням».

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (зокрема, на виконання бартерних контрактів), що включає податок на додану вартість, акцизний податок та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів і позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців і замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

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

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

Виникнення дебіторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку відображається такими записами:

Дебіторська заборгованість, яка виникла в результаті реалізації продукції, товарів, робіт, послуг:

Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

Кт 701 «Доходи від реалізації продукції».

У результаті реалізації товарів:

Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

Кт 702 «Доходи від реалізації товарів».

Від реалізації виконаних робіт, наданих послуг:

Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

Кт 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг».

Надходження грошових коштів від покупців за одержану продукцію, товари, роботи, послуги може здійснюватися як у касу підприємства, так і на рахунок у банку.

Внесення готівки в касу здійснюється на підставі прибуткового касового ордеру і відображається за дебетом рахунка 301 «Готівка у національній валюті»:

Дт 301 «Готівка у національній валюті»;

Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Надходження грошових коштів від покупців відображається у виписці банку, яка надається установою банку продавцю і відображається за дебетом рахунка 311 «Поточний рахунок у національній валюті»:

Дт 311 «Поточний рахунок у національній валюті»;

Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Регістром синтетичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками є Журнал 3, регістром аналітичного обліку – Відомість 3.1.

4.3. Облік резерву сумнівних боргів

Відповідно до НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником [14].

Підприємство повинне створити **резерв сумнівних боргів** у певній сумі, причому величина **сумнівних боргів** на дату балансу повинна відповідати залишку резерву сумнівних боргів на ту саму дату. Водночас залишок **резерву сумнівних боргів** на дату балансу не має перевищувати суму дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Основне призначення такого резерву – «амортизувати» той негативний вплив, що здійснює на фінансове становище підприємства **списання безнадійної дебіторської заборгованості.**

До документів, які підтверджують визнання заборгованості безнадійною і є підставою для її списання, належать:

– виписка з Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (ЄДРПОУ) або довідка податкового органу про ліквідацію боржника;

– рішення суду про відмову в задоволенні вимог із стягнення відповідної заборгованості;

– акт судового виконавця про неможливість стягнення заборгованості з боржника.

Визначення суми **резерву сумнівних боргів** можливе різними методами, що запропоновані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [14].

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

– застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

– застосування коефіцієнта сумнівності (рис. 4.3).

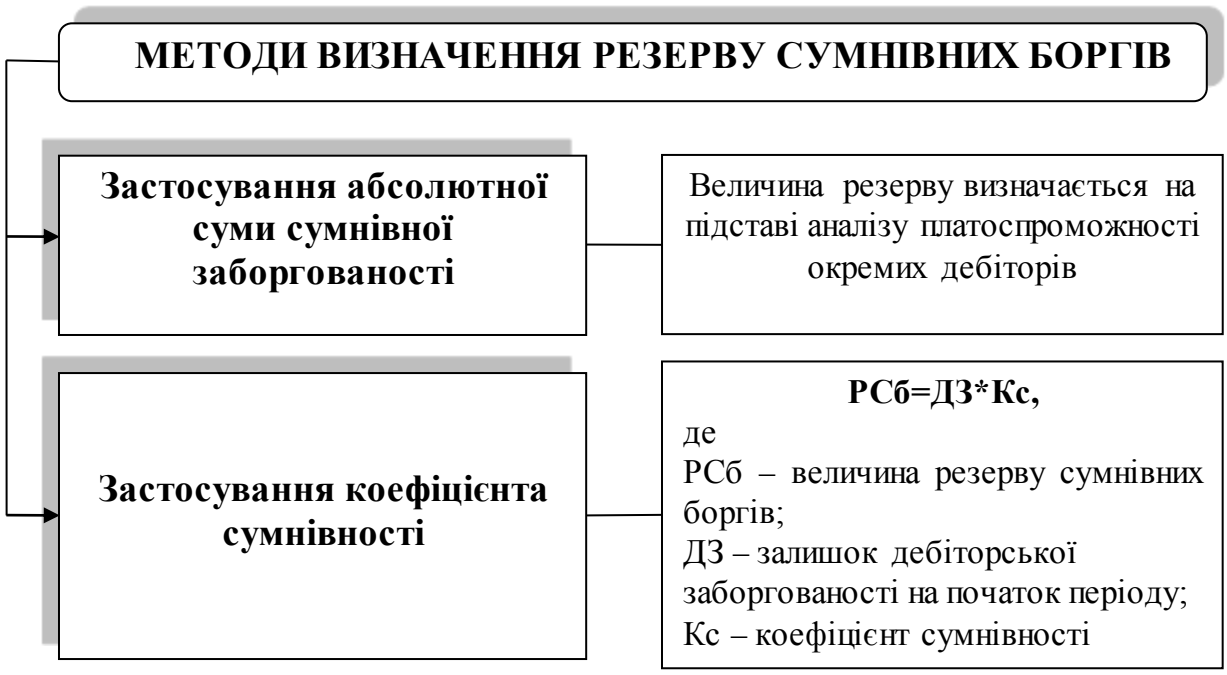

Рис. 4.3. Методи визначення резерву сумнівних боргів

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

– визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

– класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

– визначення середньої питомої ваги списаної впродовж періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Сума резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої існує ризик неповернення, обліковується на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей рахунок є контрактивним, балансовим, регулюючим і застосовується для уточнення оцінки поточної дебіторської заборгованості. За кредитом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» відображається створення резерву сумнівних боргів, за дебетом – списання сумнівної заборгованості та зменшення нарахованого резерву. Рахунок не закривається в кінці звітного періоду, його сальдо є сумою потенційної безнадійної дебіторської заборгованості.

Створення резерву сумнівних боргів на рахунках бухгалтерського обліку відображається:

Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

Кт 38 «Резерв сумнівних боргів».

Списання дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною, відображається бухгалтерським записом:

Дт 38 «Резерв сумнівних боргів»;

Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Аналітичний облік за рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться в розрізі боржників або за строками непогашення дебіторської заборгованості залежно від того, за яким методом здійснюється нарахування резерву сумнівних боргів. Регістром синтетичного обліку є Журнал 3.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у Формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у складі інших операційних витрат.

4.4. Облік операцій із короткостроковими векселями одержаними

Вексель являє собою письмове боргове зобов'язання векселедавця сплатити векселетримачу (власнику векселя) за настанням строку суму, вказану у векселі.

Розрізняють векселі прості і переказні. У простому векселі беруть участь дві сторони: векселедавець і векселетримач. У ньому фіксується безумовне зобов'язання векселедавця сплатити вказану суму пред'явнику векселя або особі, зазначеній у векселі, через певний час. Насправді він є борговою розпискою. Переказний вексель (тратта) виписується кредитором, тобто постачальником (трасантом). Він містить наказ векселедавця платнику (трасату) сплатити пред'явнику векселя певну суму у вказаний у векселі строк. Переказний вексель має бути акцептований платником (трасатом), і тільки в цьому разі він набуває юридичну силу.

Облік операцій з **векселями одержаними** ведеться на відповідних рахунках залежно від строку його погашення.

На субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані» ведеться облік векселів, одержаних на забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

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

Отримано від покупців векселі в рахунок оплати за реалізовані товари, роботи і послуги:

Дт 182 «Довгострокові векселі одержані»;

Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»;

Кт 36 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Під час одержання векселів від покупців (замовників) за відвантажені (відпущені) товари (виконані роботи, послуги) в бухгалтерському обліку постачальника роблять запис за дебетом рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» і кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Одночасно роблять запис на списання відвантажених товарів (робіт, послуг) за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» в кореспонденції з кредитом рахунків 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 23 «Виробництво» тощо. Погашення покупцями (замовниками) заборгованості, забезпеченої векселями, в бухгалтерському обліку постачальника відображається записом за дебетом рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредитом рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані».

У разі якщо векселетримачу (постачальнику) знадобляться гроші раніше настання строку оплати векселя, він може одержати в установі банку позику під заставу векселя зі сплатою банку відповідного відсотка (дисконтовий вексель). Вексель передається банку за індосаментом (передавальним надписом). Дисконтовий вексель міститься в банку, але рахується на обліку підприємства (векселетримач). При цьому векселетримач одержує вексельну суму за вирахуванням облікового відсотка (дисконту), що становить дохід банку від операції, і робить запис за дебетом рахунків: 31 «Рахунки в банках» (на вексельну суму, за вирахуванням облікового відсотка), 951 «Відсотки за кредити» (на суму облікового відсотка) і кредиту рахунка 60 «Короткострокові позики» (на суму кредиту, виданого банком за дисконтовими векселями).

Аналітичний облік розрахунків за одержаними векселями ведеться на підставі одержаних векселів і платіжних доручень, за якими погашається заборгованість за векселем.

4.5. Облік іншої поточної (нетоварної) дебіторської заборгованості

Здійснення господарської діяльності підприємства передбачає виникнення відносин з юридичними та фізичними особами не лише щодо продажу-купівлі продукції, товарів, робіт, послуг, але й щодо здійснення авансових платежів, направлення працівників у відрядження, нарахування завданих збитків винним особам, розрахунку сум претензій тощо. Це призводить до виникнення нетоварної дебіторської заборгованості.

Для обліку розрахунків з різними дебіторами призначений рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами», за дебетом якого відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами» має такі субрахунки:

371 «Розрахунки за виданими авансами»;

372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

374 «Розрахунки за претензіями»;

375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;

377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;

379 «Розрахунки за операціями з деривативами».

Облік розрахунків за авансами виданими

В окремих випадках за договорами купівлі-продажу можуть бути вказані умови продажу товарів, робіт, послуг постачальником за умов попередньої оплати або авансу (часткової попередньої оплати).

Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам оформлюються платіжними дорученнями, в яких міститься посилання на укладений договір або рахунок-фактуру.

Облік розрахунків за виданими авансами ведеться на рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». Цей рахунок є балансовим, активним, за дебетом відображається перерахування авансу постачальникам та виникнення дебіторської заборгованості постачальника, а за кредитом закриття його на рахунок з постачальниками і замовниками.

Перерахування авансових платежів (передоплати) постачальнику з рахунка в банку здійснюється на підставі платіжного доручення і відображається у бухгалтерському обліку так:

Дт 371 «Розрахунки за виданими авансами»;

Кт 311 «Поточний рахунок у національній валюті».

Під час одержання матеріальних цінностей або робіт, послуг від постачальників підприємство одержує супроводжуючі документи, на підставі яких відбувається оприбуткування матеріальних цінностей або списання робіт (послуг) на витрати, що відображається за кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»:

Придбані запаси від постачальника:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»;

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Одержані роботи або послуги від постачальника та списані на витрати діяльності підприємства:

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

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Після одержання матеріальних цінностей або робіт (послуг) від постачальника відображається зарахування сплаченого авансу (передоплати) і зобов'язань перед постачальниками:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

Кт 371 «Розрахунки за авансами виданими».

Якщо проведення передоплати (сплата авансу) постачальникам та отримання матеріальних цінностей, робіт, послуг відбувається в одному місяці, то рахунок 371 «Розрахунки за авансами виданими» не використовується, оскільки на кінець місяця не виникає дебіторської заборгованості з авансів виданих.

Облік розрахунків з підзвітними особами

У процесі господарської діяльності на підприємстві виникає потреба у направленні працівника у відрядження для вирішення виробничих, комерційних та інших службових питань, а також потреба у придбанні матеріальних цінностей, робіт, послуг за готівку через працівника цього підприємства. Для задоволення таких потреб працівникам підприємства видаються кошти у підзвіт і такі працівники вважаються підзвітними особами.

Підзвітна особа – працівник підприємства, який отримав грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємств. Кожен працівник, що їде у відрядження, отримує грошові кошти у підзвіт. Список осіб, які мають право одержувати гроші в підзвіт на господарські потреби, затверджуються наказом керівника.

Порядок відшкодування витрат на відрядження працівникам підприємства регулюється рядом нормативних актів:

– Податковим кодексом України;

– Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон від 17.03.2011 № 362;

– Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 29 грудня 2017 року № 148.

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

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу, в якому зазначається: пункт призначення, назва підприємства або організації, куди відправляється працівник, строк і мета відрядження, а також сума добових витрат.

Підприємство, що відряджає працівника, забезпечує його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом). Аванс відрядженому працівникові може

видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток.

Суму авансу на відрядження, що видається в підзвіт, визначають на підставі попереднього розрахунку. Порядок відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон регулюється Податковим кодексом України.

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 підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням (добові):

– у межах території України, але не більше ніж 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).

Що таке добові витрати

Добові на відрядження – це витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи під час відрядження. Добові витрати не потрібно окремо підтверджувати документально. Гроші на відрядження виплачують із розрахунку фіксованої суми за кожен день перебування у відрядженні.

Порядок виплати добових визначено у спеціальному нормативному акті – Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон [73]. Проте її дія поширюється лише на державних службовців і працівників підприємств, установ та організацій, що повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Госпрозрахункові ж підприємства можуть використовувати норми інструкції як рекомендації під час розробки локальних актів по підприємству.

Граничні норми добових на відрядження

Підприємства, що не фінансуються з бюджету, можуть установлювати довільний розмір добових у колективному договорі, положенні про відрядження, наказі (розпорядженні) чи в трудовому договорі (контракті) з працівником.

Як визначають суму добових

Суми добових визначають з огляду на вимоги пп. «а» пп. 170.9.1 Податкового кодексу України. У разі відрядження:

– по Україні та до країн, з якими діє безвізовий режим, – суму добових визначають у наказі про відрядження;

– до країн, в'їзд українців на територію яких вимагає наявності візи, – суму добових визначають не тільки в наказі про відрядження, але й на підставі документальних доказів перебування у певній країні: відміток прикордонників про перетин кордону, проїзних квитків, рахунків на проживання тощо.

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу витрат платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з господарською діяльністю такого платника податку, зокрема (але не виключно) таких:

– запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору чи контракту;

– інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;

– документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях чи симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку.

Важливим документом у разі відрядження за кордон є: запрошення приймаючої сторони, укладений контракт, інші документи, які засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини (протокол про наміри); документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях чи симпозіумах, тематика яких збігається з основною діяльністю підприємства.

Стосовно видачі коштів на господарські потреби, то, відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [54], готівка під звіт видається:

1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

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

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

Працівники, які одержали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства **Звіт про використання коштів, виданих на відрядження та під звіт**, до якого повинні бути додані всі виправдовуючі документи: акт закупівлі, акти на списання представницьких витрат у межах передбачених норм з доданням відповідних документів на оплату рахунків ресторанів; кафе; готелів; чеки; квитанції; рахунки магазинів; готелів; залізничні; авіаційні та інші проїзні квитки. Обов'язковим реквізитом авансового звіту є резолюція керівника підприємства чи уповноваженої ним особи про затвердження вказаної суми витрат і його підпис.

Згідно з Податковим кодексом України Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, подається за формою, встановленою центральним органом державної фіскальної служби, до закінчення:

п'ятого банківського дня, наступного за днем завершення виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт, – за умови отримання авансу готівкою з каси підприємства або ж його надходження на особисту банківську платіжну картку працівника;

третього банківського дня, наступного за днем завершення виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт, – якщо кошти перераховували на корпоративну банківську платіжну картку та працівник знімав з неї готівку через банкомати;

десятого банківського дня, а з поважних причин керівник може продовжити термін до двадцяти банківських днів, наступного за днем завершення виконання окремої цивільно-правової

дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт, – якщо кошти перерахували на корпоративну банківську платіжну картку, але співробітник використовував їх лише під час розрахунків лише у безготівковій формі через платіжний термінал.

Порушення строків подання звітів про використання коштів допускається тільки в разі хвороби підзвітної особи або в інших випадках, які документально підтверджено. В останньому випадку йдеться про важливі обставини, що виключають провину особи, перешкоджаючи їй вчасно скласти й подати Звіт. Якщо строки звітування порушено, то і підприємству, і самому працівнику загрожують штрафні санкції.

За наявності надміру виданих коштів їх сума повертається підзвітною особою в касу підприємства або зараховується на банківський рахунок підприємства до або під час подання зазначеного звіту. Відшкодування працівнику надмірно витрачених коштів підприємства зобов'язані зробити до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником відповідного Звіту.

У разі якщо працівник витрачав у відрядженні власні кошти без видачі йому авансу, Звіт теж потрібно подати у визначені законодавством строки. У такому випадку під час порушення строків подання звіту штрафні санкції не застосовуються.

Отже, повним Звітом підзвітної особи вважається не тільки подання до бухгалтерії самого Звіту, але й повернення залишку невикористаних підзвітних сум.

Не дозволяється видача в підзвіт готівки у разі відсутності повного звіту за попередню одержану в підзвіт суму. Це також призводить до накладання на підприємство штрафних санкцій у розмірі 25 відсотків виданих під звіт сум.

До обліку приймаються Звіти, які перевірені арифметично, за змістом і затверджені керівником підприємства. Підчистки, помарки, необумовлені виправлення, перекручення дат у Звіті про використання коштів на відрядження або під звіт не допускаються. Бухгалтер опрацьовує авансовий звіт, проставляючи на документах і на Звіті кореспондуючі рахунки, які відповідають призначенню авансу.

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами», де за дебетом відображається видача коштів у підзвіт, виникнення дебіторської заборгованості, а за кредитом – списання підзвітних сум та повернення невикористаних підзвітних сум. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі зобов'язань балансу підприємства.

Видача готівки з каси у підзвіт здійснюється на підставі видаткового касового ордеру:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

Кт 30 «Готівка».

Перерахування коштів під звіт на банківську платіжну картку оформлюється платіжним дорученням:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

Кт 311 «Поточний рахунок у національній валюті».

Після складання Звіту визначається різниця між сумою отриманого авансу і фактичними витратами. Якщо різниця позитивна, то ця сума невикористаного авансу повинна бути внесена до каси підприємства на підставі прибуткового касового ордеру або перерахована на поточний рахунок підприємства:

Дт 301 «Готівка у національній валюті», 311 «Поточний рахунок у національній валюті»;

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Невикористані підзвітні суми можуть бути утримані із заробітної плати працівника:

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо різниця від'ємна – то працівник витратив частину власних грошових коштів, тобто здійснив перевитрату авансової суми, яка повинна бути відшкодована працівникові без його заяви підприємством:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

Кт 301 «Готівка у національній валюті», 311 «Поточний рахунок у національній валюті».

Витрачені на відрядження підзвітні суми списуються на витратні рахунки залежно від посади працівника, який перебував у відрядженні (працівник виробництва, загальновиробничий персонал, адміністративний працівник, працівник зі збуту тощо):

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

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо за рахунок підзвітних сум були придбані товарно-матеріальні цінності, то вони оприбутковуються на склад підприємства, що відображаються таким записом:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»;

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

У випадку оплати за рахунок підзвітних сум робіт або послуг витрачені суми також списуються на витратні рахунки залежно від напряму використання таких робіт або послуг:

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

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Регістрами обліку розрахунків з підзвітними особами є Журнал 3 та Відомість 3.2.

Облік розрахунків за претензіями

Розрахунки за претензіями належать до зовнішніх розрахунків підприємства, зокрема до розрахунків з постачальниками та підрядниками.

У процесі приймання товарно-матеріальних цінностей від постачальника проводиться перевірка товарів, що надійшли, **за кількістю та якістю.**

У результаті приймання товарно-матеріальних цінностей можуть бути виявлені **такі розбіжності**:

– нестача товарів;

– пересортиця товарів;

– неналежна якість товарів або некомплектність;

– відсутність супровідних документів постачальника.

У разі приймання товарів за кількістю **виявлення втрат товарів** одержувач зобов'язаний призупинити подальше приймання.

Про виявлену нестачу товарів складається відповідний Акт за підписами осіб, що провадили приймання товарів.

Якщо **нестача товарів**, виявлена у процесі приймання товару, перевищує суму товарних втрат, що нормуються, або ж на товари не встановлені норми природнього убутку, про нестачу товарів складається **Акт довільної форми** у 2-х примірниках.

Продукція, до якої виставляється претензія, має зберігатися на складі окремо.

Потерпіла сторона розраховує орієнтовну суму претензії.

Претензія підписується керівником або уповноваженим ним органом та надсилається адресату рекомендованим листом або вручається під розписку.

Підприємство, чиї інтереси порушені, з метою безпосереднього врегулювання спору з порушником його прав та інтересів звертається до відповідача **з письмовою претензією** не пізніше ніж у 10-денний строк з моменту підтвердження факту нестачі, а розглядається вона у місячний термін.

Облік розрахунків за претензіями ведеться на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями».

За дебетом рахунка відображається підтвердження претензії постачальником (у випадку невизнання претензії відповідна сума не відображається на цьому рахунку), а **за кредитом** рахунка відображається її погашення.

У разі визнання претензії постачальником ця операція відображається таким записом:

Дт 374 «Розрахунки за претензіями»;

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Погашення заборгованості за претензіями може здійснюватися шляхом перерахування постачальником коштів на рахунок.

Надходження грошових коштів на рахунок у банку відображається у виписці банку:

Дт 31 «Рахунки в банках»;

Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

У випадку погашення заборгованості за претензією додатковою поставкою матеріальних цінностей складається бухгалтерська проводка:

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

Регістрами обліку розрахунків за претензіями є Журнал 3 та Відомість 3.2.

Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Під час виявлення нестач і втрат від псування цінностей, які виникли внаслідок зловживань матеріально відповідальних осіб, на підприємстві за наказом керівника проводиться розрахунок суми відшкодування завданих збитків винною особою.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається відповідно до законодавства, а саме відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [41].

Згідно з цим Порядком розмір збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

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

Окремим нормативним документом, а саме Законом України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» [56] передбачено відшкодування втрат та псування цінностей, зазначених у Законі, у двократному або трикратному розмірі, а також за експертною оцінкою.

Підставою для нарахування суми відшкодування завданих збитків є дані інвентаризації: інвентаризаційний опис, звіряльна відомість, протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника. Аналітичний облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків ведеться за кожною винною особою. Синтетичний облік ведеться на рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», за дебетом якого нараховується дебіторська заборгованість винної особи на суму відшкодування збитків, а за кредитом – відображається погашення заборгованості або її списання.

Нарахування суми відшкодування збитків відображається в обліку так:

Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

З нарахованої суми відшкодування нараховується ПДВ:

Дт 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

Кт 641 «Розрахунки за податками».

Відображена різниця до сплати в бюджет між сумою відшкодування, балансовою вартістю нестачі та ПДВ:

Дт 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

Кт 642 «Розрахунки за іншими платежами».

Внесена в касу сума відшкодування:

Дт 301 «Готівка у національній валюті»;

Кт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

або утримана сума відшкодування із заробітної плати винної особи:

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Регістрами обліку розрахунків за відшкодуванням завданих збитків є Журнал 3 та Відомість 3.2.

Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок

Кредитні спілки є добровільними об’єднаннями громадян, які належать до небанківських кредитно-фінансових установ і вважаються неприбутковими організаціями.

Засновниками і членами кредитної спілки є громадяни України, не молодші 18-річного віку. Кредитні спілки створюються і діють на підставі статуту, який погоджується з регіональним

підрозділом НБУ. У Статуті зазначається інформація щодо операцій кредитування членів кредитних спілок, надання позичок іншим кредитним спілкам та організаціям.

Типовий статут кредитної спілки передбачає наявність таких пунктів, як:

– назва спілки, адреса, за якою вона зареєстрована;

– мета створення спілки;

– вид діяльності, яким займається кредитна спілка;

– права та обов'язки членів спілки;

– загальні положення щодо діяльності кредитної спілки.

Для обліку розрахунків за позиками членам кредитних спілок використовується субрахунок 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок».

Видача позик членам кредитної спілки відображається на рахунках бухгалтерського обліку:

Дт 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;

Кт 30 «Готівка».

Регістрами обліку розрахунків за позиками членам кредитних спілок є Журнал 3 та Відомість 3.2.

Облік розрахунків з іншими дебіторами та з державними цільовими фондами

До інших дебіторів відносять підприємства, що здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи, є покупцями неліквідних виробничих запасів підприємства, основних засобів, що не використовуються у господарській діяльності, що беруть у підприємства в операційну оренду основні засоби, а також працівники підприємства, які вступають у розрахунки з підприємством, крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами тощо.

Для обліку розрахунків з покупцями таких матеріальних цінностей або послуг доцільно використовувати рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Цей вид операцій не є основним видом діяльності підприємства і рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» використовується тільки для обліку заборгованості покупців з проданої продукції, товарів, робіт, послуг основного виду діяльності.

На субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 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.

На рахунках бухгалтерського обліку операції за розрахунками з різними кредиторами відображаються:

Реалізовано необоротні активи:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кт 746 «Інші доходи».

Нараховані платежі працівникам за соціальні / комунальні послуги (дитячий садок, гуртожиток, квартиру тощо – об'єкти, що перебувають на балансі підприємства):

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Надана позика працівнику підприємства:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Утримана із заробітної плати працівника надана позика (вартість одержаних соціальних / комунальних послуг):

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Надано послуги операційної оренди:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій також передбачений субрахунок 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами», на якому ведеться облік, зокрема, розрахунків з тимчасової непрацездатності. Так, облік лікарняних у кооперативі ведуть так:

– оплата працівникам перших п'яти днів непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів підприємства:

Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

– нарахування суми матеріального забезпечення – допомоги з тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності:

Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

– надходження грошових коштів на рахунок підприємства для виплати допомоги працівникам:

Дт 31 «Рахунки в банках»;

Кт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами».

На субрахунку 379 «Розрахунки за операціями з деривативами» ведеться облік розрахунків за операціями з деривативами. У кінці місяця субрахунок закривається шляхом списання сальдо у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів або інших витрат операційної діяльності.

Операції щодо розрахунків з різними дебіторами відображаються у відомості аналітичного обліку 3.2 за окремими юридичними та фізичними особами та Журналі 3.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. На які види поділяють дебіторську заборгованість залежно від її виникнення?

2. Які рахунки використовують для обліку поточної дебіторської заборгованості?

3. Охарактеризуйте особливості обліку розрахунків з підзвітними особами.

4. Облік сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.

5. Синтетичний та аналітичний облік векселів отриманих.

6. Облік дебіторської заборгованості за розрахунками за претензіями.

7. Облік дебіторської заборгованості з відшкодування матеріальних збитків.

Тестові завдання

1. Поточна дебіторська заборгованість – це:

а) сума дебіторської заборгованості, яка виникає у ході нормального операційного циклу або буде погашена впродовж 12 місяців;

б) сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає у ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу;

в) накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти виконаних робіт;

г) усі відповіді правильні.

2. Довгострокова дебіторська заборгованість – це:

а) сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає у ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу;

б) сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, строк позовної давності якої минув;

в) сума дебіторської заборгованості, яка виникає у ході нормального операційного циклу та буде погашена впродовж 12 місяців;

г) немає правильної відповіді.

3. Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – це:

а) сума поточної дебіторської заборгованості за мінусом резерву сумнівних боргів;

б) сума всієї поточної заборгованості;

в) безнадійна дебіторська заборгованість;

г) сума поточної та довгострокової дебіторської заборгованості.

4. Поточну дебіторську заборгованість за продукцію, товари і послуги вводять до підсумку балансу за:

а) поточною вартістю;

б) чистою реалізаційною вартістю;

в) сумою погашення;

г) сумою індексації.

5. Чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості за товари (послуги) відображають у Балансі як:

а) різницю між первинною вартістю та сумою резерву сумнівних боргів;

б) первинну вартість, скориговану на коефіцієнт сумнівної заборгованості;

в) первинну вартість разом з часткою резерву сумнівних боргів;

г) сформовану первинну вартість.

6. Суми списаної дебіторської заборгованості у формі «Звіт про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» відображають:

а) у складі адміністративних витрат;

б) у складі витрат на збут;

в) у складі інших операційних витрат;

г) не відображають.

7. У якому Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку викладено методичні основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості:

а) НП(С)БО 10;

б) НП(С)БО 2;

в) НП(С)Б0 9;

г) НП(С)БО 36.

8. Сумнівним боргом визнається:

а) прострочена заборгованість з оплати праці;

б) поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником;

в) кредиторська заборгованість підприємства, яка не погашена в терміни, що встановлені договором, і не забезпечені відповідними гарантіями.

9. Створення резерву сумнівних боргів приводить до таких змін за статтями фінансових звітів:

а) зменшення як дебіторської заборгованості, так і резерву сумнівних боргів;

б) зменшення дебіторської заборгованості та збільшення резерву сумнівних боргів;

в) збільшення резерву сумнівних боргів та зменшення прибутку від вкладеного капіталу;

г) зменшення як дебіторської заборгованості, так і фінансових витрат.

10. Нарахування резерву сумнівних боргів відображається записом:

а) Д-т36 К-т38;

б) Д-т 441 К-т 38;

в) Д-т 944 К-т 38.

11. Під час визнання дебіторської заборгованості безнадійною та її списанні з балансу чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості:

а) зменшується;

б) збільшується;

в) не змінюється.

12. Отримання короткострокового векселя, що надійшов від покупців, відображають бухгалтерським записом:

а) Дт-62 Кт-36;

б) Дт-36 Кт-62;

в) Дт-34 Кт-36;

г) Дт- 34 Кт-37.

13. Розрахунки за штрафами, пенями та неустойками, які стягуються з постачальників та замовників за невиконання договірних зобов'язань, у бухгалтерському обліку відображають такими записами:

а) Д-т 374 К-т 714;

б) Д-т 714 Д-т 374;

в) Д-т 374 К-т 715;

г) Д-т 715 К-т 374.

14. Після повернення з відрядження працівник, який проводив безготівкові розрахунки корпоративною карткою, зобов'язаний представити авансовий звіт про витрачені у відрядженні суми впродовж:

а) 10 днів;

б) 1 дня;

в) 3 днів;

г) 7 днів.

15. Після повернення з відрядження працівник, який оплачував витрати готівкою, отриманою в касі підприємства, зобов'язаний представити авансовий звіт про витрачені у відрядженні суми впродовж:

а) 10 днів;

б) 1 дня;

в) 3 днів;

г) 5 днів.

16. Бухгалтерський запис Д-т 949 К-т 372 означає:

а) відображення недостачі матеріальних цінностей у підзвітної особи;

б) списання недостачі матеріальних цінностей;

в) відображення виданого підзвітній особі і неповернутого в строк авансу;

г) списання неповернутих підзвітних сум.

17. Кількість днів відрядження для сплати добових визначається:

а) без урахування днів вибуття у відрядження та повернення з нього;

б) з урахуванням дня вибуття у відрядження та дня повернення до місця постійної роботи, які зараховуються як один день;

в) з урахуванням дня вибуття у відрядження та дня повернення до місця постійної роботи, які зараховуються як два дні;

г) тільки з урахуванням дня вибуття у відрядження.

18. Сальдо субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може бути:

а) дебетовим;

б) дебетовим і кредитовим;

в) кредитовим;

г) субрахунок не має сальдо.

19. Термін відрядження не може перевищувати:

а) у межах України – 40 днів, за кордон – 60 днів;

б) у межах України – 30 днів, за кордон – 60 днів;

в) у межах України і за кордон – 30 днів;

г) у межах України і за кордон – 60 днів.

20. Погашення дебіторської заборгованості покупців взаємозаліком відображаються записом:

а) Дт 63 Кт 36 ;

б) Дт 36 Кт 63;

в) Дт 371 Кт 681;

г) Дт 31 Кт 313.

21. Для обліку нетоварної дебіторської заборгованості використовується рахунок:

а) 37;

б) 36;

в) 38;

г) 18.

22. На субрахунку 377 за дебетом відображається:

а) заборгованість фізичних осіб за товари, роботи, послуги та квартиронаймачів;

б) сплата квартиронаймачами за використання житлового фонду;

в) сплата за придбані основні засоби;

г) заборгованість покупців за придбану продукцію.

23. Під час списання безнадійної дебіторської заборгованості покупців за рахунок резерву сумнівних боргів виконується запис:

а) Дт 38 Кт 36;

б) Дт 36 Кт 38;

в) Дт 90 Кт 36;

г) Дт 79 Кт 36.

24. Сумнівний борг – це:

а) сума дебіторської заборгованості, термін погашення якої більше 1 року або операційного циклу;

б) сума поточної дебіторської заборгованості за вирахування резерву сумнівних боргів;

в) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її непогашенні боржником;

г) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником.

25. На рахунку 36 обліковується:

а) товарна дебіторська заборгованість;

б) нетоварна дебіторська заборгованість;

в) довгострокова дебіторська заборгованість.

Практичні завдання

Завдання 4.1

Вихідні дані

1 березня 202_р. відвантажено покупцям готову продукцію на суму 64 200 грн, зокрема ПДВ. Собівартість продукції становить 31 000 грн. Термін оплати, згідно з договором, 12 березня 202_р.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити господарські операції в обліку.

Таблиця 1

Журнал господарських операцій за березень 202_р.

Дата, зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспон-денція	
		Дт	Кт
01.03.202_. Відвантажено готову продукцію покупцям	64 200		
01.03.20_. Відображено ПДВ	?		
01.03.202_. Відображено собівартість готової продукції	31 000		
01.03.202_. Списано на фінансовий результат дохід від реалізації продукції	?		
01.03.202_. Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції	31 000		
12.03.202_. Оплачено покупцями готова продукція	?		

Завдання 4.2

На основі наведених даних необхідно:

1. Записати господарські операції в журнал реєстрації господарських операцій.

2. Скласти бухгалтерські проводки.

Вихідні дані

Відвантажено товар ТОВ «Катерина» (попередня оплата за товар не проводилася) від ТОВ «Літо»: мін. вода – 250 пл. × 13 грн = 3 250 грн; сметана – 10 пач. × 26 грн = 260 грн; олія – 5 пл. × 52 грн = 260 грн; масло – 500 шт × 39 грн = 19 500 грн.

ТОВ «Літо» продало дебіторську заборгованість (заборгованість ТОВ «Катерина») у розмірі 23 270 грн спеціалізованій факторинговій компанії. Комісійні на користь факторингової компанії – 5 %. Гроші надійшли на рахунок підприємства (визначити).

Завдання 4.3

На основі наведених даних необхідно:

1. Нарахувати добові, визначити залишок невикористаних коштів та зазначити кореспонденції рахунків.

Вихідні дані

Згідно з наказом директора Остапова П. І. направили в 4-денне відрядження (з 1 по 4 вересня) до м. Київ. За розрахунком

бухгалтерії 30 серпня йому видали аванс на проїзд і проживання в розмірі 4 500 грн.

Повернувшись з відрядження 5 вересня Остапов П. І. склав Звіт про використання коштів, до якого додав: два квитки маршрутного таксі на проїзд з Рівного до Києва і назад по 350 грн кожен (перевізник не є платником ПДВ); рахунок на проживання у готелі «Україна» на суму 1 200 грн (зокрема, ПДВ). Залишок невикористаних коштів було повернуто в касу підприємства 5 вересня.

Завдання 4.4

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити в обліку результати інвентаризації.

Вихідні дані

Таблиця 2

Журнал господарських операцій за березень 202_р.

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1.	Відображена в складі витрат звітного періоду сума нестачі ТМЦ	32 000		
2.	Відображена сума нестачі ТМЦ за балансом	32 000		
3.	Відображено нарахування суми податкових зобов'язань (з огляду на звичайну ціну бракуючих запасів)	?		
4.	Визнана заборгованістю винної особи і відображена у складі доходів звітного періоду, що підлягає відшкодуванню, сума нестачі (облікова ціна плюс ПДВ)	?		
5.	Списана із забалансового рахунку сума нестачі, що підлягає відшкодуванню	?		
6.	Частково утримана із заробітної плати сума, що підлягає відшкодуванню	15 000		
7.	Частково внесена до каси підприємства сума, що підлягає відшкодуванню	15 000		

Завдання 4.5

Вихідні дані

Підприємство реалізувало покупцеві готову продукцію на умовах передплати на суму 12 тис. грн (з ПДВ), виробнича собівартість якої становить 8 000 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити господарські операції з обліку реалізації готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 4.6

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти журнал реєстрації господарських операцій на підставі наведеного реєстру господарських операцій.

Вихідні дані

Таблиця 3

Реєстр господарських операцій підприємства

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1.	Одержано довгостроковий вексель від покупця в погашення заборгованості	10 000		
2.	Погашено довгостроковий вексель покупцем	10 000		
3.	Передано основні засоби у фінансову оренду строком на 5 років	75 000		
4.	Переведено залишок довгострокової заборгованості до складу короткострокової	1 000		
5.	Видано з каси довгострокову позику працівнику підприємства	25 000		
6.	Здійснено довгострокові фінансові інвестиції за рахунок передачі довгострокового векселя	14 000		
7.	Погашено працівником довгострокову позику:			
	– основними засобами	20 000		
	– готівкою	5 000		
8.	Одержано довгостроковий вексель від дебітора в погашення заборгованості	8 000		
9.	Передано довгостроковий вексель у погашення кредиторської заборгованості	4 500		
10.	Отримано на поточний рахунок грошові кошти від орендаря за майно в оренді	3 000		

Питання для самостійної роботи студентів

1. Оцінка довгострокової дебіторської заборгованості.
2. Дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду.
3. Дебіторська заборгованість забезпечена векселями.
4. Облік розрахунків за виданими авансами.
5. Момент визнання претензій і відображення їх на бухгалтерських рахунках.
6. Відображення операцій зі створення резерву сумнівних боргів на рахунках бухгалтерського обліку.

Термінологічний словник

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на визначену дату.

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

Нетоварна дебіторська заборгованість – це заборгованість, яка виникає в результаті розрахунків, які не відносять до купівлі-продажу продукції, товарів, робіт, послуг. Зокрема, це дебіторська заборгованість, яка виникає в результаті розрахунків з підзвітними особами, за відсотками нарахованими, за векселями одержаними, за відшкодуванням завданих збитків.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, що виникає у ході нормального операційного циклу або буде погашена впродовж дванадцяти місяців з дати балансу.

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

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

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

Позовна давність – це строк, для захисту права за позовом особи, право якої порушене. Іншими словами, це строк упродовж якого особа, право якої порушено, може вимагати захисту чи примусового здійснення свого права через суд. Цивільним кодексом України встановлений термін позовної давності три роки.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Бартерні розрахунки – це прямий безгрошовий обмін товарами або послугами, який здійснюється за єдиним договором.

Вексель – це письмове боргове зобов'язання векселедавця сплатити векселетримачу (власнику векселя) після настання строку суму, вказану у векселі.

Аванс – це визначена грошова сума або цінності, які покупець чи замовник передають продавцю чи виконавцю робіт у рахунок майбутніх платежів за передане майно, виконану роботу чи надані послуги.

Підзвітна особа – працівник підприємства, який отримав грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємств.

Службове відрядження – це поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення за межі місця його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства).

ТЕМА 5
ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

5.1. Визнання та класифікація основних засобів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби (далі – ОЗ), інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – НП(С)БО 7) [37].

У зазначеному стандарті затверджено ряд термінів, які використовуються у процесі проведення певних операцій з основними засобами.

Основні засоби – матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), які підприємство утримує з метою:

– використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам;

– здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Об'єкт основних засобів – це:

– закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

– конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

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

– інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Для того щоб будь-який предмет був визнаний об'єктом ОЗ, насамперед він має бути визнаний активом. Згідно з п. 6 НП(С)БО 7 [37] об'єкт визнається активом, якщо одночасно виконуються дві умови:

– існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання;

– його вартість може бути достовірно визначена.

Важливо згадати ще одну умову для визнання в бухгалтерському обліку ОЗ, а саме – підконтрольність. Адже, згідно з п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16], активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Тобто підприємство може контролювати актив лише в разі володіння правами на отримання майбутніх економічних вигід від його використання.

Отже, у вищезазначених нормах такі критерії визнання ОЗ, як:

– *контрольованість;*

– *матеріальність* (мають матеріальну форму);

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

– *термін корисного використання* (більше одного року);

– *можливість достовірної оцінки;*

– *отримання в майбутньому економічних вигід від використання такого активу.*

Додатково варто виділити й критерій малоцінності. Так, у п. 5.2 НП(С)БО 7 [37] зазначено: підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА). Безпосередньо на це вказано у р. ІІ Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Мінфіну України від 27.06.2013 № 635 [30].

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема п. 2.1:

– вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів,

та п. 2.6:

– вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до НП(С)БО [37], можуть установлюватися підприємством самостійно.

Відповідно, коли підприємства самостійно установлюють критерій малоцінності, то всі активи, вартість яких нижче цього критерію та які використовуються довше одного року, у бухгалтерському обліку потрапляють до складу МНМА.

Для обліку основних засобів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [61] передбачено два рахунки:

10 «Основні засоби», який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух та отриманих в оренду цілісних майнових комплексів, віднесених до складу ОЗ;

11 «Інші необоротні матеріальні активи», призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби» [61].

МНМА – це частина основних засобів (пп. 5.2.2 П(С)БО 7 «Основні засоби») [37]. Відповідно, визнають їх за тими самими критеріями, що й основні засоби.

Відмінною особливістю основних засобів є тривалість їх використання, в результаті чого вони поступово зношуються і

передають свою вартість за допомогою нарахування амортизації на собівартість виготовленої продукції, товарів, послуг та виконаних робіт. Для обліку зносу застосовується два субрахунки рахунка 13:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Завданням бухгалтерського обліку ОЗ є:

– правильне визначення первісної вартості об'єктів основних засобів;

– своєчасне документування та відображення в регістрах інформації про наявність і рух об'єктів ОЗ підприємства;

– забезпечення контролю за їх збереженням;

– нарахування амортизації з використанням методів, затверджених обліковою політикою підприємства;

– правильне обчислення та відображення в обліку сум амортизації;

– визначення ступеня зносу об'єктів ОЗ;

– визначення операційних витрат на їх утримання та відновлення;

– забезпечення правильного обліку орендних операцій об'єктів ОЗ;

– отримання документально обґрунтованих та достовірних даних про наявність і рух основних засобів за місцями їх експлуатації.

Тому правильна класифікація основних засобів підприємства має важливе значення.

Залежно від цільового призначення і характеру виконуваних функцій основні засоби поділяються на групи. Згідно з п. 5 НП (С) БО 7 «Основні засоби» [37] для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються так, як показано в таблицях 5.1, 5.2.

Таблиця 5.1

Класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у системі рахунків бухгалтерського обліку

Код рахунка	Група	Код субрахунку	Назва субрахунку
10	1	101	«Земельні ділянки»
«Основні засоби»	2	102	«Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом»
	3	103	«Будинки та споруди»
	4	104	«Машини та обладнання»
	5	105	«Транспортні засоби»
	6	106	«Інструменти, прилади та інвентар (меблі)»
	7	107	«Тварини»
	8	108	«Багаторічні насадження»
	9	109	«Інші основні засоби»
11	1	111	«Бібліотечні фонди»
«Інші необоротні матеріальні активи»	2	112	«Малоцінні необоротні матеріальні активи»
	3	113	«Тимчасові (нетитульні) споруди»
	4	114	«Природні ресурси»
	5	115	«Інвентарна тара»
	6	116	«Предмети прокату»
	7	117	«Інші необоротні матеріальні активи»

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [61] призначено ***рахунок 15 «Капітальні інвестиції»,*** який має такі субрахунки:

Таблиця 5.2

Капітальні інвестиції в системі рахунків бухгалтерського обліку

Код рахунка	Група	Код субрахунку	Назва субрахунку
15 «Капітальні інвестиції»	1	151	«Капітальне будівництво»
	2	152	«Придбання (виготовлення) основних засобів»
	3	153	«Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»
	4	154	«Придбання (створення) нематеріальних активів»
	5	155	«Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»

Можливість достовірної оцінки – один з головних критеріїв визнання ОЗ у бухгалтерському обліку. Основні засоби оцінюють за такими видами вартості:

– первісна;

– залишкова (балансова);

– знос;

– ліквідаційна;

– відновлювана;

– справедлива.

До ***первісної*** вартості придбаного (створеного) об'єкта основних засобів, згідно з п. 8 НП(С)БО № 7 [37], включаються такі витрати:

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

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

– суми ввізного мита;

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

– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

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

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень.

До валюти балансу включається ***залишкова вартість*** (балансова) – вартість за вирахуванням зносу.

Знос ОЗ – це втрата ними своїх споживчих якостей, відповідно, і вартості; величина зносу відповідає сумі нарахованої амортизації.

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

Відновлювальна вартість – це первісна вартість після переоцінки.

Справедлива (ринкова) вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Ринкова вартість ОЗ визначається вартістю їх аналогів у певний момент на активному ринку.

Переоцінка основних засобів.

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами – 50/50 % (амортизацію в розмірі 50 % вартості об'єкта ОЗ, що амортизується, нараховують у першому місяці експлуатації цього об'єкта, а решту 50 % – у місяці його

списання з балансу); внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості (п. 16 абзац 3 НП(С)БО 7) [37].

Згідно з п. 18 НП(С)БО [37] відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат.

5.2. Облік надходження основних засобів

Основні засоби надходять на підприємство в результаті таких господарських операцій:

– отримання ОЗ як внесок до статутного капіталу від засновників (учасників) підприємства в обмін на корпоративні права;

– придбання як нових, так і колишніх в експлуатації ОС за грошові кошти та їх еквіваленти;

– самостійне виготовлення ОС або виготовлення за договором сторонньою організацією;

– отримання ОС безкоштовно (безоплатно) від юридичної або фізичної особи;

– отримання ОС у результаті проведення бартерної операції, тобто в обмін на інші об'єкти основних засобів або на продукцію, товари;

– у рахунок вартості виконаних робіт або наданих послуг.

На баланс підприємства основні засоби зараховуються за первісною вартістю.

Згідно з п. 4 НП(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість ОЗ формується в момент їх надходження на підприємство, її складові залежать від джерел надходження ОС і способу розрахунків за них. Необхідно звернути увагу на те, що із самого визначення первісної вартості видно, що собівартістю основних засобів є:

– або сума сплачених грошових коштів (їх еквівалентів);

– або справедлива вартість переданих активів.

Як і основні засоби, МНМА зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає витрати на транспортування та доведення об'єкта до стану, придатного для використання, передбачені п. 8 НП(С)БО 7 [37].

Внесок до статутного капіталу основними засобами

Під час формування статутного капіталу підприємства його учасники (засновники) мають право вносити свою частку в обмін на корпоративні права не тільки грошовими коштами, а й майном, зокрема основними засобами. Первісна вартість внесених у статутний капітал ОС визначається як погоджена засновниками (учасниками) їхня справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 НП(С) БО 7 «Основні засоби» [37].

Якщо доставка таких ОС, монтаж, установка тощо здійснюються за рахунок підприємства, яке отримало ці об'єкти, то витрати підприємства на доставку, монтаж, установку тощо збільшують первісну вартість відповідних об'єктів.

Придбання основних засобів за грошові кошти

Надходження основних засобів на підприємство в результаті придбання, згідно з договором купівлі – продажу, за рахунок грошових коштів найбільш поширена операція.

Відповідно до п. 8 НП(С)БО 7 «Основні засоби» [37] первісна вартість придбаного за грошові кошти об'єкта основних засобів складається із суми витрат, які визначено цим нормативним документом.

Придбаний об'єкт ОЗ зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 7 ПБО 7) [37]. Первісна вартість ОЗ, придбаних за плату, складається з витрат, зазначених у п. 8 ПБО 7 [37].

Таблиця 5.3

Облік придбання основних засобів за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Отримано об'єкт ОЗ від постачальника	152	631	30 000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	6 000
3.	Отримано транспортні послуги з доставки об'єкта ОЗ на підприємство	152	685	1 000
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	200
5.	Отримано послуги з установки, монтажу і налагодження об'єкта ОЗ	152	631	5 000
6.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1 000
7.	Оплачено постачальнику вартість об'єкта	631	311	36 000
8.	Оплачено транспортні послуги	685	311	1 200
9.	Оплачено послуги з установки, монтажу і налагодження об'єкта ОЗ	631	311	6 000
10.	Відображено вартість матеріалів, використаних під час установки та монтажу	152	201,205	3 000
11.	Введено об'єкт ОЗ в експлуатацію	104	152	39 000

Виготовляти основні засоби підприємство може самостійно, власними силами (господарським способом) або залучати до створення об'єктів ОЗ сторонні організації (підрядним способом). У будь-якому випадку понесені витрати є капітальними інвестиціями.

Підприємство враховує витрати за дебетом субрахунків 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після закінчення робіт і введення об'єктів в експлуатацію понесені витрати списуються з кредиту цих рахунків у Дт 10 «Основні засоби» або Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Первісна вартість ОЗ, створених господарським способом (власними силами), складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, вартості послуг сторонніх організацій, амортизації використаного під час виготовлення обладнання та інших витрат, що складають первісну вартість згідно з п. 8 НП(С)БО 7 «Основні засоби».

У разі створення об'єкта ОЗ підрядним способом (за допомогою сторонніх організацій) первісна вартість такого об'єкта складається насамперед з витрат на оплату вартості робіт (послуг), виконаних (наданих) підрядниками, та інших витрат, перелічених у п. 8 ПБО 7 [37].

Під час здійснення капітального будівництва (фактично виготовлення нерухомого майна – ОЗ) усі витрати на здійснення такого будівництва обліковують на субрахунку 151 «Капітальне будівництво». Витрати на виготовлення інших об'єктів ОЗ обліковують на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

У бухгалтерському обліку господарські операції із самостійного виготовлення основних засобів відображаються так (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Облік господарських операцій із самостійного виготовлення основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1.	Оформлення акта виконаних робіт на отриману проєктну документацію для будівництва будиночка магазину	152	631	2 000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	400
3.	Оплачено виготовлення проєктної документації	631	311	2 400
4.	Списано матеріали на виробництво будиночка магазину	152	205	150 000
5.	Відображено зарплату працівників з нарахуваннями ЄСВ	152	661,651	20 000

Продовження таблиці 5.4

1	2	3	4	5
6.	Отримано транспортні послуги в процесі будівництва	152	685	3 000
7.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	600
8.	Відображено знос устаткування, використаного на будівництві	152	131	2 000
9.	Оплачено транспортні послуги	685	311	3 600
10.	Оформлення акта на виконані роботи з авторського нагляду будівництва магазину	152	631	1 000
11.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200
12.	Оплачено послуги авторського нагляду	631	311	1 200
13.	Введено будиночок для магазину в експлуатацію	103	152	178 000

Основні засоби можуть бути отримані безкоштовно як від юридичних, так і від фізичних осіб.

Первісна вартість таких об’єктів визначається відповідно до норми п. 10 НП(С)БО 7 «Основні засоби» і дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 НП(С)БО 7 (якщо такі витрати понесені підприємством).

Для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об’єктів, для обліку вводу їх в експлуатацію, а також для виключення зі складу основних засобів під час передачі іншому підприємству (організації) в обов’язковому порядку складається акт приймання – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма ОЗ-1).

Під час оформлення приймання основних засобів акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об’єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Складання загального акта, що оформляє приймання декількох об’єктів основних засобів, допускається лише у разі обліку господарського інвентаря, інструменту, обладнання тощо, якщо ці об’єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному

місяці. Акт (накладна) після його оформлення з прикладеною технічною документацією, що належить до цього об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими.

У процесі безоплатної передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, що здає та приймає основні засоби).

Під час передачі основних засобів іншому підприємству за плату акт складається у трьох примірниках: перші два у підприємства, що здає (де перший примірник додається до звіту, а другий – до повідомлення на передачу), третій примірник передається особі, що приймає основні засоби.

Об'єкти як основних засобів, так і інших необоротних активів у процесі господарської діяльності можуть переміщатися всередині підприємства. Наприклад, можуть передаватися для використання з одного цеху до іншого, з однієї ділянки на іншу, з одного відділу до іншого тощо. Крім того, основні засоби в результаті такого переміщення можуть переводитися зі складу виробничих до складу невиробничих.

Будь-яке таке переміщення оформлюється Актом ф. № 03-1.

Для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) в інший акт складається у двох примірниках працівником відділу (цеху) – здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, а другий – відділу (цеху) – здавальнику.

5.3. Облік зносу основних засобів

У процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються фізично і морально. Не змінюючи свою початкову фізичну форму, вони передають частинами свою вартість новоствореному продукту, стаючи складовою його собівартості, тим самим збільшуючи суму витрат підприємства і зносу основних засобів.

Отже, сума зносу – амортизації (від лат. Amortisatio – оплата боргів) компенсує витрати підприємства на придбання ОЗ.

НП(С)БО 7 в п. 4 Загальних положень [37] визначає, що:

– знос основних засобів – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання;

– амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів упродовж строку їх корисного використання (експлуатації).

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів (крім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій) (п. 22 НП(С)БО 7) [37].

Із самого визначення амортизації видно, що для того, щоб розрахувати суму амортизації, необхідно знати два показники:

1) вартість, що амортизується;

2) строк корисного використання (експлуатації) об'єкта.

Відповідно до п. 4 НП(С)БО 7 [37] вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Якщо ліквідаційну вартість неможливо визначити або вона не існує, її прирівнюють до нуля. (Таку умову обов'язково фіксують в обліковій політиці підприємства). Вартість об'єкта ОЗ, яка амортизується, може бути меншою або дорівнювати його первісній (переоціненій) вартості.

Строк корисного використання

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, впродовж якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Згідно з п. 23 НП(С)БО 7 «Основні засоби» [37] строк корисного використання об'єкта ОЗ встановлюється підприємством самостійно (в обліковій політиці). При цьому варто брати до уваги такі показники (п. 24 НП(С)БО 7) [37], як:

– очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

– фізичний та моральний знос;

– правові або подібні обмеження щодо строків використання об'єктів та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується з огляду на новий строк корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (п. 25 НП(С)БО 7) [37].

П. 29 НП(С)БО 7 [37] в бухгалтерському обліку передбачено щомісячне нарахування амортизації.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Припиняється нарахування амортизації, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) у бухгалтерському обліку нараховується із застосуванням таких методів, передбачених п. 26 НП(С)БО 7 [37]:

– ***прямолінійного*** (за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів);

– ***зменшення залишкової вартості*** (за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. 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 первісну вартість);

– ***прискореного зменшення залишкової вартості*** (за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється з огляду на строк корисного використання об'єкта і подвоюється);

– ***кумулятивного*** (за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання);

– ***виробничого*** (за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів).

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

Для різних об'єктів ОЗ підприємство може застосовувати різні методи за своїм вибором з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від їх використання. Рішення підприємства щодо застосовуваних методів теж фіксується в обліковій політиці.

Амортизація нараховується щомісяця одним із методів, передбачених пунктами 26 та 27 НП(С)БО 7 [37].

Сума нарахованої амортизації належить до складу витрат (рахунки 15, 23, 91–94) залежно від напряму використання кожного конкретного об'єкта ОЗ. Наприклад, за об'єктом адміністративного призначення амортизація списується на рахунок 92.

Детальніше особливості документування, розрахунку амортизації визначено в пунктах 22–30 НП(С)БО 7 та у пунктах 23–27 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [32].

Таблиця 5.5

Бухгалтерський облік амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Нараховано амортизацію на основні засоби загальновиробничого призначення	91	131	8 000
2.	Нараховано амортизацію на основні засоби виробничого призначення	231	131	10 000
3.	Нараховано амортизацію на основні засоби, призначених для адміністративного використання	92	131	15 000
4.	Нараховано амортизацію на основні засоби збутового призначення	93	131	20 000
5.	Нараховано амортизацію на основні засоби культурного призначення	94	131	5 000

МНМА амортизують одним із таких методів (п. 27 НП(С)БО 7) [37]:

– 50/50 % – у першому місяці використання об’єкта амортизація нараховувалася в розмірі 50 % його вартості, яку амортизують, а решта 50 % вартості, яку амортизують, – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

– 100 % – амортизацію нараховують у першому місяці використання об’єкта в розмірі 100 % його вартості;

– прямолінійний метод – річну суму амортизації визначають діленням вартості, яку амортизують, на строк корисного використання об’єкта. Нарахування амортизації розпочинають з місяця, наступного за місяцем, у якому об’єкт став придатним для корисного використання (п. 29 НП(С)БО 7);

– виробничий – місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Нарахування амортизації розпочинають з дати, що настає за датою, на яку об’єкт став придатним для корисного використання (п. 29 НП(С)БО 7).

За п. 30 П(С)БО 7 [37] суму нарахованої амортизації всі підприємства / установи відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів. Інформація про суму зносу МНМА узагальнюється на субрахунку ***132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».***

Якщо підприємство придбало в поточному році ксерокс вартістю 6 000 грн (зокрема, ПДВ 1 000 грн), а в обліковій політиці встановлено вартісний показник для визнання МНМА – 20 000 грн та встановлено, що амортизація МНМА проводиться у розмірі 100 % його вартості в місяці початку використання МНМА. Тож ксерокс потрібно зарахувати у склад МНМА і в перший місяць використання амортизувати 100 % його вартості, як показано в таблиці 5.6.

Таблиця 5.6

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку придбання МНМА

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Придбано та оприбутковано ксерокс	153	631	5 000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1 000
3.	Введено ксерокс експлуатацію	112	153	5 000
4.	Нараховано амортизацію на ксерокс	92	132	5 000
5.	Списання суми нарахованої амортизації ксерокса при його списанні з балансу зі складу МНМА в зв'язку з невідповідністю критеріям визнання активом	132	112	5 000

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, обслуговування, нагляду, ремонту тощо), включаються до складу поточних витрат і списуються на рахунки витрат (23, 91–94) залежно від напряму використання об'єкта ОЗ, що ремонтується.

Відображення господарських операцій з поточного ремонту ОЗ в обліку підприємства відображено в таблиці 5.7.

Таблиця 5.7

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з поточного ремонту основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Сторонньою організацією здійснено поточний ремонт легкового автомобіля, призначеного для використання в адміністративних цілях	92	631	10 000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	2 000
3.	Списано матеріали на поточний ремонт приміщення власного магазину	93	20	5 000
4.	Нараховано зарплату працівникам, які здійснювати ремонт приміщення	93	661	5 000
5.	Нараховано ЄСВ на зарплату працівників, які здійснювали ремонт приміщення	93	651	1 100

5.4. Облік вибуття основних засобів

Згідно з чинним законодавством [37] причинами вибуття основних засобів можуть бути: безоплатна передача; невідповідність критерію активу.

Безоплатну передачу об'єктів ОЗ оформлюють Актом приймання-передачі форми № ОЗ-1. Акт складається у двох примірниках: перший залишається на підприємстві, а другий передається особі, яка приймає об'єкт від імені нового власника (наявність у такої особи довіреності обов'язково).

До акта приймання-передачі додається інвентарна картка обліку переданого об'єкта ф. ОЗ-6.

Відображення безоплатної передачі об'єкта ОЗ іншій юридичній чи фізичній особі на рахунках бухгалтерського обліку в таблиці 5.8.

Таблиця 5.8

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з безоплатної передачі основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Списано суму зносу ОЗ	131	10	30 000
2.	Списано залишкову вартість об'єкта	976	10	20 000
3.	Визначено податкове зобов'язання з ПДВ (крім умов, визначених пп. 197.1.21 ПКУ)	976	641	4 000

Згідно з п. 33 НП(С)ПБО 7, якщо ОЗ перестає відповідати критеріям визнання активом, такий ОЗ вилучається з активів (тобто списується з балансу).

Інструкцією № 291 [21] встановлено, що залишкова вартість списаних ОЗ та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж), належать на дебет субрахунку 976 «Списання необоротних активів».

Цінності, отримані від ліквідації ОЗ, оприбутковуються за дебетом субрахунків обліку відповідних активів і кредитом субрахунку 746 «Інші доходи» (пункти 39, 40 додатка до Методичних рекомендацій № 561). При цьому, згідно з п. 2.12 Методичних рекомендацій, затверджених наказом МФУ від 10.01.2007 № 2 [28], вартість отриманих запасів оприбутковується за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена з огляду на вартість подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які використовуватимуться як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їх первісної вартості.

Якщо об'єкти ОЗ не відповідають критеріям визнання активом, вони ліквідуються (п. 33 НП(С)БО 7 «Основні засоби») [37].

Розрізняють повну та часткову ліквідацію об'єкта.

Відповідно до п. 35 НП(С)БО 7 [37] у разі часткової ліквідації об'єкта його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Спеціально для відображення операцій з ліквідації передбачено субрахунок 976 «Списання необоротних активів» рахунка 97. У дебет зазначеного субрахунку підприємства списують залишкову вартість ліквідованого об'єкта та витрати, пов'язані з його ліквідацією (розбирання, демонтаж тощо).

У разі оприбуткування будь-яких матеріальних цінностей, придатних до використання (у власному виробництві або з метою продажу, безкоштовної передачі), підприємства зобов'язані визнати дохід, який у бухгалтерському обліку відображається на субрахунку 746 «Інші доходи».

Основні засоби ліквідуються з різних причин: унаслідок повного їх зносу та старості, внаслідок аварій, через розкрадання або псування тощо.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті *операції продажу*, визначає Національне положення (стандарт) 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [35].

Операція з реалізації ОЗ – це дві взаємопов'язані між собою операції: переведення ОЗ до групи вибуття, утримуваної для продажу, та операція продажу.

Пункт 1 розділу II НП(С)БО 27 [37] встановлює ряд критеріїв, за якими ОЗ може вважатись утримуваним для продажу:

– його продаж має високу ймовірність;

– згідно з п. 3 розділу II П(С)БО 27 [35] первісне визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу провадиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття виконуються всі умови, наведені в п. 1 розділу II П(С)БО 27 [35];

– об'єкт ОЗ перестає визнаватися необоротним активом відповідно до п. 6 розділу II П(С)БО 27 [35].

Можливість продажу визначає постійно діюча комісія. У разі прийняття рішення про переведення ОЗ до необоротних активів, утримуваних для продажу, оформлюється Акт приймання-передачі ОЗ (типова форма № ОЗ-1), у двох примірниках (з місця експлуатації на склад).

Надалі у разі безпосередньої реалізації ОЗ складається звичайна видаткова накладна.

Інформацію про вибуття ОЗ також обов'язково необхідно відобразити в Інвентарній картці обліку основних засобів (типова форма № ОЗ-6) та Картці обліку руху основних засобів (типова форма № ОЗ-8).

Для відображення заборгованості за необоротними активами, утримуваними для продажу, Інструкцією № 291 [21] призначено ***субрахунок 680*** «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу». Обліковувати заборгованість за реалізованими ОЗ й відразу через субрахунок 377. Для збереження правильного аналітичного обліку все-таки доречно застосувати субрахунок 680.

Таблиця 5.9

Бухгалтерський облік продажу основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Виробничий ОЗ включено до групи вибуття: списано суму зносу залишкова вартість об'єкта	 13 286	 10 10	 30 000 7 500
2.	Відображено дохід від продажу об'єкта ОЗ	680	712	12 000
3.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	2 000
4.	Віднесено на фінрезультат доходи від продажу ОЗ	712	791	10 000
5.	Віднесено на фінрезультат витрати від продажу	791	943	7 500

Відповідно до п. 29 НП(С)БО 7 [37] нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта ОЗ. А тому в місяці переведення ОЗ до необоротних активів, утримуваних для продажу, слід ще нарахувати місячну амортизацію.

На необоротні активи, утримувані для продажу, амортизація не нараховується (п. 6 розділу II НП(С)БО 27) [35].

Якщо необоротні активи, призначені для продажу, не реалізовані і далі враховуються, то в майбутньому на кожну дату балансу вони відображаються у бухобліку за найменшою із двох величин – за балансовою вартістю або за чистою вартістю реалізації (п. 9 розд. II НП(С)БО 27) [35].

Якщо чиста вартість реалізації менша за балансову, то витрати відображаються в складі інших операційних витрат (п. 10 розділу II НП(С)БО 27) [35], зокрема за Д-т субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів».

5.5. Облік витрат на поліпшення, ремонт та утримання основних засобів

У процесі експлуатації основні засоби потребують догляду, підтримки їх у робочому стані, тобто технічного обслуговування та ремонтів.

Технічне обслуговування – це роботи, виконувані з підтримки основних засобів у робочому стані, попередження їх несправностей і зупинок. Ремонти – комплекс операцій з оновлення стану об'єкта основних засобів, відновлення його справності, внаслідок чого відновлюється працездатність, збільшується довговічність та оновлюються складові об'єкта.

Залежно від масштабу та складності ремонтних робіт розрізняють види ремонту: – поточний та капітальний.

Витрати на ***поточний*** ремонт ОЗ – це частина експлуатаційних витрат. Поточний ремонт виконується, як правило, найчастіше власними силами підприємства. Сюди належить: заміна зношених деталей, запчастин, профілактичні ремонти та огляди.

Такі ремонти проводяться з метою відновлення працездатності об'єктів ОЗ та отримання *первісно визначеної* суми майбутніх економічних вигод від їх використання.

На підставі п. 15, 18, 19 НП(С)БО 16 «Витрати» [10] витрати на утримання, експлуатацію та ремонти ОЗ загальновиробничого призначення, загальногосподарського використання, а також ремонти, пов'язані зі збутом продукції, визнаються витратами звітного періоду. У цьому випадку норма п. 15 НП(С)БО 7 «Основні засоби» відповідає нормам НП(С)БО 16 «Витрати».

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [21] витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, обслуговування, нагляду, ремонту тощо), включаються до складу поточних витрат і списуються на рахунки витрат (23, 91–94) залежно від напряму використання об'єкта ОЗ, що ремонтується.

Відображення господарських операцій з поточного ремонту ОЗ в обліку підприємства відображено в таблиці 5.10.

Капітальний ремонт можна здійснювати як власними силами підприємства (господарським способом), так і із залученням сторонніх організацій (підрядним способом).

Таблиця 5.10

Бухгалтерський облік операцій з поточного ремонту ОЗ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Сторонньою організацією здійснено поточний ремонт легкового автомобіля, призначеного для використання в адміністративних цілях	92	631	10 000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	2 000
3.	Списано матеріали на поточний ремонт приміщення власного магазину	93	20	5 000
4.	Нараховано зарплату працівникам, які здійснювали ремонт приміщення	93	661	5 000
5.	Нараховано ЄСВ на зарплату працівників, які здійснювати ремонт приміщення	93	651	1 100

Під час капітальних ремонтів проводиться повне розбирання об'єктів ОЗ, заміна зношених вузлів і деталей з метою поліпшення цих об'єктів (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що повинно призвести до збільшення первісно визначених майбутніх економічних вигод від їх використання (збільшиться виробнича потужність обладнання, розширяться виробничі площі, збільшиться термін корисного використання ОЗ тощо).

Такі витрати збільшують первісну вартість ОЗ (п. 14 НП(С)БО 7). Капітальні витрати накопичуються на відповідному субрахунку рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і після завершення ремонтів включаються до первісної вартості ОЗ. В обліку їх відображають за дебетом субрахунку 152 з кредитом рахунків 23, 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці». А після завершення ремонту – за дебетом відповідних субрахунків рахунку 10 з кредитом субрахунку 152. Також варто пам'ятати, що на період проведення капремонту ОЗ амортизацію цього об'єкта не нараховують. Причому нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта ОЗ, і поновлюється з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання (п. 27 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну від 30.09.200 № 561 [32].

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення ОЗ (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформляють Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів ф. ОЗ-2.

Форма застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації.

Акт, підписаний працівником, що уповноважений на приймання основних засобів, та представником підприємства, який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію. Далі акт здають до бухгалтерії підприємства. Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими. До технічного паспорта

відповідного об'єкта основних засобів повинні бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією.

Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконує ремонт, реконструкцію, модернізацію.

Щодо поліпшення об'єктів ОЗ, що перебувають в операційній оренді, то, згідно зі ст. 773, 778 Цивільного кодексу України [85], орендар має право змінювати стан майна, переданого йому в оренду (зокрема, і поліпшувати його), але тільки за згодою орендодавця. Однак, як показує практика, орендар може покращувати об'єкт і за самостійним рішенням.

Орендодавець відображає поліпшення об'єкта ОЗ у загальному порядку, збільшуючи первісну вартість об'єкта.

Облік отриманих в оренду активів здійснюється за видами активів.

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та зносу (амортизації) необоротних активів, а також для відображення капітальних і фінансових інвестицій призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 35, субрахунку 184).

Таблиця 5.11

Бухгалтерський облік господарських операцій з поліпшення орендованого активу

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Надійшла будівля в операційну оренду	01		800 000
2.	Відображено вартість робіт з поліпшення орендованого активу підрядною організацією	153	631	200 000
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	40 000
4.	Відображено введення в експлуатацію поліпшеного орендованого активу	117	153	200 000

Аналітичний облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім інструментів, приладів та інвентарю, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари, інших необоротних матеріальних активів), нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та зносу (амортизації) цих необоротних активів ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти необоротних активів у картках обліку відповідних необоротних активів.

Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо).

Відомість 4.1 ведеться за дебетом рахунку 15 і призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій у розрізі об'єктів інвестицій і виду витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проєктно-вишукувальні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання (виготовлення, спорудження) основних засобів, інших необоротних матеріальних (спеціальних інструментів, інвентарної тари, тимчасових (не титульних) споруд, предметів прокату, бібліотечних фондів тощо) і нематеріальних активів, придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів, капітальних інвестицій за фінансовою та операційною орендою, а також з поділом інвестицій у капітальне будівництво, що виконані підрядним і господарським способом.

У цій Відомості також відображаються витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання, реконструкції, добудови об'єкта, що приводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод.

Облік капітального будівництва ведеться за фактичними витратами. Для визначення фактичної вартості кожного окремого об'єкта капітального будівництва, реконструкції, добудови, модернізації, модифікації, що здійснюється у кількох звітних періодах, застосовується вкладний аркуш формату Відомості 4.1 із зазначенням назви об'єкта.

У Відомості 4.1 відокремлюється сума податкового кредиту, що визнається законодавством у зв'язку з попередньою оплатою (авансом) вартості необоротних активів, устаткування і будівельно-монтажних робіт.

Після одержання (прийняття) необоротних активів, устаткування, що потребує монтажу, і будівельно-монтажних робіт сума податкового кредиту способом сторно відображається (у цій Відомості і Журналі 3) за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит» і не включається до первісної вартості побудованих (змонтованих, уведених в експлуатацію) основних засобів.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Сутність та класифікація основних засобів.
2. Облік основних засобів при їх надходженні.
3. Облік витрат на утримання основних засобів.
4. Облік зносу основних засобів.
5. Облік витрат на поліпшення, ремонт і утримання основних засобів.

Тестові завдання

1. За якою вартістю, згідно з НП(С)БО,повинні оцінюватись в обліку і звітності основні засоби й інші матеріальні активи:

а) первісній і залишковій;

б) залишковій і відновлювальній;

в) за справедливою вартістю;

г) первісною і балансовою залишковою з урахуванням затрат на оновлення і покращення основних засобів.

2. На яких рахунках враховуються основні засоби й інші необоротні матеріальні активи:

а) 10, 11, 13;

б) 10, 11, 12;

в) 10, 11, 12, 13;

г) 10, 11.

3. Що розуміють під справедливою вартістю основних засобів:

а) залишкову вартість;

б) відновлювальну вартість;

в) ринкову вартість;

г) балансову залишкову з урахуванням витрат на оновлення основних засобів.

4. Яким документом оформляється зарахування основних засобів на баланс підприємства:

а) актом прийому-передачі;

б) накладною;

в) рахунком-фактурою;

г) іншим документом.

5. У якому випадку не змінюється первісна вартість основних засобів:

а) під час передачі в оперативну оренду;

б) у процесі реконструкції об'єкта;

в) у разі індексації;

г) під час модернізації.

6. Який метод амортизації не використовується для нарахування амортизації основних засобів згідно з НП(С)БО 7:

а) метод зменшення залишкової вартості;

б) метод прискореного зменшення залишкової вартості;

в) кумулятивний;

г) метод прискореного прямолінійного списання.

7. За яким методом амортизації, згідно з НП(С)БО 7, амортизація основних засобів визначається діленням амортизованої вартості на очікуваний термін експлуатації об'єкта:

а) прямолінійним;

б) виробничим;

в) методом прискореного зменшення залишкової вартості;

г) кумулятивним.

8. Об'єкти, передані в операційну оренду:

а) переходять на баланс орендатору;

б) залишаються на балансі орендодавця;

в) не враховуються орендатором на позабалансовому рахунку;

г) немає правильної відповіді.

9. Орендатор обліковує об'єкти, отримані в операційну оренду, на рахунку:

а) 01 «Орендовані необоротні активи»;

б) 10 «Основні засоби»;

в) 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

г) 12 «Нематеріальні активи».

10. Списання залишкової вартості основних засобів під час реалізації відображається бухгалтерською проводкою:

а) Дт 976 Кт 10;

б) Дт 972 Кт 10;

в) Дт 286 Кт 10;

г) Дт 902 Кт 286.

11. Нарахування зносу (амортизації) основних засобів відображається в обліку записом:

а) Дт 91,92,93,94 Кт 131;

б) Дт 131 Кт 10;

в) Дт 10 Кт 131;

г) Дт131 Кт15.

12. До якого класу належать основні засоби:

а) запаси;

б) власний капітал та забезпечення зобов'язань;

в) доходи і результати діяльності;

г) необорні активи.

13. Код якого синтетичного рахунку відповідає за основні засоби:

а) 20;

б) 10;

в) 90;

г) 30.

14. Методологічною основою обліку основних засобів є:

а) НП(с)БО 7;

б) НП(с)БО 6;

в) НП(с)БО 9;

г) НП(с)БО 17.

15. Скільки субрахунків має 10 рахунок:

а) 6;

б) 9;

в) 8;

г) 10.

16. Основні засоби – це:

а) матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних або соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року або одного операційного циклу;

б) матеріальні активи, зокрема запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 000 грн і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік;

в) усі правильні відповіді.

17. Які існують види оцінки основних засобів:

а) ліквідаційна вартість;

б) відновлювана вартість;

в) залишкова вартість;

г) усі відповіді правильні.

18. Вартість, яка амортизується:

а) визначається як сума за якою об'єкт ОЗ обліковується на балансі підприємства, за вирахуванням суми накопиченої амортизації;

б) представлена фактична с/в об'єкта ОЗ або іншу оцінку, відображену у фінансовій звітності замість фактичної вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості;

в) називається сума грошових коштів або справедлива вартість інших форм компенсації, які необхідно було б витратити для придбання або створення такого ж активу на дату складання звітності;

г) немає правильної відповіді.

19. У процесі надходження основні засоби зараховуються на баланс підприємства за:

а) переоціненою вартістю;

б) первісною вартістю;

в) справедливою вартістю;

г) таке рішення приймає головний бухгалтер.

20. Капітальні інвестиції – це:

а) сукупність витрат на відтворення і поліпшення якісного стану ОЗ;

б) сума всіх інвестицій, що були здійснені на будь-які цілі;

в) сукупність витрат на закупку аналогічних ОЗ;

г) правильної відповіді немає.

21. Виберіть правильний зміст господарської операції Дт 152 кт 631:

а) оплачено рахунки постачальників;

б) відображено витрати на з/п працівників, що монтують ОЗ;

в) введено об'єкт ОЗ в експлуатацію;

г) отримано ОЗ від постачальника.

22. Виберіть правильний зміст господарської операції Дт 361 кт 712:

а) відображено податкове зобов'язання;

б) отримано ОЗ;

в) проведено взаємозалік заборгованостей;

г) відображено дохід від покупців основного засобу.

23. Ремонти основних засобів можуть здійснюватися:

а) підрядним способом;

б) виробничим способом;

в) господарським способом;

г) правильна відповідь а), в).

24. Амортизація – це:

а) перенесення вартості основних засобів частинами до вартості новоствореної продукції;

б) закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

в) сума грошових коштів або справедлива вартість інших форм компенсації, які необхідно було б витратити для придбання або створення такого ж активу на дату складання звітності;

г) це сукупність доходів, одержаних від ліквідації активу, зменшених на суму активу, пов'язаних з його ліквідацією.

25. До складу інших необоротних матеріальних активів відносять:

а) природні ресурси;

б) бібліотечні фонди;

в) малоцінні необоротні активи;

г) усі відповіді правильні.

26. Облік інших необоротних активів ведеться з використанням рахунка:

а) 11;

б) 12;

в) 22;

г) 10;

д) 13.

27. Тимчасові (нетитульні) споруди – це:

а) будівлі, які розміщені на території підприємства зі двору;

б) дрібні об'єкти допоміжного характеру, які використовуються для потреб будівництва і не включені до титулу;

в) паркани та огорожі, пристосування з техніки безпеки, складські приміщення, вбиральні, настили, драбини, сходи, риштування тощо;

г) усі відповіді правильні.

28. Для нарахування амортизації на інші необоротні активи використовуються такі методи, як:

а) усі методи, притаманні основним засобам;

б) у першому місяці використання об'єкта 50 % його вартості амортизується, а решта 50 % вартості амортизується у місяці вилучення з активів;

в) у першому місяці використання об'єкта амортизується 100 % його вартості;

г) усі відповіді правильні.

29. Надходження інших необоротних активів відбувається шляхом:

а) придбання;

б) безоплатного надходження;

в) внеску у статутний капітал;

г) усі відповіді правильні;

30. Хто приймає рішення про віднесення необоротного активу до інших необоротних:

а) директор;

б) головний бухгалтер;

в) касир;

г) матеріально-відповідальна особа, у підпорядкування якої підпадає необоротний актив.

Практичні завдання

Завдання 5.1

Вихідні дані

Підприємство (платник податку на прибуток і ПДВ) придбало в постачальника (платника податку на прибуток і ПДВ) на умовах після сплати обладнання. Його вартість – 300 000 грн (зокрема, ПДВ – 50 000 грн). Вартість послуг із доставки обладнання – 15 000 грн (зокрема, ПДВ – 2 500 грн), із його монтажу – 24 000 грн (зокрема, ПДВ – 4 000 грн).

Обладнання ввели в експлуатацію 1 січня 202_ р. Термін корисного використання – 3 роки.

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції (табл. 1).

Таблиця 1

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Передоплачено транспортній організації вартість послуг із доставки обладнання	15 000,00		
2.	Відображено податковий кредит ПДВ (отримано зареєстровану податкову накладну)	2 500,00		
3.	Надано перевізником послуги з доставки обладнання	12 500,00		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
4.	Закрито розрахунки з ПДВ за транспортними послугами	2 500,00		
5.	Зафіксовано залік заборгованостей за транспортними послугами	15 000,00		
6.	Оприбутковано обладнання	250 000,00		
7.	Відображено податковий кредит (отримано зареєстровану податкову накладну)	50 000,00		
8.	Оплачено вартість обладнання виробнику	300 000,00		
9.	Виконано підрядником монтаж обладнання	20 000,00		
10.	Відображено податковий кредит (отримано зареєстровану податкову накладну)	4 000,00		
11.	Оплачено вартість робіт із монтажу обладнання	24 000,00		
12.	Включено до первісної вартості об'єкта ОЗ забезпечення під виведення з експлуатації (за теперішньою вартістю)	28 055,20		
13.	Уведено обладнання в експлуатацію			

Завдання 5.2

Вихідні дані

Підприємство вирішило ліквідувати обладнання (причина – повний моральний і фізичний знос). Первісна вартість такого об'єкта – 5 000 грн, сума нарахованої амортизації – 4 500 грн, ліквідаційна вартість – 100 грн.

У результаті ліквідації об'єкта основних засобів оприбутковано:

– запчастини (оцінку їх можливого використання визначено в розмірі 300 грн), які згодом витрачено на ремонт іншого основного засобу;

– запчастини, які потім продали за 1 200 грн (зокрема, ПДВ – 200 грн). Чиста вартість їх реалізації – 800 грн;

– брухт (його чиста вартість реалізації – 300 грн), який здано спеціалізованій організації за 350 грн (без ПДВ).

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції (табл. 2).

Таблиця 2

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Списано суму нарахованої амортизації ліквідованого об'єкта ОЗ	4 500,00		
2.	Списано залишкову вартість ліквідованого об'єкта ОЗ	500,00		
3.	Відображено витрати на оплату праці співробітників, задіяних при демонтажі обладнання	200,00		
4.	Оприбутковано запчастини для використання у власній діяльності	300,00		
5.	Оприбутковано запчастини для майбутнього продажу	800,00		
6.	Оприбутковано брухт	300,00		
7.	Використано запчастини для ремонту іншого ОЗ	300,00		
8.	Продано запчастини за готівковий розрахунок	1 200,00		
9.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	200,00		
10.	Списано вартість реалізованих запчастин	800,00		
11.	Здано брухт спеціалізованій організації через підзвітну особу	350,00		
12.	Списано вартість реалізованого брухту	300,00		
13.	Отримано гроші до каси за зданий брухт від підзвітної особи	350,00		

Завдання 5.3

Вихідні дані

Підприємство придбало устаткування вартістю 123 тис. грн (зокрема, ПДВ). Послуги автотранспортного підприємства за доставку становили 2 400 грн (зокрема, ПДВ), послуги спеціалізованої фірми за установку придбаного устаткування та його налагодження – 3 600 грн (зокрема, ПДВ).

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Визначити первісну вартість об'єкта і відобразити операції в обліку.

Завдання 5.4

Вихідні дані

На спорудження складу господарським способом підприємство витратило:

– будівельних матеріалів – 906 тис. грн;

– нараховано заробітної плати – 105 тис. грн;

– нараховано ЄСВ – ? тис. грн;

– нарахована амортизація будівельного обладнання – 7 тис. грн.

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити операції зі спорудження основних засобів у бухгалтерському обліку.

Завдання 5.5

Вихідні дані

ТОВ «Експрес» продало електрокару, яку було придбано у заводу «Верстат» та введено в експлуатацію в минулому році: первісна вартість електрокару – 10 800 грн, нарахована сума зносу за весь строк використання – 4 240 грн, ціна продажу (зокрема, ПДВ) – 9 500 грн.

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити операції із продажу основних засобів у бухгалтерському обліку.

2. Визначити фінансовий результат від продажу основного засобу

Завдання 5.6

Вихідні дані

Підприємство придбало ксерокс. Термін корисного використання ксерокса становить 4 роки, первісна вартість – 4 тис. грн, ліквідаційна вартість – 200 грн. Упродовж терміну корисного використання ксерокса планується зробити кількість копій: за 1-й рік – 40 тис. шт., за 2-й рік – 30 тис. шт., за 3-й рік – 25 тис. шт., за 4-й рік – 20 тис. шт.

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Розрахувати суму амортизації різними методами.
2. Відобразити нарахування амортизації в обліку.
3. Результати розрахунків подати в таблиці:

Таблиця 3

Розрахунок амортизації різними методами

Методи амортизації	Роки				
	1	2	3	4	Разом
1. Прямолінійний					
2. Зменшення залишкової вартості					
3. Прискореного зменшення залишкової вартості					
4. Кумулятивний					
5. Виробничий					

Завдання 5.7

Вихідні дані

Підприємство придбало МШП – інструменти вартістю 600 грн (з ПДВ) на умовах передоплати. Частину інструментів вартістю 200 грн передано для використання у виробничих цілях. За обліковою політикою підприємства під час передачі МШП у виробництво списується 50 % вартості, друга половина списується в кінці строку експлуатації МШП.

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити в обліку операції з придбання МШП та списання їх в експлуатацію.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Капітальні інвестиції, їх сутність, класифікація та побудова обліку.
2. Облік витрат на ремонт основних засобів.
3. Облік переоцінки основних засобів.
4. Облік зменшення та відновлення корисності основних засобів.
5. Облік оренди (лізингу) основних засобів.
6. Особливості обліку інвестиційної нерухомості.

Термінологічний словник

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

Група вибуття – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

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

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

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

ТЕМА 6
ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

6.1. Сутність, визнання та оцінка нематеріальних активів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі – Н(П)СБО 8) [34].

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

Звернемо увагу, що у визначенні терміна «нематеріальний актив» не згадується про те, що в об'єкта нематеріальних активів строк корисного використання (експлуатації) повинен обов'язково бути більше одного року. Отже, строк корисного використання (експлуатації) об'єкта нематеріальних активів ***може бути меншим одного року***.

Незважаючи на те, що нематеріальні активи не мають матеріальної форми, вони, як і інші активи, які контролюються підприємством, здатні приносити підприємству ***економічні вигоди***. Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений рахунок ***12 «Нематеріальні активи»***.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося. Для обліку та узагальнення інформації про незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи призначений субрахунок ***154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»*** до рахунка ***15 «Капітальні інвестиції»***.

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

Нематеріальні активи можуть бути отримані в результаті розробки, тобто створені на підприємстві. ***Розробка*** – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проєктування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання. ***Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки***, варто відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

– намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

– можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

– інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

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

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі ***витрат*** того звітного періоду, в 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 підприємств або їх частини;

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

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

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

– ***права користування природними ресурсами*** (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо). Такі нематеріальні активи відображаються на субрахунку ***121 «Права користування природними ресурсами»***;

– ***права користування майном*** (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо). Такі нематеріальні активи відображаються на субрахунку ***122 «Права користування майном»***;

– ***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. Такі нематеріальні активи відображаються на субрахунку ***123 «Права на комерційні позначення»***;

– ***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. Такі нематеріальні активи відображаються на субрахунку ***124 «Права на об'єкти промислової власності»***;

– ***авторське право та суміжні з ним права*** (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті. Такі нематеріальні активи відображаються на субрахунку ***125 «Авторське право та суміжні з ним права»***;

– ***інші нематеріальні активи*** (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо). Такі нематеріальні активи відображаються на субрахунку ***127 «Інші нематеріальні активи»***.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства ***за первісною вартістю***. Такий підхід до оцінки нематеріальних активів відповідає принципу історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Проте в певних випадках нематеріальні активи можуть ***оцінюватися не за первісною, а за справедливою вартістю***. 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).

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

Переоцінена первісна вартість та ***накопичена амортизація*** об'єкта нематеріального активу 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 (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

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

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а ***сума уцінки*** – у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 Н(П)СБО 8.

Дооцінка раніше ***не переоцінюваних*** об'єктів нематеріальних активів, що проводиться вперше, відображається такими бухгалтерськими записами:

1) дооцінка первісної вартості:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;

2) дооцінка накопиченої амортизації:

Дебет 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

У разі наявності (***на дату проведення чергової (останньої) дооцінки*** об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається ***до складу доходів звітного періоду***, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення ***капіталу у дооцінках*** і відображається в іншому сукупному доході.

Дооцінка раніше ***уцінених*** об'єктів нематеріальних активів відображається такими бухгалтерськими записами:

1) на суму дооцінки накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

2) на суму дооцінки вартості об'єкта нематеріальних активів у межах перевищення сум попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 746 «Інші доходи»;

3) на суму перевищення останньої дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів».

У разі наявності (***на дату проведення чергової (останньої) 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 втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення ***капіталу у дооцінках*** та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до ***витрат звітного періоду***.

Якщо підприємство здійснює ***уцінку*** раніше ***не переоцінюваних*** об'єктів нематеріальних активів, то ця операція відображається такими бухгалтерськими записами:

1) на суму уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

2) на суму уцінки накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи».

У випадку, коли підприємство здійснює ***уцінку*** раніше ***переоцінених*** об'єктів нематеріальних активів, то операція відображається такими бухгалтерськими записами:

1) на суму уцінки накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

2) на суму уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів у межах суми перевищення попередніх дооцінок над сумами попередніх уцінок:

Дебет 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

3) на різницю між сумою останньої уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів та сумою перевищення попередніх дооцінок над уцінками цього об'єкта:

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи».

6.2. Облік капітальних інвестицій у придбання (створення) нематеріальних активів

Якщо підприємство ***придбало нематеріальний актив***, то ***первісна вартість*** такого нематеріального активу складається з:

– ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок);

– мита;

– непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;

– інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він 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 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»).

Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення. При цьому ***суттєвим часом*** вважається час, що становить більше ***трьох місяців***. Таким чином, якщо підприємство придбало готовий нематеріальний актив навіть за рахунок коштів, отриманих у кредит, то відповідні фінансові витрати (витрати на сплату процентів за цим кредитом) не будуть включатися до первісної вартості нематеріального активу, оскільки він не вважається кваліфікаційним активом (підприємство не створювало його протягом часу, що перевищує три місяці).

Для оформлення операцій з нематеріальними активами складаються первинні документи. ***Типові форми первинного обліку*** об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів наведено у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (далі – Методичні рекомендації № 1327) [60], а саме:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Отримання об'єкта нематеріальних активів від підприємства – платника податку на додану вартість за вартістю придбання без податку на додану вартість відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

При цьому ***сума податку на додану вартість*** за операцією відображається наступним бухгалтерським записом (за наявності зареєстрованої податкової накладної, отриманої від постачальника):

Дебет 641 «Розрахунки за податками»;

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Уведено в господарський оборот придбаний об'єкт нематеріальних активів:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Під час ***уведення в господарський оборот*** придбаного об'єкта нематеріальних активів складається Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Такий акт складається ***комісією підприємства*** (в одному примірнику) на кожний об'єкт нематеріальних активів. У цьому документі зазначаються, зокрема, правові умови введення об'єкта нематеріальних активів в господарський оборот, тобто зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт вводиться в господарський оборот, – договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір, дата акта приймання-передачі об'єкта нематеріальних активів, документи (довідки), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання (письмовий та/або образотворчий опис з формулою, креслення, схема, зразок, дискета, аудіо-, відеокасета

тощо), вартість, строк корисного використання, особа, відповідальна за використання об'єкта. Акт введення в господарський оборот права на використання вигод від скорочення викидів парникових газів складається за наявності верифікаційного висновку про обсяги скорочення антропогенних викидів парникових газів. Під час складання Акта комісія пересвідчується у наявності документів, що дають змогу ідентифікувати об'єкт нематеріального активу, який уводиться у господарський оборот.

Наприклад, підприємство, яке є платником ПДВ, придбало право власності на знак для товарів і послуг за 30 000 грн, крім того, ПДВ 6 000 грн, разом 36 000 грн. Підприємство ввело придбаний об'єкт нематеріальних активів (право на знак для товарів і послуг) у господарський оборот.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку цих операцій наведено у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Облік придбання об'єкта нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1.	Перераховано попередню оплату за об'єкт нематеріальних активів	36 000	371	311
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі отриманої податкової накладної, яка зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних	6 000	641	644
3.	Відображено витрати на придбання об'єкта нематеріальних активів	30 000	154	631
4.	Відображено суму ПДВ, що входить до продажної ціни об'єкта нематеріальних активів	6 000	644	631
5.	Зараховано залишки за субрахунками 371 та 631	36 000	631	371
6.	Введено об'єкт нематеріальних активів у господарський оборот	30 000	123	154
7.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 на суму амортизації, що використана на капітальні інвестиції	30 000	09	

Первісна вартість нематеріального активу, ***придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт***, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу 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.

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

Первісною вартістю ***безоплатно отриманих*** нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 НП(С)БО 8. Оприбуткування безоплатно одержаного об'єкта нематеріальних активів за справедливою вартістю відображається без використання субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Відображено ***суму податку на прибуток,*** що підлягає сплаті за операцією з безоплатного одержання об'єкта нематеріальних активів (за наявності поточного податку на прибуток):

Дебет 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

Крім того, якщо об'єкт нематеріальних активів ***отримано безоплатно***, то надалі у процесі його використання на підприємстві потрібно здійснювати поступове визнання доходу щодо цього об'єкта в сумі, пропорційній нарахованій амортизації:

Дебет 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;

Кредит 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Первісною вартістю нематеріальних активів, що ***внесені до статутного капіталу підприємства,*** визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість

з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 НП(С)БО 8. Звертаємо увагу, що оприбуткування нематеріальних активів як внесків учасників (засновників) до статутного капіталу підприємства в обліку відображається без використання субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 46 «Неоплачений капітал».

Нематеріальні активи, отримані внаслідок ***об'єднання підприємств,*** оцінюються за їх справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, ***сплачених загальною сумою,*** визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

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 (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо). У цьому випадку спершу за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» накопичуються витрати пов'язані зі створенням господарським способом нематеріального активу (вартість використаних для створення об'єкта нематеріальних активів виробничих запасів, заробітна плата працівників, зайнятих створенням об'єкта нематеріальних активів, відрахування на соціальні заходи тощо):

Дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

Кредит 20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Потім відображається уведення в господарський оборот створеного підприємством об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з ***удосконаленням*** цих нематеріальних активів і ***підвищенням*** їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

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

6.3. Облік амортизації нематеріальних активів

Нарахування ***амортизації нематеріальних активів*** (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється впродовж строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) під час визнання цього об'єкта активом (у разі зарахування на баланс).

Нематеріальні активи ***з невизначеним строком корисного використання*** амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів. Наприклад, це може бути ліцензія, яка видана підприємству на необмежений строк на здійснення певного виду діяльності.

Крім того, амортизації не підлягає ***право на використання вигод від скорочення викидів парникових газів***, про що сказано у пункті 5.1 Методичних рекомендацій № 1327.

Під час визначення ***строку корисного використання*** об'єкта нематеріальних активів варто враховувати:

– строки корисного використання подібних активів;

– моральний знос, що передбачається;

– правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;

– очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;

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

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені ***податковим законодавством***. Тобто підприємству надано право самому вирішувати, чи буде воно у бухгалтерському (фінансовому) обліку застосовувати строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів, встановлені податковим законодавством.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством ***самостійно*** з огляду на умови 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 НП(С)БО 7 «Основні засоби». Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням ***таких методів:***

1) прямолінійного;

2) зменшення залишкової вартості;

3) прискореного зменшення залишкової вартості;

4) кумулятивного;

5) виробничого.

Особливістю амортизації нематеріальних активів є те, що під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів ***прирівнюється до нуля***, крім випадків:

– коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

– коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

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

Нарахування амортизації під час застосування ***виробничого методу*** починається з дати, що настає за датою уведення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот.

Нагадаємо, що, відповідно до Методичних рекомендацій № 1327, ***уведення в господарський оборот*** об'єктів інтелектуальної власності оформлюється Актом введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Проте ***не всі нематеріальні активи*** належать до об'єктів права інтелектуальної власності.

Тому якщо треба оформити введення в господарський оборот, наприклад, такого нематеріального активу, як право на провадження діяльності (яке не належить до об'єктів права інтелектуальної власності), то підприємство може оформити таке уведення також відповідним Актом введення в господарський оборот. Це пояснюється тим, що у п. 1.4 Методичних рекомендацій № 1327 установлено, що для ведення аналітичного обліку та оформлення операцій **з *іншими НМА*** (які ***не належить*** до об'єктів права інтелектуальної власності) дозволяється використовувати наведені вище типові форми первинного обліку НА-1, НА-2, НА-3 та НА-4 із зазначенням у цьому разі ***назви*** і ***реквізитів форми*** щодо нематеріальних активів.

Первинні документи про витрати на об'єкт нематеріальних активів, ***отриманий у результаті розробки***, повинні, зокрема, містити інформацію про зміст витрат (виконання робіт зі створення нематеріального активу, витрачання матеріальних цінностей на створення об'єкта), кількісні і вартісні показники таких витрат, підписи уповноважених посадових осіб.

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

Термін корисного використання нематеріального активу та ***метод його амортизації переглядаються*** в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання наприкінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством установлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

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

Інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів узагальнюється на субрахунку ***133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»*** до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». ***За кредитом*** рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» відображається нарахування амортизації необоротних активів, ***за дебетом*** – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Нарахування амортизації нематеріальних активів відображується такими бухгалтерськими записами:

1) нарахування амортизації нематеріальних активів виробничого призначення:

Дебет 23 «Виробництво»;

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

2) нарахування амортизації нематеріальних активів загальногосподарського призначення:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

3) нарахування амортизації нематеріальних активів, що використовуються для збуту продукції:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

4) нарахування амортизації нематеріальних активів, що використовуються на об'єктах житлово-комунального та соціально-культурного призначення підприємства:

Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

5) нарахування амортизації нематеріальних активів, що використовуються для досліджень та розробок, здійснених підприємством:

Дебет 941 «Витрати на дослідження і розробки»;

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Крім того, на рахунку ***09 «Амортизаційні відрахування»,*** який належить до класу 0 «Позабалансові рахунки», ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. ***Збільшення залишку*** на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. Під час визначення суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) капіталу підприємства тощо.

6.4. Облік вибуття нематеріальних активів

Нематеріальний актив ***списується з балансу*** в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Списання з балансу нематеріальних активів унаслідок невідповідності критеріям визнання активом відображається ***за кредитом*** рахунку 12 «Нематеріальні активи». При цьому зменшення суми зносу відображається ***за дебетом*** субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». ***Залишкова вартість*** списаних нематеріальних активів відображаються за дебетом субрахунку ***976 «Списання необоротних активів»*** до рахунку 97 «Інші витрати».

Списання нематеріальних активів з балансу належить до операцій, які здійснюється в межах ***іншої діяльності***. Відповідно фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається на субрахунку ***793 «Результат від іншої діяльності»*** до рахунку 79 «Фінансові результати».

Отже, ***списання з балансу (ліквідація)*** нематеріальних активів унаслідок їх невідповідності критеріям визнання активом відображається такими бухгалтерськими записами:

1) списано суму накопиченої амортизації ліквідованих об'єктів нематеріальних активів:

Дебет 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи».

2) списано залишкову вартість ліквідованих об'єктів нематеріальних активів:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи».

3) віднесено на фінансові результати витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 793 «Результат від іншої діяльності»;

Кредит 976 «Списання необоротних активів».

Відповідно до Методичних рекомендацій № 1327 списання (ліквідація) об'єкта нематеріальних активів ***оформлюється комісією*** Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (у двох примірниках) на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів.

Якщо підприємство ***безоплатно передає*** об'єкт нематеріальних активів, то ця операція відображається такими бухгалтерськими записами:

1) списано суму накопиченої амортизації безоплатно переданого об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

2) списано залишкову вартість безоплатно переданого об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

3) відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість за операцією з безоплатної передачі об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками»;

4) віднесено на фінансові результати витрати, пов'язані з безоплатною передачею об'єкта нематеріальних активів:

Дебет 793 «Результат від іншої діяльності»;

Кредит 976 «Списання необоротних активів».

Якщо підприємство ***продає такий необоротний актив, як нематеріальний актив,*** то йому варто враховувати також норми Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (далі – Н(П)СБО 27) [35].

Відповідно до Н(П)СБО 27 необоротні активи (зокрема, нематеріальні активи), ***які визнані утримуваними для продажу,*** відображаються у бухгалтерському (фінансовому) обліку та фінансовій звітності з урахуванням такого:

1) необоротні активи, які визнані утримуваними для продажу, ***припиняють визнаватися*** у складі необоротних активів. Отже, у подальшому такі активи вже не варто відображати за дебетом субрахунків, призначених для обліку нематеріальних активів. Ці активи вже не відображаються і у розділі I «Необоротні активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1);

2) вартість необоротних активів, утримуваних для продажу, слід відобразити на субрахунку ***286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»*** до рахунку 28 «Товари». У Балансі (Звіті про фінансовий стан) (ф. № 1) ці активи відображаються у розділі ІІІ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»;

3) необоротні активи, утримувані для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу ***за найменшою з двох величин*** – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду. Якщо чиста вартість реалізації є меншою за балансову вартість, то сума коригування балансової вартості таких активів до їх чистої вартості реалізації включається до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку ***946 «Втрати від знецінення запасів»*** до рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

4) на необоротні активи, утримувані для продажу, ***амортизація не нараховується***.

Доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу (зокрема, нематеріальних активів, відображають за кредитом субрахунку ***712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»*** до рахунка 71 «Інший операційний дохід». У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) такі доходи відображаються у рядку 2120 «Інші операційні доходи».

Балансова вартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, списується за дебетом субрахунку ***943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»*** до рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності». У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) такі витрати відображаються у рядку 2180 «Інші операційні витрати».

Отже, ***продаж (реалізація) об'єкта нематеріальних активів*** відображається такими бухгалтерськими записами:

1) під час включення об'єкта нематеріальних активів до групи вибуття (до необоротних активів, утримуваних для продажу) списується сума накопиченої амортизації:

Дебет 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

2) під час включення об'єкта нематеріальних активів до групи вибуття (до необоротних активів, утримуваних для продажу) списується залишкова вартість об'єкта на субрахунок 286:

Дебет 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

3) відображено дохід від реалізації об'єкта:

Дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

Кредит 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

4) відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість:

Дебет 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками»;

5) списано на реалізацію балансову вартість об'єкта:

Дебет 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

Кредит 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»;

6) отримано кошти від реалізації:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

7) віднесено на фінансові результати доходи, пов'язані з реалізацією об'єкта:

Дебет 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

Кредит 791 «Результат операційної діяльності»;

8) віднесено на фінансові результати витрати, пов'язані з реалізацією об'єкта:

Дебет 791 «Результат операційної діяльності»;

Кредит 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Сутність та оцінка нематеріальних активів.
2. Критерії визнання нематеріальних активів.
3. Облік капітальних інвестицій у придбанні (створенні) нематеріальних активів.
4. Облік амортизації нематеріальних активів.
5. Облік вибуття нематеріальних активів.

Тестові завдання

1. Під час внесення нематеріального активу у статутний капітал беруть до уваги:

а) залишкову вартість;

б) справедливу вартість;

в) справедливу вартість погоджену з учасниками;

г) первісну вартість.

2. Оцінка нематеріальних активів:

а) залишкова вартість = первісна вартість – знос;

б) залишкова вартість = первісна вартість – накопичений амортизація;

в) немає залишкової вартість, а є тільки первісна.

3. Якщо умови отримання майбутніх економічних вигід від нематеріального активу визначити неможливо, застосовують:

а) виробничий метод нарахування амортизації;

б) кумулятивний метод нарахування амортизації;

в) прямолінійний метод нарахування амортизації;

г) метод зменшення залишкової вартості.

4. Податковий кодекс України щодо групи «авторські права та суміжні з ним права» передбачає такі строки дії:

а) не менше ніж 2 роки;

б) не менше ніж 5 років;

в) не менше ніж 7 років;

г) не менше ніж 10 років.

5. Податковий кодекс України щодо групи «права на об'єкти промислової власності» передбачає такі строки дії:

а) не менше ніж 2 роки;

б) не менше ніж 5 років;

в) не менше ніж 7 років;

г) не менше ніж 10 років.

6. Нарахування амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку проводять:

а) щомісяця;

б) щоквартально;

в) щорічно.

7. Нематеріальний актив – це:

а) монетарний актив;

б) фінансовий актив;

в) немонетарний актив;

г) оборотний актив.

8. Нематеріальні активи розміщують у Балансі (Звіті про фінансовий стан):

а) у першому розділі активу;

б) у другому розділі активу;

в) у третьому розділі активу.

9. У валюту Балансу (Звіту про фінансовий стан) нематеріальні активи зараховуються за:

а) залишковою вартістю;

б) первісною вартістю;

в) справедливою вартістю;

г) відновлюваною вартістю.

10. Під час безоплатного отримання нематеріального активу його зараховують на баланс за:

а) справедливою вартістю;

б) справедливою вартістю плюс витрати, пов'язані з надходженням;

в) первісною вартістю;

г) залишковою вартістю.

Практичні завдання

Завдання 6.1

Вихідні дані

Підприємством за договором з науково-технічною організацією про передачу права власності на корисну модель отримано весь комплекс виключних майнових прав інтелектуальної власності на корисну модель. Ціна угоди – 120 000 грн, зокрема ПДВ – 20 000 грн. Придбаний об'єкт інтелектуальної власності в обліку визнано нематеріальним активом, про що складено Акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-1). Під час придбання права власності на корисну модель було сплачено неплатнику ПДВ за послуги патентного повіреного 2 050 грн, а також збори за дії, пов'язані з охороною прав на корисну модель, у сумі 1 400 грн.

На основі наведених необхідно:

1. Визначити зміст господарських операцій та відобразити їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 6.2

Вихідні дані

Працівники підприємства створили програмний продукт. При цьому було нараховано заробітну плату розробникам у сумі 28 000 грн, нараховано ЄСВ по заробітній платі – ?, замовлено послуги ТОВ «Зет» для синхронізації вказаного продукту із загальною інформаційною системою підприємства – 6 400 грн (у т.ч. ПДВ).

Введено програмний продукт в експлуатацію – ? (суму визначити).

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити зміст господарських операцій та відобразити їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 6.3

Вихідні дані

Прийнято рішення про демонтаж програмного продукту «Парус» унаслідок висновку про його моральне старіння. Початкова вартість продукту на момент прийняття рішення – 8 200 грн, сума накопиченої амортизації – 6 200 грн. Оплачено послуги програміста зі збереження основної бази даних і перенесення інформації з

ліквідованого програмного продукту на іншу програму – 1 800 грн (неплатник ПДВ).

Про факт вибуття складено Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА-3).

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити зміст господарських операцій та відобразити їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Документальне оформлення та облік придбання та створення нематеріальних активів.
2. Облік накопиченої амортизації нематеріальних активів.
3. Документальне оформлення і облік вибуття нематеріальних активів.
4. Облік переоцінки і зменшення корисності нематеріальних активів.
5. Особливості оренди нематеріальних активів.
6. Інвентаризація нематеріальних активів.

Термінологічний словник

Авторське право та суміжні з ним права – право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (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.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Права користування майном – право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо.

Права користування природними ресурсами – право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище 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 недобросовісної конкуренції тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

ТЕМА 7
ОБЛІК ЗАПАСІВ

7.1. Сутність, визнання та класифікація запасів

Функціонування будь-якого підприємства неможливе без наявності на його балансі запасів. Адже саме запаси на промисловому підприємстві забезпечують технологічний цикл за схемою: постачання → виробництво → реалізація.

Визначення запасів, порядок їх оцінки, визнання і відображення у звітності описується в НП(С)БО 9 «Запаси» [17].

Під запасами розуміють активи, які:

1) утримуються для подальшого продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності;

2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визначаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство. Отже, не всі матеріальні цінності визнаються активами і не можуть обліковуватися у складі запасів і не будуть відображатися у складі активів під час складання фінансової звітності.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси промислового підприємства включають:

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

2) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

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

4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) й утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

7.2. Оцінка запасів під час їх надходження

Значна увага в національних стандартах обліку приділяється оцінці запасів, що забезпечує достовірне відображення в обліку та звітності інформації про запаси. Оцінку запасів обов'язково здійснюють у трьох випадках:

– під час оприбуткування запасів;

– у разі їх списання (вибуття);

– у процесі відображення інформації про запаси у фінансовій звітності.

Джерела надходження запасів на підприємство, відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [17], наведені на рис. 7.1.

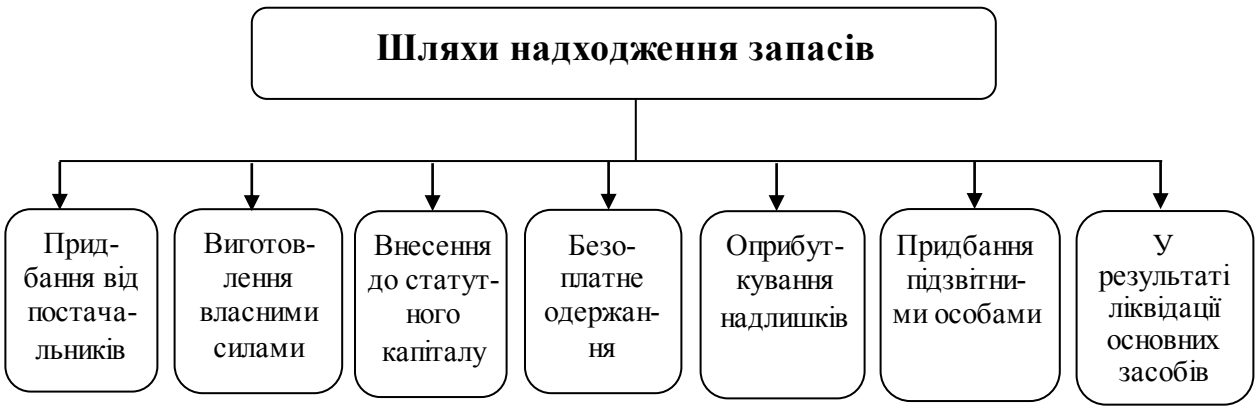

Рис. 7.1. Джерела надходження запасів на підприємство [17]

Під час надходження запасів від постачальника, тобто за плату, первісною вартістю є їх собівартість, яка складається з фактичних витрат (сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) за мінусом сум непрямих податків; суми ввізного мита; суми транспортно-заготівельних витрат (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування матеріалів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); інших витрат, пов'язаних із придбанням матеріалів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка формується відповідно до норм НП(С)БО 16 «Витрати» [10].

У випадках коли відбувається надходження запасів у вигляді внеску до статутного капіталу, їх первісною вартістю визнається справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства.

Якщо запаси одержуються безоплатно, то первісною вартістю виробничих запасів також визнається їх справедлива вартість.

Надходження запасів може відбуватися також у результаті здійснення бартерних операцій. Обмін може здійснюватися на подібні та неподібні запаси. Первісна вартість одиниці виробничих запасів, придбаних у результаті обміну на подібні виробничі запаси, дорівнює балансовій вартості переданих виробничих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих виробничих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

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

Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

– понаднормові втрати і нестачі запасів;

– відсотки за користування позиками;

– витрати на збут;

– загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням. При відображенні вартості запасів у фінансовій звітності підприємство застосовує найменшу з двох оцінок: первісну вартість або чисту вартість реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли чи в інший спосіб втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Іншими словами, чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за мінусом витрат, яких підприємство зазнає у процесі підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо під час реалізації. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на витрати звітного періоду.

У кожному наступному періоді під час складання звітності проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації, яка порівнюється з початковою вартістю і з балансовою (якщо товари були раніше уцінені). У випадку якщо зросла чиста вартість реалізації запасів, які раніше були уцінені, на суму збільшення чистої вартості реалізації у межах суми попередньої уцінки стосується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів. Новою балансовою вартістю є нижча з оцінок – первісна вартість або переглянута чиста вартість реалізації.

7.3. Методи оцінки вибуття запасів

Ціни на запаси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Підприємство оприбутковує один і той самий вид запасів упродовж звітного періоду багато разів за різною первісною вартістю. При цьому постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» виділяють такі методи оцінки вибуття запасів:

– метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

– метод середньозваженої собівартості;

– метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– метод нормативних затрат;

– метод ціни продажу.

Метод **ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів** застосовується у таких випадках:

– відпуску належать запаси, які не підлягають заміні іншими запасами, що є на підприємстві;

– на підприємстві використовується окремий вид запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проєктів.

Під час використання методу ідентифікованої собівартості вартість відпущених запасів і залишків запасів обліковуються за їх фактичною вартістю.

Відповідно до формули **середньозваженої собівартості** собівартість кожної одиниці визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів.

Розрахунок середньої вартості одиниці запасів упродовж періоду визначається залежно від методу, який застосовується для обліку запасів. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (у разі періодичного обліку виробничих запасів), так і після кожного наступного надходження (під час безперервного ведення обліку списання запасів).

Цей метод можна застосовувати для списання взаємозамінних запасів, коли не є необхідним проведення їх ідентифікації.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) ґрунтується на хронології надходження, тобто базується на припущенні, що одиниці виробничих запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також на припущенні, що грошова одиниця є стабільною.

Оцінка запасів **за методом нормативних затрат** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Метод ціни продажу можуть застосовувати підприємства, які 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.

Ринкова вартість матеріальних запасів може зменшуватися під впливом науково-технічного прогресу і фактора морального старіння, що передбачає різницю між вартістю придбання матеріалів і їх вартістю на цей момент.

Не виключається одночасне застосування одразу декількох методів, лише з одним обмеженням: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів. Тобто допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по-різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання. Варто пам’ятати, що вибраний метод оцінки запасів є незмінним упродовж звітного періоду.

7.4. Облік виробничих запасів

Виробничі запаси – це матеріальні цінності, які використовуються у процесі виробничої діяльності як предмети праці і споживаються протягом одного виробничого циклу, після завершення якого переносять свою вартість на собівартість виготовленого продукту.

Як зазначалося вище, запаси надходять на склади підприємства з різних джерел. Кожна господарська операція щодо надходження запасів повинна бути оформлена відповідним первинним документом визначеної форми.

Запаси, що надходять від постачальників, мають супровідні документи, у яких зазначається, коли, яким обсягом, якої якості, за якою ціною вони відправлені. Бухгалтер перевіряє цю інформацію та порівнює її з умовами договору. Якщо між даними договору та фактичними даними постачальника немає розходжень, то матеріальні цінності приймаються завідувачем складу, який кожний номенклатурний номер запасу записує у **прибутковий ордер (ф. М-4) або прибуткову накладну**.

У разі доставки запасів автотранспортом приймання може здійснюватися на підставі товарно-транспортної накладної, в якій завідувач складу проставляє штамп і зазначає, що всі цінності ним прийняті на склад. Ця накладна є підставою для подальшого відображення факту надходжень цінностей на підприємство. При цьому прибуткові ордери можуть не вестися (зазначається у наказі про облікову політику). Відповідно до Податкового кодексу України постачальник повинен видати покупцю, крім загальноприйнятих документів (рахунки-фактури, накладні), податкову накладну, яка надає право покупцю на отримання податкового кредиту з податку на додану вартість.

На складах облік запасів ведуть матеріально-відповідальні особи. Він має назву **складського обліку.**

На складі облік ведеться за кожним сортом, видом і розміром запасів (номенклатурний №) у **картках складського обліку (ф. № М-12),** яка є регістром аналітичного обліку запасів.

Картки відкриваються у бухгалтерії. У них вказують номенклатурний № запасу, його коротку характеристику, одиницю виміру, а також мінімальний і максимальний залишок. Картки складського обліку передають комірникам під розписку у реєстрі видачі карток, який відкривається за окремими складами підприємства.

З комірником обов'язково укладається письмовий договір про повну матеріальну відповідальність, який зберігається в його справі у менеджера з персоналу.

Комірник на підставі прибуткових та видаткових документів записує до картки операції з надходження або видачі запасів і після кожної обчислює їх залишок, який порівнюється з лімітом, встановленим на підприємстві.

У місцях зберігання запасів прикріплюється матеріальний ярлик, на якому вказується номенклатурний номер запасів. Наприкінці місяця складають сальдову відомість у розрізі груп запасів, у якій вказуються їх залишки.

Витрачання запасів на потреби виробництва оформлюється **лімітно-забірними картками (ф. № М-8, М-9)**, які виписуються на основі даних про випуск продукції та норм витрачання запасів на одиницю випуску за затвердженими нормами. У лімітно-забірних картах, які виписуються на кожне найменування цінностей, вказується ліміт відпуску цінностей у натуральному вираженні (т, кг, $м^2$ тощо), а також дата, кількість відпущеного матеріалу та залишок ліміту після кожного запису про відпуск. Лімітно-забірні картки виписуються у 2-х примірниках, один з них знаходиться у завідувача складу, а другий – в одержувача матеріалів. Під час відпуску завідувач складу робить запис в обох примірниках й обмінюється підписами з одержувачем, що забезпечує ідентичність даних. Лімітно-забірні картки слугують для контролю за дотриманням норм відпуску цінностей, забезпечують скорочення кількості документів, полегшення процесу обробки даних первинного обліку.

Відпуск запасів у виробництво також оформлюється **Актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-20).** Цей документ складається у випадку, якщо на підприємстві відсутній порядок лімітування або у разі понаднормованого відпуску виробничих запасів, а також під час відпуску цінностей на ремонт, господарські потреби тощо.

У процесі передачі матеріальних цінностей з одного структурного підрозділу підприємства до іншого виписується **накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)**, яка одночасно є документом на списання запасів в одному підрозділі та оприбуткування – в іншому.

Для обліку виробничих запасів призначений активний рахунок 20 «Виробничі запаси», який дає можливість узагальнити інформацію про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (зокрема, сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів.

За дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки:

201 «Сировина й матеріали»;

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;

203 «Паливо»;

204 «Тара, тарні матеріали»;

205 «Будівельні матеріали»;

206 «Матеріали, передані в переробку»;

207 «Запасні частини»;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;

209 «Інші матеріали».

В обліку надходження запасів від постачальника відображається бухгалтерським записом:

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Одночасно відображається податковий кредит з ПДВ:

Дт 641 «Розрахунки за податками»;

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Надходження запасів від власних виробничих підрозділів, оприбуткування невикористаних у виробництві матеріалів на рахунках бухгалтерського обліку відображається:

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 23 «Виробництво».

Оприбуткування виробничих запасів, придбаних підзвітними особами у бухгалтерському обліку, відображається:

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Одержання виробничих запасів у вигляді внеску до статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку відображається:

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 46 «Неоплачений капітал».

Списання виробничих запасів у випадку встановлення їх нестачі або псування, а також при безоплатній передачі відображається:

Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт 20 «Виробничі запаси».

7.5. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» малоцінні та швидкозношувані предмети (далі – МШП) визначаються за терміном використання, який не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. До них належать: інструменти та приладдя, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття тощо.

Рух малоцінних і швидкозношуваних предметів відображається у документах, які наведені на рис. 7.2.

На малоцінні та швидкозношувані предмети, які надійшли на підприємство від постачальника, відкривається картка складського обліку (ф. № М-12).

Для обліку руху МШП також застосовують первинні документи з обліку матеріалів (форми М-4, М-8, М-9, М-11).

Назва документа	Призначення документа
Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (МШ-1)	застосовується для обліку зміни запасу інструментів на підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного фонду
Картка обліку МШП (МШ-2)	застосовується для обліку предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру цеху для тривалого користування
Замовлення на ремонт або заточування інструментів (МШ-3)	застосовується для обліку інструментів, переданих на заточування або ремонт, що проводиться у централізованому порядку
Акт вибуття МШП (МШ-4)	застосовується для оформлення псування та витрат інструментів (пристроїв) та інших МШП
Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні (МШ-5)	застосовується для оформлення списання інструментів, що стали непридатними, та обміну їх на придатні
Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (МШ-6)	використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами
Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (МШ-7)	застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами
Акт на списання МШП (МШ-8)	застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів, спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку використання, інших МШП і здавання їх для утилю

Рис. 7.2. Перелік документів, які використовуються для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

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

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

Надходження на підприємство малоцінних та швидкозношуваних предметів на рахунках бухгалтерського обліку відображається:

Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Відпуск МШП на потреби виробництва та на інші господарські потреби підприємства відображається бухгалтерським записом:

Дт 23 «Виробництво»;

Дт 91 «Загальновиробничі витрати»;

Дт 92 «Адміністративні витрати»;

Дт 93 «Витрати на збут»;

Кт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів та однорідними групами, встановленими з огляду на потреби підприємства, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Синтетичний облік МШП ведуть у Журналі 5 (5А).

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Розкрийте сутність поняття «запаси» та їх склад.
2. Як розраховується середньозважена собівартість запасів?
3. Розкрийте сутність методу ФІФО.
4. У чому полягає сутність методу нормативних витрат?
5. Як розраховується торгова націнка за методом середнього відсотка?
6. Які рахунки призначені для обліку запасів?

Тестові завдання

1. Придбані за грошові кошти виробничі запаси зараховують на баланс підприємства за:

а) первісною вартістю;

б) переоціненою вартістю;

в) балансовою вартістю;

г) амортизованою собівартістю.

2. У звітності виробничі запаси відображають за такою оцінкою:

а) за більшою із двох: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;

б) середньозваженою ціною або ціною, розрахованою за методом ФІФО;

в) за меншою із двох: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;

г) очікуваною ціною продажу за мінусом очікуваних витрат на завершення виробництва і збуту.

3. Відповідно до Національного положення (стандарту) 9 «Запаси» первісна вартість виробничих запасів не включає:

а) суми ввізного мита;

б) суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

в) сум непрямих податків, які відшкодовуються підприємству;

г) сум страхування ризиків транспортування витрат.

4. Виробничі запаси, відповідно до Національного положення (стандарту) 9 «Запаси», включають:

а) готову продукцію;

б) сировину, матеріали;

в) МШП;

г) товари.

5. До МШП відносять активи підприємства строком служби:

а) 6 місяців;

б) один операційний цикл;

в) до 12 місяців;

г) понад 12 місяців.

6. Відпуск запасних частин зі складу для ремонту обладнання відображають бухгалтерським записом:

а) Д-т 207 К-т 23;

б) Д-т 91 К-т 207;

в) Д-т 25 К-т 207;

г) Д-т 209 К-т 207.

7. Списання вартості матеріалів, знищених унаслідок пожежі, відображають бухгалтерським записом:

а) Д-т 23 К-т 201;

б) Д-т 90 К-т 20;

в) Д-т 99 К-т 201;

г) Д-т 947 К-т 201.

8. Отримані безкоштовно матеріальні запаси оцінюють за:

а) методом ФІФО;

б) справедливою вартістю;

в) середньозваженою собівартістю;

г) купівельною ціною.

9. Отримані як внесок до зареєстрованого капіталу запаси оцінюють за:

а) нормативною собівартістю;

б) справедливою вартістю, узгодженою засновниками;

в) середньозваженою собівартістю;

г) купівельною ціною.

10. Оцінка виробничих запасів у разі їх списання за методом ФІФО передбачає за:

а) собівартістю перших надходжень;

б) собівартістю останніх надходжень;

в) собівартістю кожної одиниці придбання;

г) нормативною собівартістю.

11. Відпуск МШП для потреб, пов'язаних зі збутом готової продукції, відображають бухгалтерським записом:

а) Д-т 23 К-т 201;

б) Д-т 93 К-т 22;

в) Д-т 92 К-т 22;

г) Д-т 94 К-т 201.

12. У випадку нестачі матеріальних цінностей, що доставлені автомобільним транспортом, оформляють:

а) товарно-транспортну накладу;

б) накладну;

в) прибутковий ордер;

г) акт приймання матеріалів.

13. Не є обов'язком проведення інвентаризації у таких випадках:

а) у разі зміни матеріально відповідальної особи;

б) за приписом судово-слідчих органів;

в) під час зміни дирекції;

г) у разі ліквідації підприємств.

14. Метод оцінки запасів за ідентифікованою собівартістю використовують у разі:

а) оцінки запасів на дату балансу;

б) оцінки запасів під час їх оприбуткування;

в) оцінці запасів при їх вибутті;

г) надходження невідфактурованих поставок.

15. Суму транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням виробничих запасів, відображають записом:

а) Д-т 92 К-т 201;

б) Д-т 201 К-т 63;

в) Д-т 15 К-т 63;

г) Д-т 21 К- т 63.

16. Запис Д-т 943 К-т 201 означає:

а) списану собівартість реалізованих виробничих запасів;

б) витрачені матеріали на виробництво;

в) нараховане податкове зобов'язання з ПДВ на суму нестачі;

г) списані витрати на транспортування сировини і матеріалів.

17. Запис Д-т 22 К-т 372 означає:

а) видано спецодяг підзвітній особі;

б) оприбутковано малоцінні необоротні матеріальні активи, придбані підзвітною особою;

в) списано МШП;

г) оприбутковано МШП, що надійшли від підзвітних осіб.

18. Яким записом оприбутковуються виявлені під час інвентаризації залишки матеріалів:

а) Д-т 20 К-т 63;

б) Д-т 20 К-т 719;

в) Д-т 20 К-т 372;

г) Д-т 23 К-т 719.

19. Яким бухгалтерським записом відображається ПДВ під час отримання товарів від постачальників без попередньої оплати:

а) Д-т 641 К-т 361;

б) Д-т 361 К-т 641;

в) Д-т 631 К-т 641;

г) Д-т 641 К-т 631.

20. Який бухгалтерський запис складають на нестачу матеріальних цінностей у межах норм природніх втрат у разі їх приймання від постачальників:

а) Д-т 947 К-т 63;

б) Д-т 374 К-т 37;

в) Д-т 63 К-т 20;

г) Д-т374 К-т 631.

21. Виявлену нестачу палива на складі в межах норм природних втрат відображають бухгалтерським записом:

а) Д-т 203 К-т 947;

б) Д-т 92 К-т 375;

в) Д-т 91 К-т 203;

г) Д-т 94 К-т 203.

22. Якими проводками відображається ПДВ, що належить до повернення з бюджету (податковий кредит) під час попередньої оплати постачальникам за сировину і матеріали:

а) Д-т 644 Кт 631;

б) Д-т 641 Кт 644;

в) Д-т 641 Кт 311;

г) Д-т 441 Кт 311.

23. Транспортно-заготівельні витрати, що підлягають списанню за звітний період на витрачені запаси, визначають як:

а) добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів на початок звітного періоду й тих, що надійшли за звітний період;

б) добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули;

в) добуток середнього відсотка ТЗВ на кількість запасів, що вибули;

г) відсоток до залишку запасів на кінець місяця.

24. Під час отримання виробничих запасів від постачальників за умови відсутності розбіжностей з документами постачальника на складі виписують:

а) акт приймання-передачі запасів;

б) лімітно-забірну карту;

в) прибутковий ордер;

г) акт-вимогу.

Практичні завдання

Завдання 7.1

Вихідні дані

Підприємство придбало виробничі запаси – матеріали вартістю 60 тис. грн (з ПДВ) на умовах передоплати. Вартість послуг транспортної організації з доставки матеріалів – 1 600 грн (з ПДВ).

Транспортно-заготівельні витрати прямо включаються до собівартості придбаних запасів.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити операції з оприбуткування виробничих запасів в обліку.

Завдання 7.2

Вихідні дані

ТОВ «Універсал» придбало матеріалів на суму 66 000 грн (зокрема, ПДВ) у ТОВ «Переяслав».

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити оприбуткування запасів за двох умов: перша подія оприбуткування; перша подія оплата.

Таблиця 1

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**
Перша подія оплата				
1.	Перераховано аванс постачальнику	66 000		
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	?		
3.	Оприбутковано матеріали від постачальника	?		
4.	Відображено суму податкового кредиту	?		
5.	Проведено взаємозалік заборгованості	66 000		
Перша подія оприбуткування				
1.	Оприбутковано матеріали від постачальника	?		
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	?		
3.	Перераховано кошти постачальнику	66 000		

Завдання 7.3

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку для покупця.

Вихідні дані

ТОВ «Літо» здійснило передоплату компанії ТОВ «Фокстрот» за 100 шт. моніторів у сумі 130 500 грн (зокрема, ПДВ). Під час приймання товарів виявилося, що один з моніторів під час транспортування пошкоджено. За фактом виявлення дефекту був складений акт на суму 1 305 грн (зокрема, ПДВ). До суми претензії було включено пеню у сумі 500 грн. Частину претензії (675 грн) постачальник погасив. Суд відхилив позив на решту претензії.

Завдання 7.3

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити фінансовий результат від реалізації товарів, використовуючи методи списання запасів ФІФО, середньозваженої собівартості.

2. Скласти бухгалтерські записи.

Вихідні дані

Дані про надходження і вибуття товарів наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Дані про надходження і вибуття товарів на підприємстві

Дата	Надходження			Вибуття		
	Кількість, кг	Ціна, грн	Сума, грн	Кількість, кг	Ціна, грн	Сума, грн
Залишок на 01.01	10	5	50	–	–	–
05.01	15	4	60	–	–	–
06.01	–	–	–	10	?	?
10.01	5	6	30	–	–	–
15.01	–	–	–	10	?	?
20.01	–	–	–	5	?	?
Усього	?	?	?	?	?	?
Залишок на 01.02	?	?	?	–	–	–

Завдання 7.4

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити залишок запасів на складі за різними методами.
2. Скласти бухгалтерські записи.

Вихідні дані

Відомості про рух сировини наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Відомості про рух сировини на складі

Дата	Надходження			Вибуття		
	Кількість, кг	**Ціна, грн**	**Сума, грн**	**Кількість, кг**	**Ціна, грн**	**Сума, грн**
Залишок на 01.01	80	2	160	–	–	–
05.01	100	3	300	–	–	–
06.01	–	–	–	50	?	?
10.01	10	4	40	–	–	–
15.01	–	–	–	90	?	?
20.01	–	–	–	10	?	?
Усього	?	?	?	?	?	?
Залишок на 01.02	?	?	?	–	–	–

Завдання 7.5

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти кореспонденції рахунків зі списання запасів.

Вихідні дані

Підприємство «Еліт-буд» надалі не планує займатись будівельною діяльністю. На кінець 202_ року, в якому було прийняте це рішення, у підприємства значився залишок будівельних матеріалів на суму 13 000 грн, які неможливо реалізувати через певні обставини. Тому підприємство 30.12.202_ списує ці матеріали на витрати звітного періоду.

Завдання 7.6

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти кореспонденції рахунків із псування та списання матеріалів.

Вихідні дані

Підприємство «Захід» у квітні 202_ року придбало виробничі запаси на суму 12 000 грн (зокрема, ПДВ). У липні на виробничі потреби було використано запасів загальною вартістю 7 000 грн. Наприкінці того самого місяця внаслідок повені виробничі запаси на суму 2 000 грн втратили свої первісні властивості, але були оприбутковані на баланс як інші матеріали в сумі 300 грн.

Завдання 7.7

Вихідні дані

Підприємство придбало запасні частини на суму 16 800 грн, зокрема ПДВ. Під час доставки запасних частин на склад були понесені транспортні витрати – 2 400 грн, зокрема ПДВ. Витрати на навантаження – розвантаження становлять 400 грн (зокрема, ПДВ). Запасні частини були передані в експлуатацію для забезпечення процесу виробництва.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити в бухгалтерському обліку операції з оприбуткування запасних частин та списання їх в експлуатацію.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Організація складського господарства і складського обліку матеріальних запасів.
2. Оцінка запасів при їх надходженні.
3. Оцінка вибуття запасів.
4. Особливості обліку ТЗВ.

Термінологічний словник

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Відновлювальна вартість – сучасна собівартість придбання.

Запаси **–** це активи, які утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання впродовж операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу.

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

Транспортно-заготівельні витрати – це затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

ТЕМА 8
ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

8.1. Облік витрат виробництва

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) обліку 16 «Витрати» (далі – НП(С)БО 16) [10].

Відповідно до НП(С)БО 16 ***витрати*** відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Якщо певні витрати здійснені ***для отримання доходу*** (наприклад, витрати на виготовлення готової продукції), то в бухгалтерському обліку момент їх визнання не пов'язується з датою, коли вони були оплачені. Такі ***витрати визнаються*** витратами певного періоду ***одночасно з визнанням доходу***, для отримання якого вони здійснені. Тобто витрати на виготовлення готової продукції визнаються витратами того періоду, у якому буде реалізовано відповідну продукцію (отже, у цьому періоді одночасно визнається як дохід від реалізації продукції, так і витрати на її виготовлення).

Витрати, які ***неможливо прямо пов'язати*** з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

У НП(С)БО 16 йдеться про два види собівартості, які стосуються продукції (робіт, послуг):

– собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);

– виробнича собівартість продукції (робіт, послуг).

Підприємствам, які виробляють та реалізують готову продукцію, виконують роботи, надають послуги, насамперед важливо правильно визначати їх виробничу собівартість. До ***виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)*** включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі витрати;

– постійні розподілені загальновиробничі витрати.

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

Перелік і склад ***статей калькулювання*** виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

– виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована впродовж звітного періоду;

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

– наднормативних виробничих витрат.

Як видно з наведеного, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включає не лише їх виробничу собівартість, але й нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Крім того, ***операційні витрати*** підприємства складаються з таких ***елементів***:

– матеріальні затрати;

– витрати на оплату праці;

– відрахування на соціальні заходи;

– амортизація;

– інші операційні витрати.

Як було зазначено вище, до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються, зокрема, ***прямі витрати***. Розглянемо докладніше склад цих прямих витрат. ***Прямі витрати*** – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

До складу ***прямих матеріальних витрат*** включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати ***зменшуються*** на ***вартість зворотних відходів***, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 НП(С)БО 16.

До складу ***прямих витрат на оплату праці*** включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу ***інших прямих витрат*** включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

8.2. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати, на відміну від прямих витрат, не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу *загальновиробничих витрат* включаються:

1) ***витрати на управління виробництвом*** (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

2) ***амортизація основних засобів*** загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

3) ***амортизація нематеріальних активів*** загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

4) ***витрати на утримання, експлуатацію та ремонт,*** страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

5) ***витрати на вдосконалення технології й організації виробництва*** (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

6) ***витрати на опалення, освітлення,*** водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

7) ***Витрати на обслуговування виробничого процесу*** (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

8) ***витрати на охорону праці,*** техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

9) ***інші витрати*** (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат поділяють на ***постійні*** і ***змінні***.

До ***змінних загальновиробничих витрат*** належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що ***змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно*** до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням ***бази розподілу*** (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До ***постійних загальновиробничих витрат*** належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що ***залишаються незмінними (або майже незмінними)*** у разі зміни обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати діляться на ***розподілені*** та ***нерозподілені***.

Постійні загальновиробничі витрати ***розподіляються*** на кожен об'єкт витрат з використанням ***бази розподілу*** (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. ***Приклад розподілу*** загальновиробничих витрат, який наведено в додатку 1 до НП(С)БО 16 (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 «Виробництво»), грн	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 «Собівартість реалізації»), грн
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10 000	X	X	X
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн	70 000			
	з них:				
2.	змінні	50 000		X	X
3.	(ряд. 3 гр. 4 = ряд. 2 гр. 3 : ряд. 1 гр. 3)		5		
4.	постійні	20 000		X	X
5.	(ряд. 5 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 : ряд. 1 гр. 3)		2		

Продовження таблиці 8.1

1	2	3	4	5	6
	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6.	1-й звітний період	8 000	X	X	X
7.	2-й звітний період	10 500	X	X	X
	Фактичні загальновиробничі витрати, грн:				
8.	1-й звітний період	68 100			
	з них:				
9.	змінні	48 000	X	48 000	X
10.	постійні – усього (ряд. 8 гр. 3 – ряд. 9 гр. 3)	20 100	X	X	X
	зокрема:				
10.1	постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 х ряд. 5 гр. 4)	16 000	X	16 000	X
10.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 – ряд. 10.1 гр. 3)	4 100	X	X	4 100
11	2-й звітний період	77 950			
	з них:				
12	змінні	57 750	X	57 750	X
13	постійні – усього (ряд. 11 гр. 3 – ряд. 12 гр. 3)	20 200	X	X	X
	зокрема:				
13.1	постійні розподілені (ряд. 7 гр. 3 х ряд. 5 гр. 4), але не більше суми фактичних постійних загально-виробничих витрат	20 200	X	20 200	X
13.2	постійні нерозподілені (ряд. 13 гр. 3 – ряд 13.1 гр. 3)	0	X	X	0

Якщо після проведення ***розрахунків з розподілу*** постійних загальновиробничих витрат виявилося, що частина таких витрат залишилася нерозподіленою між об'єктами витрат, то ця частина вважається нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу ***собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)*** у періоді їх виникнення. Загальна сума ***розподілених*** та ***нерозподілених*** постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

8.3. Визначення, класифікація та оцінка готової продукції

До ***готової продукції*** належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, про що зазначено в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі Інструкція № 291) [21].

Готова продукція є однією з груп запасів і належить до оборотних активів.

Класифікувати готову продукцію пропонується, зокрема, так:

1) ***за ступенем готовності:***

– готова;

– напівфабрикати;

– незавершене виробництво;

2) ***за технологічною складністю:***

– проста;

– складна (основна, побічна, супутня) [3].

У бухгалтерському обліку важливо здійснити правильну ***оцінку*** як виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), так і собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), оскільки ці показники впливають на фінансові результати діяльності підприємства. Розглянемо, за якою вартістю оцінюється продукція, яку виробляє підприємство.

Первісною вартістю запасів, що ***виготовляються власними силами*** підприємства, визнається їхня ***виробнича собівартість***, яка визначається за НП(С)БО 16, що установлено пунктом 10 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі – НП(С)БО 9) [17].

Готова продукція, яка ще не вибула з підприємства (ще не реалізована), ***може оцінюватися не лише за первісною вартістю***, яка дорівнює виробничій собівартості. НП(С)БО 9 установлює, що запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності ***за найменшою з двох оцінок***:

1) первісною вартістю;

2) чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються ***за чистою вартістю реалізації***, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. При цьому чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Отже, у процесі зберігання готової продукції на підприємстві вона ***може бути уцінена*** внаслідок псування, старіння або втрати первісно очікуваної економічної вигоди з інших причин. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списуються на витрати звітного періоду. Облік втрат, пов’язаних з уцінкою запасів, яка здійснюється відповідно до НП(С)БО 9, відображається за дебетом субрахунку ***946 «Втрати від знецінення запасів»***.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то ***на суму збільшення чистої вартості реалізації***, але не більше суми попереднього зменшення, визнається ***інший операційний дохід***

зі збільшенням вартості цих запасів. Таким чином, раніше уцінена готова продукція пізніше може ***дооцінюватися*** (наприклад, якщо на таку продукцію підвищилися ринкові ціни). Проте сума дооцінки готової продукції не повинна перевищувати суми раніше проведеної уцінки або кількох уцінок цієї ж продукції. Приміром, якщо готова продукція – верстати – були раніше уцінені кожен на 3 000 грн, то пізніше кожен цей верстат можна дооцінити на 2 000, 2 500 або 3 000 грн, але не можна дооцінити на 3 100 грн (бо в такому разі сума дооцінки готової продукції перевищить суму раніше проведеної уцінки). ***Сума дооцінки*** готової продукції, яка проводиться після раніше здійсненої уцінки, відображається за кредитом субрахунку ***719 «Інші доходи від операційної діяльності»***.

Вироблена на підприємстві продукція може реалізовуватися або іншим чином ***вибувати з підприємства***. На цьому етапі підприємство повинно здійснювати ***оцінку*** готової продукції за ***одним із методів***, передбачених НП(С)БО 9 для запасів. Так, ***у разі відпуску запасів*** у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті ***оцінка*** їх здійснюється ***за одним із таких методів***:

1) *ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів*. Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проєктів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю;

2) *середньозваженої собівартості*. Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції;

3) *собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)*. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському

обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;

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

5) *ціни продажу*. Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. ***Собівартість реалізованих товарів*** визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. ***Сума торговельної націнки*** на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) 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.

Зауважимо, що метод ***ціни продажу*** використовується у разі вибуття товарів, які продаються через ***підприємства роздрібної торгівлі***. Але якщо підприємство виробляє готову продукцію і реалізує її всю або частину через ***власні роздрібні магазини***, то до таких запасів у разі вибуття також може застосовуватися метод ціни продажу. При цьому у випадку надходження виробленої готової продукції у власний роздрібний магазин підприємства такі

запаси в бухгалтерському обліку вже починають відображатися ***не як готова продукція, а як товари***, що відображається бухгалтерським записом за дебетом рахунка 28 «Товари» у кореспонденції з кредитом рахунка 26 «Готова продукція». Під час ведення обліку таких товарів ***у власному роздрібному магазині*** за продажними цінами нарахування ***торгової націнки*** відображається бухгалтерським записом за дебетом рахунка 28 «Товари» у кореспонденції з кредитом рахунка 28 «Торгова націнка».

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

8.4. Облік наявності та руху готової продукції

Відповідно до Інструкції № 291 для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок ***23 «Виробництво»***.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, ***за кредитом*** – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Порядок ведення обліку операцій зі списання запасів у виробництво для виготовлення готової продукції наведено у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів (далі – Методичні рекомендації № 2) [28]. Так, відповідно до Методичних

рекомендацій № 2, витрачені на виробництво готової продукції запаси відображаються такими бухгалтерськими записами:

Дебет 23 «Виробництво»;

Кредит 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 21 «Поточні біологічні активи», 25 «Напівфабрикати».

Нарахування сум заробітної плати працівникам виробництва та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату цих працівників, сум амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які прямо відносяться на собівартість продукції, що випускається підприємством, відображаються такими бухгалтерськими записами:

Дебет 23 «Виробництво»;

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва й управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку ***91 «Загальновиробничі витрати».*** Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, ***за кредитом*** – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». ***Аналітичний облік*** за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Нарахування загальновиробничих витрат відображається такими бухгалтерськими записами:

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;

Кредит 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) з огляду на фактичну потужність звітного періоду. ***Змінні загальновиробничі витрати*** повним обсягом списуються на витрати виробництва і розподіляються між видами виробленої продукції таким бухгалтерським записом:

Дебет 23 «Виробництво»;

Кредит 91 «Загальновиробничі витрати».

Постійні загальновиробничі витрати поділяються на ***розподілені*** і ***нерозподілені***. Цей поділ здійснюється з урахуванням нормальної потужності звітного періоду. Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються між видами виробленої продукції і списуються на витрати виробництва таким бухгалтерським записом:

Дебет 23 «Виробництво»;

Кредит 91 «Загальновиробничі витрати».

Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати списуються на собівартість реалізації:

Дебет 90 «Собівартість реалізації»;

Кредит 91 «Загальновиробничі витрати».

Отже, за дебетом рахунку 23 «Виробництво» збираються витрати звітного періоду на виробництво продукції. Під час проведення розрахунку ***собівартості виготовленої за місяць продукції*** потрібно врахувати вартість незавершеного виробництва на початок та на кінець цього місяця. До вартості незавершеного виробництва на початок звітного місяця потрібно додати суму витрат, які підприємство здійснило за звітний місяць, і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець звітного місяця.

У результаті отримуємо ***собівартість виготовленої продукції,*** оприбуткування якої відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 26 «Готова продукція»;

Кредит 23 «Виробництво».

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства призначено рахунок 26 «Готова продукція». До ***готової продукції*** належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

Наприклад, на підприємстві за результатами інвентаризації незавершеного виробництва визначено, що собівартість незавершеного виробництва на початок місяця становила 10 000 грн, виробничі витрати за місяць, віднесені в дебет рахунка 23 – 84 000 грн, а собівартість незавершеного виробництва, визначена за результатами інвентаризації на кінець місяця, становить 8 000 грн. Тоді виробнича собівартість випущеної за місяць готової продукції становить:

10 000 грн + 84 000 грн – 8 000 грн = 86 000 грн.

Якщо при цьому нараховані протягом місяця змінні загальновиробничі витрати становлять 30 000 грн, постійні загальновиробничі витрати становлять 6 000 грн (з них постійні розподілені загальновиробничі витрати – 4 000 грн, а постійні нерозподілені загальновиробничі витрати – 2 000 грн), то операції з виготовлення готової продукції в обліку підприємства відображаються бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 8.2.

У разі оприбуткування ***надлишків готової продукції***, виявлених при інвентаризації, робиться такий бухгалтерський запис:

Дебет 26 «Готова продукція»;

Кредит 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Таблиця 8.2

Облік виготовлення готової продукції

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено на початок місяця залишок незавершеного виробництва	10 000	23	–
2.	Нараховано протягом місяця прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом	50 000	23	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66
3.	Нараховано протягом місяця змінні загальновиробничі витрати	30 000	911	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66
4.	Нараховано протягом місяця постійні загальновиробничі витрати	6 000	912	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66
5.	Включено змінні загальновиробничі витрати до витрат на виробництво	30 000	23	911
6.	Включено постійні розподілені загальновиробничі витрати до витрат на виробництво	4 000	23	912
7.	Включено постійні нерозподілені загальновиробничі витрати до собівартості реалізованої продукції	2 000	901	912
8.	Оприбутковано на склад випущену протягом місяця готову продукцію	86 000	26	23
9.	Відображено на кінець місяця залишок незавершеного виробництва	8 000	23	–

Якщо здійснювалася ***уцінка готової продукції*** на суму, на яку первісна вартість цієї продукції перевищує чисту вартість її реалізації, а після неї проведено ***дооцінку цієї продукції*** (у сумі, що не перевищує суму раніше здійсненої уцінки), то ці операції відображаються такими бухгалтерськими записами:

1) списано на витрати суму ***уцінки*** готової продукції:

Дебет 946 «Втрати від знецінення запасів»;

Кредит 26 «Готова продукція»;

2) відображено ***дооцінку*** раніше уціненої готової продукції (у сумі, що не перевищує суму раніше здійсненої уцінки):

Дебет 26 «Готова продукція»»;

Кредит 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Якщо в результаті інвентаризації виявлено ***нестачу готової продукції***, то роблять такі бухгалтерські записи:

1) списано суму нестачі готової продукції на витрати:

Дебет 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

Кредит 26 «Готова продукція»;

2) одночасно на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюється запис про збільшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування запасів.

Готова продукція може вибувати з підприємства також ***у зв'язку з продажем***. Наприклад, підприємство реалізувало готову продукцію за продажною ціною 50 000 грн, крім того, ПДВ 10 000 грн, продажна ціна разом з ПДВ становить 60 000 грн. Виробнича собівартість цієї продукції становить 40 000 грн.

Реалізація готової продукції в обліку підприємства відображається бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Облік реалізації готової продукції

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено доходи від реалізації готової продукції	60 000	361	701
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	10 000	701	641
3.	Списано собівартість реалізованої готової продукції	40 000	901	26
4.	Отримана оплата за раніше відвантажену готову продукцію	60 000	311	361
5.	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів	50 000	701	791
6.	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку витрат	40 000	791	901

8.5. Облік браку та напівфабрикатів власного виробництва

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення, що установлено Інструкцією № 291.

Брак продукції поділяється на ***зовнішній,*** тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та ***внутрішній,*** який виявлений у процесі виробництва.

Внутрішній брак може бути ***технічно неминучим*** у межах установлених норм. Він може також перевищувати встановлені норми ***з вини працівників*** або інших причин.

Залежно від характеру відхилень від нормативів він може бути ***остаточним*** або ***виправним***. ***Остаточним браком*** вважаються вироби, напівфабрикати, деталі тощо, які не можуть використовуватися за призначенням. При цьому виправлення їх технічно неможливе й економічно недоцільне. ***Виправним браком*** вважаються вироби, напівфабрикати, деталі тощо, які після усунення недоліків можуть використовуватися за призначенням, при цьому виправлення їх технічно можливе й економічно доцільне.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві».

За дебетом рахунку 24 «Брак у виробництві» відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; ***за кредитом*** – суми, що належать на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

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

Порядок оплати праці при виготовленні продукції, що виявилася браком, установлено статтею 112 Кодексу законів про працю України, а саме:

1) під час виготовлення продукції, що виявилася браком не з вини працівника, оплата праці після її виготовлення провадиться ***за зниженими розцінками***. Місячна заробітна плата працівника в цих випадках не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу);

2) брак виробів, що стався внаслідок ***прихованого дефекту*** в оброблюваному матеріалі, а також брак ***не з вини працівника***, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачується цьому працівникові нарівні з придатними виробами;

3) ***повний брак*** з вини працівника оплаті не підлягає. ***Частковий брак*** з вини працівника оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками [22https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14-Text].

У бухгалтерському обліку ***втрати від браку***, які складаються з вартості ***остаточно*** забракованої ***з технологічних причин*** продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та ***витрат на виправлення*** такого технічно неминучого браку, включаються до складу ***інших прямих витрат***, що установлено пунктом 14 НП(С)БО 16. Отже, втрати від браку у складі інших прямих витрат включаються до виробничої собівартості продукції і відображаються за дебетом рахунка 23 «Виробництво» за умови, що це ***остаточний*** технічно неминучий брак і що виник він з технологічних причин.

Наприклад, на підприємстві виявлено виправний брак, що виник з технологічних причин у межах встановлених норм. Загальна сума витрат на виправлення браку становила 1 500 грн, зокрема:

– заробітна плата, нарахована працівникам за виправлення браку, становила 1 000 грн;

– нараховано на цю заробітну плату єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22 %) у сумі 220 грн;

– вартість використаних матеріалів – 280 грн.

Витрати на виправлення цього браку включено до складу виробничої собівартості продукції.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку цих операцій наведено у табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Облік виправлення браку

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Нараховану заробітну плату за виправлення браку	1 000	24	661
2.	Нараховано, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22 %)	220	24	651
3.	Передано матеріали для виправлення браку	280	24	201
4.	Включено до складу виробничої собівартості продукції витрати на виправлення браку	1 500	23	24

Крім того, ***невиправний брак*** повинен обліковуватися на субрахунку 209 «Інші матеріали», що установлено Інструкцією № 291. Зазначимо, що на цьому субрахунку доцільно відображати отримані внаслідок браку матеріальні цінності, які ще придатні для використання.

Наприклад, на підприємстві виявлено остаточний брак вартістю 1 000 грн, який виник з технологічних причин у межах встановлених норм. Внаслідок розбирання забракованих виробів на склад оприбутковано матеріали, які призначені для подальшого використання в господарській діяльності та які оцінені за справедливою вартістю 350 грн. Втрати від остаточного браку включені до складу виробничої собівартості продукції у сумі 650 грн (1 000 – 350).

Порядок відображення в бухгалтерському обліку цих операцій наведено у табл. 8.5.

Таблиця 8.5

Облік списання остаточного браку

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено вартість виявленого остаточного браку	1 000	24	23
2.	Оприбутковано за справедливою вартістю матеріали, що надійшли на склад внаслідок розбирання забракованих виробів	350	209	24
3.	Включено до складу виробничої собівартості продукції втрати від остаточного браку	650	23	24

Згідно з Інструкцією № 291 до ***напівфабрикатів*** належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва призначений рахунок 25 «Напівфабрикати».

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, ***реалізуються на сторону як готова продукція***. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей у гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються ***тільки для власних виробничих потреб***, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

За дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» відображається надходження (створених) напівфабрикатів, ***за кредитом*** – вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

Оприбуткування ***виготовлених на підприємстві*** напівфабрикатів відображається так:

Дебет 25 «Напівфабрикати»;

Кредит 23 «Виробництво».

У разі оприбуткування ***надлишків напівфабрикатів***, виявлених під час інвентаризації, робиться такий бухгалтерський запис:

Дебет 25 «Напівфабрикати»;

Кредит 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Якщо напівфабрикати використані ***для виправлення виробничого браку,*** то ця операція відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 24 «Брак у виробництві»;

Кредит 25 «Напівфабрикати».

Під час списання напівфабрикатів, які ***передані у виробництво***, здійснюється такий бухгалтерський запис:

Дебет 23 «Виробництво»;

Кредит 25 «Напівфабрикати».

Якщо в результаті інвентаризації виявлено ***нестачу напівфабрикатів***, то виконуються такі бухгалтерські записи:

1) списано суму нестачі напівфабрикатів на витрати:

Дебет 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

Кредит 25 «Напівфабрикати»;

2) одночасно на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюється запис про збільшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування запасів.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Облік виробничих витрат.
2. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.
3. Визначення та класифікація готової продукції.

4. Оцінка готової продукції.
5. Облік наявності та руху готової продукції.
6. Облік браку.
7. Облік напівфабрикатів власного виробництва.

Тестові завдання

1. Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» під витратами розуміють:

а) зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

б) збільшення економічних вигод внаслідок збільшення активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

в) зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу;

г) зменшення економічних вигод унаслідок зміни величини власного та позикового капіталу.

2. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку:

а) одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

б) одночасно зі збільшенням активів або збільшенням зобов'язань;

в) одночасно зі збільшенням активів або зменшенням зобов'язань;

г) одночасно із зменшенням власного капіталу.

3. За цільовим призначенням витрати поділяються на:

а) поточні, витрати майбутніх періодів;

б) прямі, накладні;

в) виробничі, позавиробничі;

г) постійні, змінні.

4. Залежно від впливу обсягів виробництва на зміну витрат розрізняють:

а) змінні та постійні витрати;

б) прямі та непрямі витрати;

в) прості та комплексні витрати;

г) прямі, накладні.

5. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, вони відображаються у складі:

а) витрат майбутніх періодів;

б) адміністративних витрат;

в) витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

г) загальновиробничих витрат.

6. Групування витрат за економічними елементами здійснюється на підприємствах:

а) промисловості;

б) сільського господарства;

в) усіх галузей економічної діяльності;

г) будівельної галузі.

7. До складу собівартості продукції не входять такі витрати:

а) адміністративні;

б) загальновиробничі;

в) прямі виробничі витрати;

г) втрати від браку.

8. Облік прямих виробничих витрат здійснюється на рахунку:

а) 26 «Готова продукція»;

б) 23 «Виробництво»;

в) 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

г) 91 «Загальновиробничі витрати».

9. Постійні загальновиробничі витрати:

а) розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період;

б) розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу з нормальної потужності підприємства;

в) не розподіляються, а списуються всією сумою на зменшення фінансового результату від операційної діяльності;

г) розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу – основної заробітної плати виробничих робітників.

10. Розподілені загальновиробничі витрати списуються проводкою:

а) Д-т 901 К-т 91**;**

б) Д-т 23 К-т 91;

в) Д-т 791 К-т 91;

г) Д-т 94 К-т 91.

11. Яка бухгалтерська проводка складається під час відпуску матеріалів до цеху на технологічні цілі:

а) дебет рахунка «Загальногосподарські витрати» та кредит рахунка «Матеріали»;

б) дебет рахунка «Виробництво» і кредит рахунка «Елементи витрат» та дебет рахунка «Елементи витрат» і кредит рахунка «Матеріали»;

в) дебет рахунка «Матеріали» та кредит рахунка «Виробництво»;

г) дебет рахунка «Елементи витрат» та кредит рахунка «Матеріали».

12. До складу загальновиробничих витрат включають:

а) витрати на вдосконалення технологій; витрати на опалення; витрати на охорону праці;

б) витрати на управління виробництвом; витрати на освітлення, водопостачання, витрати на службові відрядження, витрати на врегулювання спорів у судових органах;

в) витрати на утримання виробництва, витрати на обслуговування виробничого персоналу, витрати на техніку безпеки, витрати на утримання апарату управління підприємством, витрати на зв'язок;

г) витрати на реалізацію готової продукції покупцям, витрати на пакувальні матеріали, маркетингові та інші послуги, пов'язані з реалізацією.

13. Повна собівартість реалізованої продукції визначається як:

а) підсумок виробничої собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат і загальновиробничих витрат;

б) підсумок виробничої собівартості і загальновиробничих витрат;

в) результат від вирахування з виробничої собівартості продукції залишків незавершеного виробництва;

г) підсумок виробничої собівартості адміністративних витрат та витрат на збут.

14. Нормальна потужність:

а) очікуваний обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж кількох років або операційних циклів;

б) плановий обсяг діяльності впродовж 2 років;

в) очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж кількох років або операційних циклів.

г) очікуваний обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж звітного періоду.

15. Нерозподілені загальновиробничі витрати можуть виникати, якщо фактичний обсяг діяльності підприємства за звітний період:

а) менше нормальної потужності;

б) дорівнює нормальній потужності;

в) більше нормальної потужності;

г) не залежить від нормальної потужності.

16. На вартість забракованої продукції складають бухгалтерський запис:

а) Д-т 26 К-т 23;

б) Д-т 26 К-т 24;

в) Д-т 24 К-т 23;

г) Д-т 20 К-т 24.

17. Величина незавершеного виробництва відображається у звітній формі фінансової звітності:

а) у формі 1;

б) у формі 2;

в) у формі 3;

7) у формі 4.

18. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з:

а) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат;

б) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних, розподілених та нерозподілених загальновиробничих витрат;

в) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат;

г) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат.

19. У балансі залишки незавершеного виробництва та напівфабрикатів власного виробництва відображаються за:

а) нормативною собівартістю;

б) плановою виробничою собівартістю;

в) фактичною собівартістю;

г) цінами реалізації.

20. Яким бухгалтерським записом відображають списання фактичної собівартості випущеної продукції:

а) Дт-23 Кт-26;

б) Дт-26 Кт-25;

в) Дт-26 Кт-23;

г) Дт-90 Кт-26.

21. Готова продукція в поточному бухгалтерському обліку оцінюється за:

а) нормативною собівартістю;

б) фактичною виробничою собівартістю;

в) договірною ціною;

г) первісною вартістю.

22. Бухгалтерський запис Д-т 901 К-т 26 означає:

а) відвантажена продукція;

б) повернення продукції покупцем;

в) списана собівартість реалізованої продукції;

г) випуск продукції.

23. Вказати правильну кореспонденцію рахунків – списані витрати сторонньої організації з транспортування готової продукції до покупця за рахунок продавця:

а) Д-т 93 К-т 631;

б) Д-т 93 К-т 361;

в) Д-т 92 К-т 361;

г) Д-т 701 К-т 93.

24. Визначити правильну кореспонденцію рахунків з оприбуткування готової продукції від основного виробництва:

а) Д-т рахунка «Виробництво» К-т рахунка «Сировина і матеріали»;

б) Д-т рахунка «Готова продукція» К-т рахунка «Загальновиробничі витрати»;

в) Д-т рахунка «Готова продукція» К-т рахунка «Виробництво»;

г) Д-т рахунка «Виробництво» К-т рахунка «Готова продукція.

25. Закриття рахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції» відображають бухгалтерською проводкою:

а) Д-т 901 К-т 791;

б) Д-т 231 К-т 901;

в) Д-т 701 К-т 901;

г) Д-т 791 К-т 901.

26. Яка бухгалтерська проводка складається під час надходження коштів від реалізації товарів за готівку:

а) Д-т 311 К-т 701;

б) Д-т 301 К-т 702;

в) Д-т 313 К-т 702;

г) Д-т 701 К-т 301.

27. Як відображається в обліку списання собівартості реалізованих товарів:

а) Д-т 902 К-т 282;

б) Д-т 283 К-т 903;

в) Д-т 901 К-т 284;

г) Д-т 902 К-т 285.

28. Сума попередньої оплати за продукцію є:

а) доходом;

б) не є доходом;

в) визнається доходом після постачання продукції;

г) доходом майбутніх періодів.

Практичні завдання

Завдання 8.1

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити собівартість браку і суму втрат від браку.
2. Скласти бухгалтерські проводки.

Вихідні дані

1. Упродовж місяця виявлено 20 одиниць невиправного браку, який оцінено за нормативною собівартістю.

Норми витрат на одиницю продукції:

– сировини і матеріалів – 260 грн;

– основна заробітна плата – 140 грн;

– додаткова заробітна плата – 8 % від основної заробітної плати;

– відрахування на соціальне страхування – ?;

– витрати на утримання і експлуатацію устаткування – 120 % від основної заробітної плати;

– загальноцехові витрати – 80 % від основної заробітної плати.

2. Проведено утримання із заробітної плати винних осіб за допущений брак – 2 140 грн.

3. Забраковані вироби здані на металобрухт та оцінені в сумі 960 грн.

4. Списані втрати від браку – ?

Завдання 8.2

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити втрати від браку, скласти бухгалтерські проводки до господарських операцій.

Вихідні дані

Таблиця 1

Господарські операції за звітних місяць

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн
1.	Виявлено на виробництві 8 одиниць невиправного браку. Виробнича собівартість одного виробу 1 245 грн	?
2.	За звітний місяць здійснено такі витрати на виправлення виробничого браку:	
	списані матеріали	1 930
	нарахована заробітна плата	845
	проведено відрахування на соціальні заходи	?
3.	Невиправний брак оприбутковано як металобрухт	1 681
4.	Списані втрати від технічного неминучого браку	?

Завдання 8.3

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти бухгалтерські записи з використанням рахунків класу 9.

2. Зробити необхідні розрахунки.

Вихідні дані

Протягом місяця по підприємству, що виготовляє вироби А, Б та В, здійснені такі господарські операції:

Таблиця 2

Господарські операції за звітний місяць

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	Використані та списані основні матеріали для виготовлення виробів:			
	А	84 600		
	Б	60 400		
	В	49 300		
2.	Нарахована заробітна плата:			
	робітникам за виготовлення виробу А	22 300		
	робітникам за виготовлення виробу Б	18 960		
	робітникам за виготовлення виробу В	36 150		
	управлінському та обслуговуючому персоналу цеху	8 300		
	працівникам відділу збуту	10 700		
	працівникам апарату управління підприємства	22 300		
3.	Обчислені та включені у витрати відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) за діючими тарифами від сум заробітної плати, нарахованої:			
	робітникам за виготовлення виробу А	?		
	робітникам за виготовлення виробу Б	?		
	робітникам за виготовлення виробу В	?		
	управлінському та обслуговуючому персоналу цеху	?		
	працівникам відділу збуту	?		
	працівникам апарату управління підприємства	?		
4.	Нарахована амортизація (знос) основних засобів:			
	загальновиробничого призначення	8 400		
	загальногосподарського призначення	4 750		
	відділу збуту	3 100		

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5
5.	Списані різні матеріали:			
	мастильні матеріали, використані для поточного обслуговування обладнання	1 820		
	будівельні матеріали, використані для поточного ремонту приміщення каси	4 660		
	папір та плівка, використані для пакування готової продукції на складі	2 270		
6.	Нарахована та включена у витрати плата за оренду приміщення цеху	9 800		
7.	Понесені витрати:			
	на розрахунково-касове обслуговування установою банку	960		
	на навчання головного бухгалтера	3 800		
	на охорону підприємства (у т.ч. ПДВ)	8 400		
	на рекламу продукції (у т.ч. ПДВ)	5 580		
	на послуги зв'язку (у т.ч. ПДВ)	912		
	за відкриття валютного рахунку	250		
8.	Отримано рахунок на оплату спожитої електричної енергії, яку списують на витрати у таких розмірах:	13 675		
	80 % загальної суми – на витрати виробництва;	?		
	15 % – на адміністративні витрати;	?		
	5 % – на збутові витрати;	?		
9.	Нараховано знос спеціального інструменту, який використовують для виготовлення виробу В	554		
10.	Обчислені та розподілені загальновиробничі витрати в сумі _____ грн, з якої: 30 % – змінні витрати 55 % – постійні розподілені 15 % – постійні нерозподілені *Як база розподілу загальновиробничих витрат для їх включення у собівартість окремих виробів використати основну заробітну плату виробничих робітників*	?		
11.	Обчислена та списана фактична собівартість випущеної з виробництва продукції (залишки незавершеного виробництва відсутні)	?		
12.	Обчислені та списані адміністративні витрати	?		
13.	Обчислені та списані витрати на збут	?		

Завдання 8.4

На основі наведених господарських операцій необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки з використанням рахунків класу 9.

2. Обчислити фактичну собівартість випущеної з виробництва продукції.

Вихідні дані

Таблиця 3

Господарські операції за звітний місяць

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн
1	**2**	**3**
1.	Зі складу видані та списані:	
	основні матеріали, використані для виготовлення продукції	123 440
	паливно-мастильні матеріали для обслуговування виробничого обладнання	3 354
	різні матеріали для поточного ремонту приміщень цеху	4 960
	запасні частини для поточного ремонту виробничого обладнання	3 165
2.	Нарахована заробітна плата:	
	керівникам та спеціалістам цеху	16 450
	робітникам за виготовлення продукції	84 065
	робітникам за обслуговування обладнання	8 810
	робітникам за час простою з вини підприємства	2 445
3.	Обчислені та включені у витрати суми обов'язкових відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) за діючими тарифами від сум нарахованої заробітної плати:	
	керівникам та спеціалістам цеху	?
	робітникам за виготовлення продукції	?
	робітникам за обслуговування обладнання	?
	робітникам за час простою з вини підприємства	?
4.	Нарахована амортизація (знос) основних засобів:	
	виробничого обладнання	6 310
	загально цехового призначення	4 993
5.	Виявлено і списано з виробництва невиправний брак	1 127
6.	Оприбутковано матеріали від забракованих виробів	513
7.	Втрати від браку списано на собівартість продукції	?

Продовження таблиці 3

1	2	3
8.	Обчислені і списані загальновиробничі витрати в сумі _____ грн, з якої:	
	30 % – змінні витрати	?
	51 % – постійні нерозподілені	?
	19 % – постійні розподілені	?
9.	Обчислена та списана фактична собівартість виготовленої за місяць продукції (*фактичну собівартість випущеної з виробництва продукції обчислити з урахуванням незавершеного виробництва, вартість якого на початок місяць становила 43 540 грн, на кінець місяця – 15 240 грн)*	?

Задача 8.5

Розрахувати собівартість послуг, які надавали цехи допоміжного виробництва іншим підрозділам підприємства.

Скласти бухгалтерські проведення.

Вихідні дані

Підприємство має два цехи допоміжного виробництва – електростанцію і ремонтно-механічний цех.

Таблиця 4

Господарські операції за звітних місяць

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Відпущено і списано матеріали для роботи ремонтно-механічного цеху	115 740		
2.	Відпущено і списано паливо для роботи електростанції	100 000		
3.	Нарахована заробітна плата виробничим робітникам:			
	ремонтно-механічного цеху	89 600		
	електростанції	32 000		
4.	Проведено відрахування на соціальне страхування (ЄСВ) від заробітної плати робітників:			
	ремонтно-механічного цеху	?		
	електростанції	?		
5.	Нарахована амортизація основних засобів:			
	ремонтно-механічного цеху	1 856		
	електростанції	1 322		

Продовження таблиці 4

1	2	3	4	5
6.	Списана планова собівартість послуг, які надала за звітний місяць електростанція ремонтно-механічному цеху	8 000		
7.	Списана планова собівартість послуг, які надав за звітний місяць ремонтно-механічний цех електростанції	13 500		
8.	Списана фактична собівартість послуг ремонтно-механічного цеху з поточного ремонту обладнання цехів основного виробництва (розрахунок зробити з урахуванням залишків незавершеного виробництва)	?		
9.	Списана фактична собівартість послуг електростанції. Усього за місяць вироблено 150 000 кВт пари, яка використана таким чином:			
	на технологічні цілі основного виробництва – 9 000 кВт	?		
	на опалення цехів основного виробництва – 4 000 кВт	?		
	на опалення адміністративного корпусу – 2 000 кВт	?		

Розподіл послуг допоміжних виробництв зробити в таблиці 5 за такою формою:

Таблиця 5

Розподіл послуг допоміжних цехів

Назва допоміжних виробництв	**Показники**					
	Власні витрати	**Планова собівар-тість**	**Незавершене виробництво**		**Планова собівар-тість наданих зустрічних послуг**	**Фактична собівар-тість послуг, наданих іншим споживачам**
			на почат-ок місяця	**на кі-нець місяця**		
Ремонтно-механічний цех			7 840	5 770		
Електро-станція			–	–		
Разом						

Питання для самостійної роботи студентів

1. Склад витрат, що формують собівартість продукції (робіт, послуг).
2. Види виробництв та їх вплив на побудову обліку витрат.
3. Загальна схема обліку витрат виробництва та її характеристика.
4. Облік витрат і виходу продукції промислового виробництва.
5. Облік витрат на утримання допоміжних виробництв.
6. Облік втрат від браку.
7. Оцінка та облік незавершеного виробництва.
8. Особливості обліку напівфабрикатів.

Термінологічний словник

Брак у виробництві – продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Виправний брак – вироби, напівфабрикати, деталі тощо, які після усунення недоліків можуть використовуватися за призначенням, при цьому виправлення їх технічно можливе й економічно доцільне.

Готова продукція – продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Остаточний брак – вироби, напівфабрикати, деталі тощо, які не можуть використовуватися за призначенням, при цьому виправлення їх технічно неможливе і економічно недоцільне.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

ТЕМА 9
ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

9.1. Сутність власного капіталу та характеристика його складових

Термін «капітал» походить від латинського «головний». У повсякденному житті у вузькому розумінні під капіталом розуміють суму заощаджень, а в широкому – все те, що має певну цінність.

Різні школи по-різному трактують капітал:

– **класична політекономія (Сміт, Рікардо)** визначала капітал як сукупність матеріальних благ, що задовольняють людські потреби в зростанні вартості. Такої думки притримуються і сучасні економісти: Самуельсон, Фішер;

– **марксистська теорія** трактувала капітал як сукупність певних виробничих відносин з приводу привласнення засобів виробництва і результату праці;

– **сучасний монетаризм – Фрідмен –** ототожнює капітал з грошима або їх замінниками, які в своєму русі приносять дохід, тобто багатство – це форма грошей;

– **маржиналісти (австрійська школа та їх послідовники)** вважають, що капітал – це все, що приносить дохід як результат різної оцінки окремими економічними суб'єктами існуючих та майбутніх благ.

З усього зазначеного можна зробити висновок, що капітал – це вартість, яка у своєму русі зростає, приносячи дохід, тобто це самозростаюча вартість.

Власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів.

Кожне підприємство для здійснення господарської діяльності повинно мати економічні ресурси, які називають активами підприємства. Якщо активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів, то має місце таке балансове рівняння:

$$\textbf{Активи} = \textbf{Власний капітал.} \qquad (9.1)$$

У разі поповнення активів за рахунок коштів інших юридичних та фізичних осіб підприємство матиме зобов'язання, відповідно, рівняння матиме такий вигляд:

Активи = Власний капітал + Зобов'язання. (9.2)

З огляду на рівняння (9.2):

Власний капітал = Активи – Зобов'язання. (9.3)

Згідно з НП(С)БО 1 **власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Це визначення не дає відповідь на питання, які критерії мають застосовуватися для визнання окремих елементів власного капіталу. Тому необхідно дати більш чітке визначення, що відображає його економічний зміст.

Власний капітал – це сума власних коштів підприємства, що є результатом його діяльності чи отримана від власників або учасників підприємства у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо.

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи:

вкладений капітал – це капітал, який сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

Вкладений капітал включає такі елементи:

– зареєстрований капітал (статутний, пайовий капітал);

– додатково вкладений капітал (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал).

Основною ознакою цієї групи є: наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права, на можливість брати участь в управлінні та розподілі прибутків, майна підприємства. З такого підходу випливає заборона на збільшення власного капіталу за рахунок внесення фіктивних активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості. Вирішення протиріччя між юридичним оформленням внесків до капіталу та необхідністю

виконувати це правило полягає у застосуванні в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності коригуючих показників, таких як: неоплачений та статутний капітал. Ці показники відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління ним. Вони є технічними, регулюючими щодо суми сплаченого капіталу.

$$\textbf{Сплачений капітал} = \textbf{ЗК} + \textbf{ДВК} - \textbf{НК} - \textbf{ВК}, \qquad (9.4)$$

де **ЗК – зареєстрований** (статутний, пайовий) капітал;

ДВК – додатково вкладений капітал;

НК – неоплачений капітал;

ВК – вилучений капітал.

Накопичений капітал – це капітал, сформований унаслідок господарської діяльності підприємства.

До накопиченого капіталу належать такі елементи:

– нерозподілений прибуток (непокритий збиток);

– резервний капітал;

– інший додатковий капітал.

Утворення власного капіталу дає гарантію для інвесторів, кредиторів, постачальників, позичальників, що підприємство є кредитоспроможним і йому можна довіряти, мати з ним ділові та партнерські стосунки.

Зареєстрований капітал – це один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства.

Збільшення зареєстрованого капіталу господарських товариств може бути лише після сплати учасниками своїх внесків повністю. Статутний капітал господарських товариств (крім АТ) може збільшуватися за рахунок додаткових внесків учасників, належних учасникам дивідендів, нерозподіленого прибутку.

Зменшення зареєстрованого капіталу господарських товариств можливе при виході чи виключенні учасника зі складу товариства. Учасникам повинні бути повернені: сума його внеску, вартість частини майна, пропорційна його внеску, частка прибутку, отриманого за звітний період.

Статутний капітал – це організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається установчими документами господарюючого суб'єкта згідно з чинним законодавством. Це сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю) засновників (учасників) у майно, виражених у грошовому вимірнику, при створенні підприємства для забезпечення його статутної діяльності.

У разі створення нового підприємства затверджується його статут, в якому зазначається розмір виділених грошових коштів, основних та оборотних активів з детальним їх описом, звідки цей капітал і отримав назву статутний.

Статутний капітал виконує такі функції:

1) основоположну (майно, внесене до статутного капіталу, становить майнову основу для підприємницької діяльності товариства при його створенні);

2) регулятивну (визначає частку кожного учасника (засновника) під час розподілу прибутку і збитків, а також у майні підприємства у разі виходу засновника з підприємства та під час його ліквідації);

3) довгострокового фінансування (використовується підприємством упродовж тривалого часу);

4) організаційну (визначає організаційну структуру, а тому слугує фактором, що впливає на управління підприємством);

5) гарантійну (гарантує виконання зобов'язань підприємства перед третіми особами (контрагентами).

Сума, яка на дату реєстрації підприємства оголошена, але фактично не внесена засновниками, являє собою **неоплачений капітал.** Ця сума в пасиві Балансу відображається зі знаком «мінус». Іншими словами, неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Кошти резервного капіталу використовуються, відповідно, до напрямів, передбачених установчими документами: як правило, у випадку недостачі прибутку за рахунок резервного капіталу

покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації підприємства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями.

Мінімальний розмір резервного капіталу – 25 % від загального розміру статутного капіталу та щорічних відрахувань у розмірі 5 % від суми чистого прибутку.

Пайовий капітал – це сукупність добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності коштів фізичних і юридичних осіб.

Він формується за рахунок сум пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок, а також паїв членів сільськогосподарських виробничих кооперативів у сільському господарстві, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; безоплатного одержання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Вилучений капітал – це вартість акцій власної емісії, які на сьогодні не розміщені серед акціонерів. Вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу. Він показує, що капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою (акціонером). Вилучений капітал повинен бути перепроданий або анульований.

Нерозподілені прибутки – це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшені на суму прибутків, використаних у звітному році. Нерозподілений прибуток є власністю акціонерів (учасників, засновників) і збільшує суму власного капіталу. Якщо фінансовим результатом є збиток, то сума збитку зменшує суму власного капіталу.

9.2. Облік зареєстрованого (пайового) та неоплаченого капіталу

Згідно з Інструкцією № 291 про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [21] для обліку зареєстрованого капіталу призначено три основні рахунки: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 45 «Вилучений капітал» та 46 «Неоплачений капітал».

Синтетичний облік зареєстрованого капіталу ведеться на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Рахунок пасивний відображається в 1 розділі пасиву. Сальдо кредитове повинно відповідати величині зареєстрованого капіталу. За кредитом відображається формування та збільшення капіталу, за дебетом – його зменшення.

За дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал» відображається заборгованість учасників за внесками до статутного капіталу. За кредитом – погашення заборгованості.

На момент реєстрації підприємства кожен із учасників повинен внести не менше ніж 30 % від загальної суми свого внеску. Упродовж року з дня реєстрації капітал повинен бути повністю сформований. Якщо цю вимогу не буде виконано, то до учасників будуть застосовані штрафні санкції (10 % річних від недовнесеної суми).

Таблиця 9.1

Відображення в обліку формування статутного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Оголошено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
Відображено внески до статутного капіталу :		
– грошовими коштами	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
– основним засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
– іншими необоротними активами	11 «Необоротні активи»	46 «Неоплачений капітал»
– нематеріальними активами	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
– виробничими запасами	20 «Виробничі запаси»	46 «Неоплачений капітал»

Матеріальні цінності оцінюються за первинними документами (накладними, товарно-транспортними накладними, актами), що підтверджують ціну їх придбання, транспортні витрати та ін.

Операції, пов'язані з оплатою учаснику належної йому частки, на рахунках бухгалтерського обліку відображаються:

Таблиця 9.2

Відображення в обліку операцій з виплатами учасникам їх частки

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено суму грошових коштів, що внесені учасником до капіталу, які повертаються йому при виході з ТОВ	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
Нараховано частину прибутку, що належить учаснику	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
Здійснено виплату учаснику належної йому частини прибутку (дивіденди)	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»

Акціонерне товариство відрізняється від інших товариств тим, що відповідальність кожного з учасників товариства обмежується одним лише його внеском – акцією.

Капітал акціонерного товариства дорівнює загальній номінальній вартості випущених акцій.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [21] облік та узагальнення інформації про стан і рух зареєстрованого капіталу відображається на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», на якому ведеться облік внесків та акцій за первісною (номінальною) вартістю та облік капіталу акціонерних товариств, пов'язаний з обліком акцій власної емісії.

Таблиця 9.3

Відображення в обліку формування статутного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Зареєстровано статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
Оплачено учасниками вартість акцій:		
– грошовими коштами	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
– основними засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
– нематеріальними активами	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
– виробничими запасами	20 «Виробничі запаси»	46 «Неоплачений капітал»
– цінними паперами	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
Викуплено акції у акціонерів	45 «Вилучений капітал»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
Збільшено зареєстрований капітал після оплати його первинної величини: – за рахунок нарахованих дивідендів – за рахунок обміну облігацій	671 «Розрахунки з учасниками» 521 «Зобов'язання за облігаціями» 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

В акціонерному товаристві до рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» можуть бути відкриті додаткові субрахунки:

– за видами акцій – прості, привілейовані (привілейованих повинно бути не більше 10 % статутного капіталу акціонерного товариства);

– за ознаками внесків – оголошений капітал, оплачений капітал, вилучений капітал.

Статутний капітал, об'явлений під час реєстрації акціонерного товариства, повинен бути сплачений повністю впродовж одного року. У випадку, коли статутний капітал сплачений не повністю, його величина має бути зменшена (перереєстрована) на суму нерозміщених акцій. При цьому робиться анулювання запису в аналітичному обліку за рахунком 46 «Неоплачений капітал».

1. Збільшення зареєстрованого капіталу акціонерного товариства відбувається:

а) у разі збільшення номінальної вартості акцій;

б) у разі додаткової емісії (випуску) акцій;

в) обмін раніше випущених акцій.

Таблиця 9.4

Відображення збільшення статутного капіталу АТ на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Зареєстровано капітал в розмірі додаткових внесків акціонерів	46	40
2.	Збільшено зареєстрований капітал за рахунок дивідендів	671	40
3.	Збільшено зареєстрований капітал за рахунок реінвестування прибутку	443	40
4.	Збільшено зареєстрований капітал за рахунок індексації основних засобів	41	40

2. Зменшення зареєстрованого капіталу акціонерного товариства відбувається:

а) під час зменшення номінальної вартості;

б) на номінальну вартість анульованих акцій, викуплених в акціонерів.

Таблиця 9.5

Відображення зменшення статутного капіталу АТ на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Зменшено зареєстрований капітал за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	40	672
2.	Зменшено зареєстрований капітал за рахунок зменшення кількості акцій номінальної вартості (акції анульовано)	40	451

Збільшення або зменшення розміру зареєстрованого капіталу відображається в бухгалтерському обліку після внесення про це змін до зареєстрованих установчих документів.

Синтетичний облік зареєстрованого капіталу ведеться в журналі 7, аналітичний – по засновниках підприємства і їх внесках.

Облік пайового капіталу

Пайовий капітал є складовою зареєстрованого капіталу. Він формується за рахунок сум пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок, а також паїв членів сільськогосподарських виробничих кооперативів у сільському господарстві, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності. Пайовий капітал, на відміну від статутного капіталу, може утворюватися безпосередньо за рахунок майна членів, а також використовуватися на передбачувані статутом цілі. Розмір пайового капіталу визначається загальними зборами пайовиків. У разі вибуття члену кооперативу обов'язково повертаються пайові внески. Під час розподілу прибутку щорічно, за рішенням зборів пайовиків, повинні нараховуватися дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю за згодою власників. Облік пайового капіталу ведеться на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». За кредитом рахунка відображається формування капіталу, а за дебетом – використання.

Синтетичний облік ведеться в журналі 7, аналітичний – у відомості за видами капіталу, за кожним членом сільськогосподарського підприємства в розрізі складових його внеску.

9.3. Облік додаткового капіталу та капіталу у дооцінках

Дооцінка (уцінка) необоротних активів і фінансових інструментів, які відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), обліковуються на рахунку 41 «Капітал у дооцінках». Залишок по цьому рахунку зменшується у випадку уцінки чи вибуття активів або зменшення їх корисності тощо.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; безоплатного одержання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Згідно з Інструкцією № 291 для обліку додаткового капіталу призначено рахунок 42 «Додатковий капітал». Утворення такого капіталу не регламентується. Формування цього капіталу відбувається за рахунок:

– емісійного доходу;

– додатково вкладеного засновниками капіталу;

– безоплатно отриманих основних засобів, необоротних і матеріальних активів.

Оскільки зареєстрований капітал є величиною, фіксованою у статуті, а окремі господарські операції вимагають зміни капіталу, то такі зміни обліковуються на рахунку 42 «Додатковий капітал».

Таблиця 9.6

Відображення операцій з проведенням дооцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Дооцінка основних засобів на 10 % (первісна вартість основних засобів – 3 000)	10	41	300
2.	Під час дооцінки індексується сума зносу (нарахована сума зносу – 500 грн) 500 х 0,1	41	131	50
3.	Уцінка основних засобів на 30 %: – на суму попередньої дооцінки; – на суму уцінки; – на суму зносу	 41 957 13	 10 10 10	 250 740 165

На рахунку 421 «Емісійний дохід» відображається різниця між вартістю продажу і номінальною вартістю акцій акціонерного товариства при їх первинному розміщенні.

Наприклад, для формування статутного капіталу акціонерного товариства випущено 100 акцій номінальною вартістю 200 грн кожна. Акції розміщено за вартістю 220 грн за акцію.

Надалі акціонерне товариство може викуповувати свої акції з метою перепродажу чи анулювання. Накопичений емісійний дохід може бути використаний для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю.

Таблиця 9.7

Відображення створення статутного капіталу акціонерного товариства на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Зареєстровано капітал з огляду на номінальну вартість акцій (100 х 200)	46	40	20 000
2.	Відображено емісійний дохід: 100 х (220–200)	46	421	2 000

У Формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» сума невикористаного емісійного доходу відображається у першому розділі пасиву.

На рахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший внесений засновниками товариства (крім акціонерного товариства) капітал, що перевищує зареєстрований капітал, інші внески без рішення про зміну розміру капіталу.

Додатковий капітал може бути на покриття збитків підприємства.

Таблиця 9.8

Відображення операцій з іншим додатковим капіталом на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Відображено додаткові внески засновників	30,31,11,12,15,20,22	422	75 000
2.	Використано додатковий капітал на покриття збитків	422	442	15 000

На рахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які, відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

На рахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість безоплатно одержаних активів від інших осіб. При цьому збільшується власний капітал підприємства на суму справедливої вартості, за якою були оприбутковані активи на баланс підприємства. Потім одночасно з нарахуванням зносу за безоплатно отриманими необоротними активами підприємство відображає дохід у розмірі нарахованого зносу. Сальдо по рахунку 424 дорівнює залишковій вартості безоплатно отриманих активів.

На рахунку 425 «Інший додатковий капітал» відображаються інші випадки додаткового капіталу, які не були включені до вищеперерахованих субрахунків.

Додатковий капітал може направлятися на збільшення зареєстрованого, пайового, резервного капіталу та на покриття збитків від діяльності підприємства.

Таблиця 9.9

Відображення операцій з безоплатного одержання активів на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Відображено справедливу вартість безоплатно одержаних основних засобів	152	424	30 000
2.	Зараховано до складу основних засобів та введено в експлуатацію	10	152	30 000
3.	Нараховано знос на основні засоби	23, 91, 92, 93	131	1 000
4.	Відображено дохід на суму нарахованого зносу	424	745	1 000

Збільшення зареєстрованого капіталу за рахунок додаткового капіталу на рахунках бухгалтерського обліку відображається:

Дт 41 «Капітал у дооцінках»;

Дт 42 «Додатковий капітал»;

Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Синтетичний облік ведеться в журналі 7, аналітичний – за видами капіталу та кожним засновником.

9.4. Облік резервного капіталу

Резервний капітал не реєструється підприємством і може утворюватися за рахунок фінансового результату підприємства і додаткового капіталу. Призначення резервного капіталу полягає в тому, щоб створити певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або використання на покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації підприємства.

Мінімальний розмір резервного капіталу – 25 % від загального розміру статутного капіталу та щорічних відрахувань у розмірі 5 % від суми чистого прибутку.

Політика створення резервного капіталу розробляється з урахуванням ризику роботи на конкретному ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого розвитку, характеру продукції, можливостей її збуту. Але, крім того, створення резервного капіталу вимагає вилучення частини прибутку чи додаткового капіталу, а це означає з точки зору колективу підприємства недоотримання доходу (заробітної плати, дивідендів).

Згідно з Інструкцією № 291 про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку резервного капіталу призначено рахунок 43 «Резервний капітал». За дебетом рахунку відображається використання, а за кредитом – створення резерву.

Таблиця 9.10

Відображення в обліку формування та використання резервного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Формування резервного капіталу		
Здійснено відрахування з прибутку до резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
Використано додатковий капітал для формування резервного капіталу	42 «Додатковий капітал»	43 «Резервний капітал»

Продовження таблиці 9.10

1	2	3
Використання резервного капіталу		
Використано резервний капітал на поповнення зареєстрованого капіталу	43 «Резервний капітал»	40 «Статутний капітал»
За рахунок резервного капіталу списано на погашення збитків, отриманих за рік	43 «Резервний капітал»	442 «Непокриті збитки»
Нараховано дивіденди за рахунок коштів статутного капіталу	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	67 «Розрахунки з учасниками»
Поповнено капітал за рахунок коштів резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Синтетичний облік резервного капіталу ведеться в Журналі 7, аналітичний облік – в оборотній відомості довільної форми за видами та напрямами його використання.

9.5. Облік вилученого капіталу

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплений товариством у своїх акціонерів.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції для їх подальшого перепродажу чи анулювання.

Викуплені акції повинні бути реалізовані чи анульовані впродовж 1 року.

За дебетом рахунка 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість викуплених власних акцій чи часток, за кредитом – вартість анульованих чи перепроданих. До рахунка відкриті субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади та паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (часток, паїв), за учасниками.

«Від'ємна» різниця між вартістю викупу і перепродажу чи анулювання перекривається емісійним доходом, а при його недостатності – прибутком підприємства, «позитивна» – включається до емісійного доходу.

Таблиця 9.11

Відображення операцій з обліку вилученого капіталу на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Акціонерне товариство викупило 50 акцій за їх номінальною вартістю 100 грн	451	30,31	5 000
2.	Акціонерне товариство викупило 30 акцій за ціною 110 грн (номінальна вартість 100 грн)	451	30,31	3 300
3.	Акціонерне товариство реалізувало викуплені 40 акцій за ціною 105 грн	30,31	451	4 200
4.	Відображено різницю між викупною та продажною вартістю	421	451	200
5.	Списані різниці при перепродажу акцій за ціною вищою ціни придбання	451	421	–
6.	Акціонерне товариство зменшило статутний капітал за рахунок анулювання 40 акцій	40	451	4 000
7.	Відображено різницю між викупною і номінальною вартістю	421	451	400
8.	Списано різницю у випадку недостатності емісійного доходу	443	451	–

9.6. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) – це сума чистого прибутку (або сума збитку), отриманого за певний період діяльності підприємства.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» за кредитом відображається сума прибутку, отриманого від усіх видів діяльності підприємства, за дебетом – збитки та використання прибутку.

– 441 «Прибуток нерозподілений» використовується для відображення наявності та руху нерозподіленого прибутку;

– 442 «Непокриті збитки»: за дебетом відображається непокритий збиток за звітний період. За кредитом – списання збитків за рахунок нерозподіленого прибутку наступних (чи попередніх) періодів, за рахунок резервного чи додаткового капіталу;

– 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – здійснюється розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та ін.

Таблиця 9.12

Відображення операцій обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Прибуток, отриманий у звітному періоді	79	441
2.	Збиток, отриманий у звітному періоді (списано фінансові результати)	442	79
3.	Списано суму збитку за рахунок резервного чи додаткового капіталу	42,43	442
Використання прибутку у звітному періоді			
4.	Списано суму прибутку на покритті непокритих збитків	443	442
5.	Нараховані дивіденди власникам (акціонерам)	443	671
6.	Використано прибуток на виплату премії за випущеними облігаціями	443	522
7.	Відраховано до резервного капіталу	443	43
8.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді	441	443

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Що таке власний капітал?
2. Перерахуйте складові власного капіталу.
3. Дайте визначення статутного капіталу.
4. Який рахунок призначений для обліку зареєстрованого (пайового) капіталу?
5. З якою метою створюється резервний капітал на підприємстві?
6. За рахунок яких коштів створюється резервний капітал?
7. Скільки становлять щорічні відрахування під час формування резервного капіталу підприємства?
8. Розкрийте відображення в обліку інформації про додатковий капітал.
9. Облік вилученого капіталу.
10. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

Тестові завдання

1. Частина в активах підприємства, що залишається після вирахування зобов'язань, – це:

а) власний капітал;

б) неоплачений капітал;

в) вилучений капітал;

г) статутний капітал.

2. До організаційно-правових форм підприємства не належать:

а) акціонерне товариство;

б) товариство з обмеженою відповідальністю;

в) мале підприємство;

г) немає правильної відповіді.

3. Бухгалтерський запис Д-т 443 «Прибуток використаний у звітному періоді» К-т 401 «Статутний капітал» означає:

а) збільшення статутного капіталу за рахунок збільшення номінальної вартості акцій;

б) надходження коштів як оплата зобов'язань за підпискою на акції;

в) збільшення статутного капіталу за рахунок безкоштовно одержаних цінностей;

г) збільшення статутного капіталу за рахунок прибутку.

4. Бухгалтерський запис Д-т 401 «Статутний капітал» К-т 451 «Вилучені акції» означає:

а) зменшення статутного капіталу за рахунок анулювання акцій;

б) зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій;

в) нараховані дивіденди за акціями;

г) списаний статутний капітал у сумі заборгованості учасникам.

5. Бухгалтерський запис Д-т 443 «Прибуток використаний у звітному періоді» К-т 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» означає:

а) нарахування доходів акціонерам;

б) виплату доходів акціонерам;

в) заборгованість підприємства акціонерам після випуску акцій;

г) заборгованість акціонерів за підпискою на акції до реєстрації АТ.

6. Що означає бухгалтерська проводка за дебетом рахунка 23 та кредитом рахунка 471:

а) нараховані відпускні;

б) виплачені відпускні;

в) створено резерв на виплату відпусток.

7. Сума вилученого капіталу:

а) виключається з власного капіталу;

б) не виключається з власного капіталу;

в) виключається з власного капіталу лише під час прийняття рішення про зменшення величини статутного капіталу.

8. Сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства, – це:

а) статутний капітал;

б) резервний капітал;

в) пайовий капітал;

г) вилучений капітал.

9. У якому розмірі створюється резервний капітал акціонерного товариства:

а) не обмежується;

б) 25 % статутного капіталу;

в) 5 % від чистого прибутку, отриманого у звітному періоді;

г) відповіді б) і в).

10. Спрямування коштів на створення резервного капіталу відображається кореспонденцією:

а) Д-т 43 К-т 443;

б) Д-т 42 К-т 43;

в) Д-т 441 К-т 43;

г) Д-т 443 К-т 43.

11. Чистий прибуток поточного року зменшується на:

а) дивіденди за поточний рік;

б) непокриті збитки;

в) внески на поповнення резервного капіталу;

г) усі відповіді правильні.

12. Сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу – це:

а) статутний капітал;

б) резервний капітал;

в) неоплачений капітал;

г) вилучений капітал;

13. Які первинні документи передбачені для обліку операцій з власним капіталом:

а) з обліку активів;

б) типових форм немає;

в) з обліку зобов'язань;

г) залежно від змісту операцій.

14. Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників, – це:

а) резервний капітал;

б) неоплачений капітал;

в) вилучений капітал;

г) немає правильної відповіді.

15. У балансі власний капітал відображається:

а) у I розділі Пасиву балансу;

б) у IV розділі Активу балансу;

в) у II розділі Пасиву балансу;

г) у IV розділі Пасиву балансу.

16. У якому Журналі ведеться синтетичний облік капіталу у дооцінках:

а) № 5;

б) № 3;

в) № 7;

г) № 2.

17. Аналітичний облік за рахунком 41 «Капітал у дооцінках» ведеться за:

а) видами капіталу;

б) розмірами капіталу;

в) ставками капіталу;

г) пайовими внесками.

18. У якому Журналі-ордері ведеться синтетичний облік рахунка «Додатковий капітал»:

а) № 2;

б) № 5;

в) № 4;

г) № 7;

д) № 1.

19. У якому розділі Балансу міститься Додатковий капітал:

а) витрати майбутніх періодів;

б) власний капітал;

в) забезпечення наступних витрат і платежів;

г) доходи майбутніх періодів;

20. Відображено емісійний дохід:

а) Д-т 421 К-т 46;

б) Д-т 421 К-т 44;

в) Д-т 46 К-т 421;

г) Д-т 44 К-т 421.

Практичні завдання

Завдання 9.1

Вихідні дані

Станом на 31.12.2019 кредитове сальдо за рахунком 43 «Резервний капітал» становило 150 000 грн, кредитове сальдо за рахунком 44 «Нерозподілений прибуток» у розмірі – 40 000 грн. За 2020 рік чистий прибуток акціонерного товариства становив 300 000 грн. Було прийнято рішення про відрахування 10 % на поповнення резервного капіталу. За 2020 рік підприємство повинно сплатити

350 000 грн у вигляді дивідендів за привілейованими акціями. За 2021 рік на підприємстві були зафіксовані збитки у розмірі 10 000 грн, які були покриті за рахунок резервного капіталу.

На основі наведених даних необхідно зробити необхідні розрахунки, відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	2019 рік Формування нерозподіленого прибутку	300 000		
2.	Розподіл прибутку за 2018 рік, який був на залишку	40 000		
3.	Розподіл прибутку за 2020 рік	300 000		
4.	Використання прибутку на формування резервного капіталу	?		
5.	Нарахування дивідендів за привілейованими акціями за рахунок нерозподіленого прибутку, що залишився за 2018 р. і 2019 р.	?		
6.	Нарахування дивідендів за рахунок резервного капіталу	?		
7.	Виплачено дивіденди акціонерам юридичним особам	350 000		
8.	2021 рік Покрито збитки за рахунок резервного капіталу	10 000		

Завдання 9.2

Вихідні дані

ПрАТ «Домент» на третьому році своєї діяльності збільшує зареєстрований капітал на суму 500 000 грн. Була зареєстрована інформація про випуск акцій ПрАТ «Домент» й оголошено передплату терміном 6 місяців на 250 тисяч акцій номінальною вартістю однієї акції 2 грн з розміщенням акцій за вартістю, яка дорівнює 1,8 грн номінальної вартості акції.

Внески засновників в оплату 140 тис. акцій було здійснено повним обсягом:

а) передплатникам акцій було визначено умову внесення на момент підписки 50 % вартості акцій грошовими коштами;

б) за період передплати було підписано всі акції. Передплатниками акцій було внесено на момент підписки 50 % вартості акцій грошовими коштами в національній валюті (350 тис. грн) безготівковими розрахунками.

На основі наведених даних необхідно:

1. Записати господарські операції у журнал реєстрації;
2. Скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 9.3

Вихідні дані

Було прийнято рішення про створення товариства з обмеженою відповідальністю «Діло», засновниками якого виступила фізична особа Дзьюба А. – 60 % зареєстрованого капіталу та юридична особа ПП «Витязь» – 40 % зареєстрованого капіталу. Загальний розмір заявленого зареєстрованого капіталу – 150 000 грн.

Упродовж 1 кварталу 202_ р. фізична особа внесла 45 000 грн грошовими коштами та нематеріальними активами у вигляді патенту на суму 12 000 грн, а решту зобов'язалася внести основними засобами до кінця року, ПП «Витязь» внесло сировину і матеріали на суму 60 000 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Записати господарські операції у журнал реєстрації.
2. Скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 9.4

Вихідні дані

На загальних зборах акціонерів ПрАТ було прийнято рішення про грошову виплату дивідендів за підсумками 202_ року. В обігу перебували всі випущені товариством акції (500 тис. шт.), з яких:

50 тис. акцій – привілейовані з фіксованим дивідендом 1,00 грн на одну акцію;

450 тис. акцій – прості.

Нерозподілений прибуток товариства після сплати податків на дату оголошення дивідендів становив 20 тис. грн.

Сформований резервний капітал становив 100 тис. грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити суму дивідендів до сплати за привілейованими акціями.

Завдання 9.5

Вихідні дані

Після закінчення дворічного терміну володіння акціями ПрАТ один із засновників вирішив продати належні йому акції товариству. Згідно зі статутом товариства вирішення питань про придбання акцій власного випуску віднесено до компетенції правління товариства. З акціонером була укладена угода про викуп належних йому акцій у кількості 7 500 шт. загальною номінальною вартістю 15 тис. грн за ціною викупу 1,5 номінальної вартості зі сплатою грошовими коштами безготівковим розрахунком упродовж 30 днів з моменту передачі акцій.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 9.6

Вихідні дані

Підприємство здійснює продаж своєї продукції з гарантією на 1 рік.

Майбутні виплати на гарантійний ремонт очікуються у розмірі 4 % від обсягів реалізації. За поточний рік реалізовано продукції на суму 200 000 грн. Фактичні витрати на гарантійний ремонт становили 30 800 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти бухгалтерські записи, які підприємство здійснило впродовж поточного року.

Завдання 9.7

Вихідні дані

Величина зареєстрованого капіталу приватного акціонерного товариства «Моно» становить 2 000 тис. грн. Частки його засновників становлять:

40 % (800 тис. грн) – ТОВ «Гермес»;

30 % (600 тис. грн) – ТОВ «Олена»;

30 % (600 тис. грн) – ТОВ «Зірка».

За підсумками 2021 р. підприємство отримало 500 тис. грн чистого прибутку, який засновники вирішили спрямувати на збільшення статутного капіталу через реінвестицію дивідендів.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції, які пов'язані зі збільшенням величини зареєстрованого капіталу за рахунок реінвестиції дивідендів.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Порядок реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності.
2. Статутні документи підприємства та порядок їх оформлення та затвердження.
3. Облік часток засновників (учасників) господарського товариства.
4. Види внесків власників (учасників) до статутного капіталу та порядок їх оцінки.
5. Облік розрахунків із власниками (засновниками) з формування статутного капіталу.
6. Облік нерозподіленого прибутку.

Термінологічний словник

Вилучений капітал – це вартість акцій власної емісії, які нині не розміщені серед акціонерів.

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Вкладений капітал – це капітал, який сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також внаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; безоплатного одержання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Зареєстрований капітал – це один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства.

***Накопичений капі*тал** – це капітал, сформований унаслідок господарської діяльності підприємства.

Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) – це сума чистого прибутку (або сума збитку), отриманого за певний період діяльності підприємства.

Пайовий капітал – це сукупність добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності коштів фізичних і юридичних осіб.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Статутний капітал – це організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається установчими документами господарюючого суб'єкта згідно з чинним законодавством.

ТЕМА 10
ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ТА ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

10.1. Порядок визнання та класифікація зобов'язань

Господарським кодексом України визначено [13], що суб'єкти господарювання здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. Отже, особливого значення набуває інформація про зобов'язання суб'єкта господарювання, достовірність якої забезпечує бухгалтерський облік.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» (далі – НП(С)БО 11 «Зобов'язання») [18].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ***«зобов'язання»*** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [18].

Зобов'язання визнається при відповідності таким умовам:

1) його оцінка може бути достовірно визначена;

2) існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок погашення цього зобов'язання.

Структура зобов'язань підприємства має велике значення як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів фінансової звітності, оскільки дозволяє оцінити фінансовий стан підприємства, пояснити причини виникнення, а також відображає їх строки погашення та перед ким виникли. Тому особливе значення в бухгалтерському обліку має класифікація зобов'язань. Найпоширеніші серед науковців і практиків класифікаційні ознаки та види зобов'язань подано в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Класифікація зобов'язань

Класифікаційні ознаки	Види зобов'язань
За підставою виникнення	Договірні зобов'язання Недоговірні зобов'язання
За часом виникнення	Теперішні зобов'язання Майбутні зобов'язання
За можливістю оцінки	Фактичні зобов'язання Оціночні зобов'язання Умовні зобов'язання
За встановленим терміном погашення	Довгострокові зобов'язання Поточні зобов'язання
За способом погашення	Монетарні зобов'язання (фінансове зобов'язання) Немонетарні зобов'язання
За забезпеченістю виконання зобов'язань	Забезпечені зобов'язання Незабезпечені зобов'язання
За своєчасністю погашення	Звичайні зобов'язання Прострочені зобов'язання Безнадійні зобов'язання
За валютою зобов'язань	Зобов'язання в національній валюті Зобов'язання в іноземних валютах
За відображенням у балансі	Реальні (балансові) зобов'язання Консенсуальні (позабалансові) зобов'язання

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання, відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання», поділяють на:

– довгострокові;

– поточні;

– непередбачені;

– доходи майбутніх періодів (рис. 10.1).

І. Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [18] **до довгострокових зобов'язань належать:**

– довгострокові кредити банків;

– інші довгострокові зобов'язання;

– відстрочені податкові зобов'язання;

– довгострокові забезпечення.

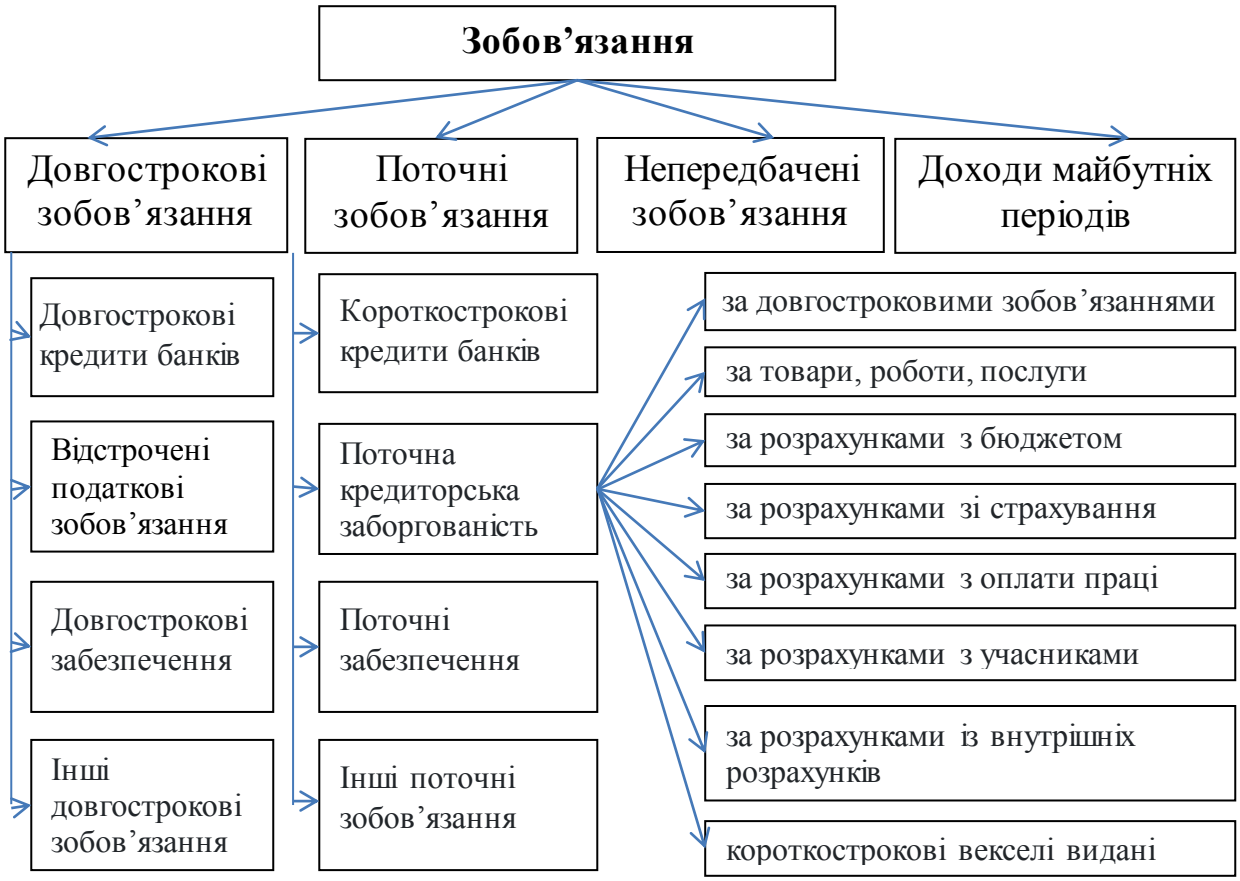

Рис. 10.1. Структура зобов'язань відповідно до НПСБО 11 «Зобов'язання»

Довгострокові зобов'язання відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Теперішня вартість – дисконтована сума *майбутніх платежів* (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Дисконт – це сума перевищення номінальної вартості фінансових інструментів над їх справедливою вартістю під час первісного визнання без урахування нарахованих на час придбання процентів, якщо така вартість нижча, ніж номінальна вартість [19].

Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання, що регламентується відповідними НП(С)БО і потребує професійного судження. Методика визначення теперішньої вартості довгострокової заборгованості має бути зафіксована в наказі про облікову політику.

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

Поточні зобов'язання включають:

– короткострокові кредити банків;

– поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, зокрема з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків; короткострокові векселі видані;

– поточні забезпечення;

– інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

III. Непередбачене зобов'язання – це:

1) зобов'язання, що *може виникнути* внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, *що виникає внаслідок минулих подій*, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Наприклад, до непередбачених зобов'язань відносять: позов підприємства до арбітражного суду про сплату заборгованості, що виникла в ході господарської діяльності, але ймовірність погашення цього зобов'язання є незначною (суд може відхилити позов або задовольнити його частково). А *оцінку такого зобов'язання* з

достатньою достовірністю здійснити неможливо. Тому інформація про наявність непередбачених зобов'язань відображається на позабалансовому субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» за обліковою оцінкою (у сумі очікуваних збитків).

IV. Доходами майбутніх періодів прийнято вважати ті одержані доходи у звітному періоді, які за змістом підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. Отже, доходи майбутніх періодів є специфічним об'єктом обліку, який викликаний дією принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме: принципу нарахування та принципу превалювання сутності над формою.

Господарська операція, яка призводить до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що спричиняє зростання власного капіталу, по суті, сприяє виникненню доходу і за принципом нарахування повинна відображатися в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в періоді його виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. З іншого боку, якщо першою подією є саме сплата грошових коштів, а сутність господарської операції не впливає на збільшення зобов'язань у поточному періоді, то необхідно керуватися принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності «превалювання сутності над формою», згідно з якою господарські факти обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише з огляду на юридичну форму. Отже, виникає особливий об'єкт бухгалтерського обліку, який є зобов'язанням у періоді збільшення активів, але за сутністю належить до наступних звітних періодів.

До доходів майбутніх періодів відносять, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплату на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручку від продажу квитків транспортних і театрально-видовищних підприємств, абонентну плату за користування засобами зв'язку тощо.

Для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах, призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх

періодів». За кредитом рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

10.2. Облік кредитів банків та позик

Одним із поширених видів зобов'язань є банківські кредити. Кредитні операції регулюються Господарським кодексом України (Глава 35 «Особливості правового регулювання фінансової діяльності» § 1. Фінанси і банківська діяльність) [13], Цивільним кодексом України (Глава 71 «Позика. Кредит. Банківський вклад» § 2. Кредит) [85], Законом України «Про банки і банківську діяльність» [51] та іншими нормативно-правовими актами.

Кредитні відносини здійснюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником у письмовій формі. У кредитному договорі передбачаються мета, сума і строк кредиту, умови і порядок його видачі та погашення, види забезпечення зобов'язань позичальника, відсоткові ставки, порядок плати за кредит, обов'язки, права і відповідальність сторін щодо видачі та погашення кредиту.

Кредит може надавати банк або інша фінансова установа лише у формі монетарного зобов'язання на платній основі. Платою за використання кредиту є проценти.

Проценти – дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна [38].

У бухгалтерському обліку всі кредити підрозділяються на дві групи, наслідуючи класифікацію зобов'язань за встановленим терміном погашення в цілому:

– короткострокові (зі строком погашення впродовж 12 місяців з дати балансу або операційного циклу);

– довгострокові (зі строком погашення більше ніж 12 місяців з дати балансу).

Бухгалтерський облік отриманих кредитів підприємством передбачає відображення таких *об'єктів обліку:* основної суми кредиту і суми процентів, які нараховуються за користування кредитом. На етапі підготовки до укладення кредитного договору можуть виникнути додаткові разові витрати, наприклад: проведення незалежної експертної оцінки майна, що надається в заставу; страхування заставного майна тощо.

Основна сума кредиту належить до фінансових зобов'язань, оскільки є контрактним зобов'язанням передати грошові кошти іншому підприємству. За нормами НП(С)БО13 «Фінансові інструменти» [83] **фінансові зобов'язання спочатку оцінюють** і відображають за їх фактичною собівартістю, яка складається зі справедливої вартості отриманих активів (суми кредиту). Відтак на дату отримання кредиту відображає суму отриманих кредитних коштів і в цьому ж розмірі визнає фінансове зобов'язання.

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Первинними документами для відображення в обліку кредитних операцій є: під час отримання кредиту (надходження коштів на поточний рахунок) – виписка банку; у разі використання кредитних коштів – платіжне доручення, виписка банку, видатковий касовий ордер; під час погашення кредиту – платіжне доручення, виписка банку; сплата відсотків за кредитом оформляється бухгалтерською довідкою, платіжним дорученням, а також відображається у виписці банку. Цільове використання кредитних коштів підтверджується первинними документами на оприбуткування ТМЦ та основних засобів, отриманих послуг та робіт (накладна, ТТН, *Акт приймання-передачі наданих послуг*, звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт тощо).

Проценти за кредитом включаються до складу фінансових витрат, що вважаються витратами періоду. У разі безпосереднього позичання коштів з метою створення кваліфікаційного активу суми фінансових витрат підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів).

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

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [61] призначено для обліку, зокрема, довгострокових кредитів рахунок 50 «Довгострокові позики».

На рахунку 50 «Довгострокові позики» ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням.

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

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;

502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

На субрахунках 501, 502 відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

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

На субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті. Така довгострокова заборгованість відображається в балансі у складі «Інші довгострокові зобов'язання», що буде розглянуто нижче.

Облік нарахованих відсотків ведеться на субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» за:

– використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;

– використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо);

– іншими операціями.

Регістром аналітичного обліку за рахунком 68 «Розрахунки за іншими операціями» є відомість 3.5 Журналу 3, яка відкривається для кожного субрахунку окремо, а синтетичний облік за кредитом рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведеться в розділі І Журналу 3.

Якщо умовами кредитного договору передбачено поетапне повернення основної суми кредиту, внаслідок чого настає строк погашення частини основної суми довгострокового кредиту впродовж 12 місяців з дати балансу, то в бухгалтерському обліку її потрібно перевести з довгострокових зобов'язань до поточних.

Для цього Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [61] призначено рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Підставою для відображення в бухгалтерському обліку такої господарської операції є бухгалтерська довідка. За журнальної форми обліку регістром синтетичного обліку є розділ 2 Журналу 3.

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» має такі субрахунки:

611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;

612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

За кредитом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

На субрахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» ведеться облік частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в національній валюті.

На субрахунку 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті» ведеться облік частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в іноземній валюті.

Для обліку короткострокових кредитів (зокрема) призначено рахунок 60 «Короткострокові позики», на якому ведеться облік розрахунків у національній і іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув.

За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 «Короткострокові позики» має такі субрахунки:

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

605 «Прострочені позики в національній валюті»;

606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Заборгованість за кредитом в іноземній валюті (основною сумою кредиту та процентами, що належать до сплати за ним) належить до монетарних статей в іноземній валюті, оскільки її погашення здійснюватиметься грошовими коштами. На дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції за такою заборгованістю необхідно розраховувати курсові різниці.

Курсові різниці від перерахунку заборгованості за кредитом в іноземній валюті визнаються (на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею відповідно до облікової політики) іншими операційними доходами (витратами) або іншими доходами (витратами) залежно від цільового характеру використання кредиту:

– використання кредиту пов'язане з операційною діяльністю – 714 «Дохід від операційної курсової різниці» чи 945 «Витрати від операційної курсової різниці»;

– використання кредиту пов'язане з інвестиційною діяльністю – 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» чи 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства – пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами і зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з отримання і погашення довгострокових кредитів банку в національній валюті наведена в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Відображення в бухгалтерському обліку довгострокових кредитів банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Отримано довгостроковий кредит банку на 2 роки	311	501/1	1 200 000
2.	У перший рік користування кредитом переведено до складу поточних зобов'язань частину суми довгострокового кредиту (1/2 суми), що підлягає погашенню впродовж 12 місяців з дати балансу	501/1	611	600 000
3.	Частина кредиту (1/2), яка планується до погашення у наступному за звітним році, залишається в обліку як довгострокова, і цю частину позики дисконтуємо – відображаємо за теперішньою вартістю. Для прикладу на дату балансу ставка дисконтування позичальником прийнята на рівні 16 % річних. *Примітка:* до фінансової звітності потрапить згорнута сума за кредитом субрахунку 501, яка і дорівнюватиме теперішній (дисконтованій) вартості заборгованості	501/2	733	155 555,56*
4.	На дату балансу різницю за дисконтуванням віднесено на витрати (списання суми дисконту)	952	501/2	17 094,02**
5.	Нараховано проценти за банківським кредитом за перший рік користування	951	684	120 000
6.	Погашено частину основної суми кредиту (поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями), що підлягає сплаті впродовж 12 місяців з дати балансу	611	311	600 000

Продовження таблиці 10.2

1	2	3	4	5
7.	Погашено суму процентів за перший рік користування кредитом	684	311	120 000
8.	За другий рік користування кредитом переведено до складу поточних зобов'язань решту суми довгострокового кредиту (1/2 суми), що підлягає погашенню впродовж 12 місяців з дати балансу	501/1	611	600 000***
9.	Різницю за дисконтуванням віднесено на витрати (списання суми дисконту)	952	501/2	138 461,54
10.	Нараховано проценти за банківським кредитом за другий рік користування	951	684	120 000
11.	Погашено залишок основної суми кредиту (поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями)	611	311	600 000
12.	Погашено суму процентів за другий рік користування кредитом	684	311	120 000

Якщо кредит отриманий у середині періоду, для правильного розрахунку теперішньої вартості на дату балансу доцільно використовувати денну ставку відсотка (10.1):

$$i_{дн} = \sqrt[365]{(1 + 0{,}16)} - 1 = 0{,}000406713. \qquad (10.1)$$

Враховуючи кількість періодів дисконтування в днях (з дати балансу до строку погашення) – 2 роки (730 днів), визначаємо теперішню вартість кредиту на дату балансу:

600 000 грн : $(1 + 0{,}000406713)^{730}$ = 444 444,44 грн*.

Різниця між номіналом і теперішньою вартістю заборгованості є дисконтом:

600 000 грн – 444 444,44 грн = 155 555,56 грн.

На наступну дату балансу (за квартал) заборгованість ще залишається довгостроковою. Відповідно в балансі вона повинна також відображатися за теперішньою вартістю.

Для розрахунку теперішньої вартості використовуємо денну ставку відсотка за формулою (10.1), а період дисконтування в днях з дати балансу до строку погашення становить 639 днів (730 днів – 91 день за поточний квартал).

Визначаємо теперішню вартість боргу на чергову дату балансу:

$600\,000 \text{ грн} : (1 + 0{,}000406713)^{639} = 461\,538{,}46 \text{ грн}.$

Далі порівнюємо теперішню вартість з балансовою вартістю кредиту на попередню дату балансу.

**Різниця між оцінками теперішніх вартостей за заборгованістю на поточну і попередню дати балансу 17 094,02 грн (461 538,46 грн – 444 444,44 грн) є амортизацією дисконту, яку позичальник включає до фінансових витрат.

***На чергову дату балансу заборгованість є короткостроковою (планується до погашення впродовж наступних 12 місяців. Відповідно її вже не дисконтують, а відображають у балансі за номінальною вартістю (600 000 грн). Різниця між оцінками заборгованості на поточну і попередню дати балансу 138 461,54 грн (600 000,00 грн – 461 538,46 грн) є амортизацією дисконту, яку позичальник включає до фінансових витрат.

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з отримання і погашення короткострокових кредитів банку в національній валюті наведена в табл. 10.3.

Таблиця 10.3

Відображення в бухгалтерському обліку довгострокових позик

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано від банку короткостроковий кредит	311	601
2.	Нараховано проценти за користування кредитом за визначений період	951	684
3.	Сплачено проценти по кредиту за визначений період	684	311
4.	Погашено короткостроковий кредит	601	311

За журнальної форми обліку регістром аналітичного обліку кредитів є розділ ІІІ «Аналітичні дані до рахунків 50, 60» Журналу 2.

Регістром синтетичного обліку довгострокових і короткострокових кредитів за журнальної форми обліку є Журнал 2 (розділ І – призначено для узагальнення господарських операцій за кредитом рахунка 50; розділ ІІ – за кредитом рахунка 60).

Для обліку інших довгострокових позик Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [21] рекомендовано використовувати субрахунки 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті» та 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті», на яких відображати суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків).

У випадку, коли одна сторона (позикодавець) передає у власність другій стороні (позичальникові) грошові кошти або інші речі, визначені родовими ознаками, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцеві таку саму суму грошових коштів (суму позики) або таку ж кількість речей того самого роду та такої ж якості, укладається ***договір позики***.

Договір позики може бути укладений як з виплатою процентів, так і безпроцентним (допускається укладання лише між фізичними особами на суму, яка не перевищує 50 н.м.д.г. і не пов'язаний зі здійсненням підприємницької діяльності хоча б однією зі сторін, а позичальникові передаються речі, визначені родовими ознаками).

Визначення позики за Податковим кодексом України дещо відмінне від її характерних ознак за Цивільним кодексом України. Так, відповідно до п. 14.1.267 Податкового кодексу України [38] ***позика*** – грошові кошти, що надаються резидентами, які є фінансовими установами, або нерезидентами, крім нерезидентів, які мають офшорний статус, позичальнику на визначений строк із зобов'язанням їх повернення та сплатою процентів за користування сумою позики.

У Цивільному кодексі України (ст. 1046) [85] зазначено, що за договором позики одна сторона (позикодавець) передає у власність другій стороні (позичальникові) грошові кошти чи інші речі, визначені родовими ознаками, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцеві таку саму суму грошових коштів (суму позики) або таку ж кількість речей того самого роду і такої ж якості.

Одним із видів позики є ***поворотна фінансова допомога*** – сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення.

Облік фінансової допомоги на зворотній основі ведуть на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання». Цей рахунок також призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання». Зокрема, на цьому рахунку відображається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів) тощо.

За кредитом рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом – їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [54] встановлює обмеження на **позики готівкою, оскільки господарська операція стосується** готівкових розрахунків (суб'єкти господарювання – до 10 000 грн; з фізичними особами – до 50 000 грн).

Оприбуткування готівки в касах підприємств та їх відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів. Надходження та сплата позики у безготівковій формі

відображається в обліку на підставі виписки банку з відповідними первинними документами та бухгалтерських довідок. Дані оброблених виписок та звітів касира відображаються в розділах I, III Журналу 1 (з кредиту рахунків 30, 31) та відомостях 1.1, 1.2 (у дебет рахунків 30, 31).

Якщо укладений договір передбачає виконання резидентом, що не є банком, боргових зобов'язань перед нерезидентом-кредитором за кредитом (позикою, зокрема поворотну фінансову допомогу), в іноземній валюті, то такі договори підлягають реєстрації в автоматизованій інформаційній системі Національного банку України «Кредитні договори з нерезидентами».

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями окремо та строками погашення позик. Регістром аналітичного обліку на субрахунках 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті» та 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті» є розділ III «Аналітичні дані до рахунків 50, 60» Журналу 2, регістром синтетичного – Журнал 2.

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з отримання і погашення довгострокових позик наведена в табл. 10.4.

Таблиця 10.4

Відображення в бухгалтерському обліку довгострокових позик

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Отримано позику (грошові кошти)	311	505, 55	200 000
2.	Переведено частину заборгованості до складу поточної	505, 55	611	50 000
3.	Повернуто частину позики	611	311	50 000

10.3. Облік забезпечень

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

– виплату відпусток працівникам;

– додаткове пенсійне забезпечення;

– виконання гарантійних зобов'язань;

– реструктуризацію, виконання зобов'язань під час припинення діяльності;

– виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби»).

Забезпечення створюється у разі виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів), призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

За кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» має такі субрахунки:

471 «Забезпечення виплат відпусток»;

472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;

473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;

474 «Забезпечення інших витрат і платежів»;

475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»;

476 «Резерв на виплату джек-пота, не забезпеченого сплатою участі у лотереї»;

477 «Забезпечення матеріального заохочення»;

478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Відсоток (коефіцієнт) забезпечення на виплату відпусток визначають за формулою (10.2) і затверджують наказом по підприємству, оскільки нарахування забезпечення зменшує фінансовий результат підприємств, які є платником податку на прибуток.

Коефіцієнт резервування відпускних	=	Планові відпускні на рік	/	(Плановий фонд заробітної плати на рік – Планові відпускні на рік)	(10.2)

Визначення суми забезпечень на виплату відпусток оформляється бухгалтерською довідкою. Розрахунок суми забезпечень на виплату відпусток здійснюють за формулами (10.3; 10.4).

Сума забезпечень на виплату відпусток	=	Фонд заробітної плати (без відпускних)	X	Коефіцієнт резервування відпускних	X	1,22	(10.3)
Сума забезпечень на виплату відпусток працюючих осіб з інвалідністю	=	Фонд заробітної плати (без відпускних)	X	Коефіцієнт резервування відпускних	X	1,0841	(10.4)

Облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам ведеться на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток». На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Аналітичний облік забезпечень на виплату відпусток ведуть окремо по кожній групі працівників окремо (працівники, зайняті у виробництві, загальновиробничий персонал, адміністрація тощо).

При журнальній формі обліку регістром аналітичного обліку є відомість 7.3, а регістром синтетичного обліку – Журнал 7.

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку забезпечень на виплату відпусток наведена в табл. 10.5.

Таблиця 10.5

Відображення в бухгалтерському обліку забезпечень на виплату відпусток

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано забезпечення на виплату відпусток працівникам виробництва, адміністрації тощо	23, 92	471
2.	Нараховано відпускні за рахунок забезпечення	471	661
3.	Нараховано ЄСВ на суму відпускних	471	651

Для відшкодування майбутніх витрат на виплату і доставку пільгових пенсій, що будуть призначені у наступних роках працівникам підприємства до досягнення ними пенсійного віку, підприємство може створювати **забезпечення на виплату і доставку пільгових пенсій** (якщо його оцінка може бути розрахунково визначена) з включенням до виробничої собівартості, адміністративних витрат чи витрат на збут (якщо зазначені працівники виконують функції з обслуговування й управління підприємством і збуту продукції).

Облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення ведеться на субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Сплачувана підприємством відповідно до законодавства сума для покриття витрат Пенсійного фонду на виплату і доставку пенсій, призначених на пільгових умовах, визнається відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [10] іншими операційними витратами (елемент витрат «Відрахування на соціальні заходи») без включення до виробничої собівартості, якщо для таких виплат підприємством не створювалося забезпечення.

Підприємствам, які взяли на себе будь-які гарантійні зобов'язання щодо *якості свого товару впродовж певного строку (гарантійний строк)*, потрібно створювати забезпечення гарантійних зобов'язань. Про те, що підприємство взяло на себе гарантійні зобов'язання, може свідчити умова, яка міститься в договорах купівлі-продажу, рекламних оголошеннях, або на це можуть вказувати норми чинного законодавства.

Порядком гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів [42] передбачено, що гарантійні зобов'язання зазначаються виробником (продавцем) у гарантійному талоні за формою № 1-гарант і № 2-гарант або в іншому експлуатаційному документі у розділі «Гарантійні зобов'язання виробника». До експлуатаційних документів також додаються відривні талони на технічне обслуговування (у разі необхідності) і гарантійний ремонт за формою № 3-гарант і № 4-гарант. У разі коли експлуатаційними документами передбачено проведення робіт із введення товару в експлуатацію, виробником (продавцем) додається відривний талон за формою № 5-гарант.

У разі здійснення гарантійної заміни товарів платник податку зобов'язаний вести облік покупців, яким було здійснено таку заміну товару або надано послуги з ремонту (обслуговування), у порядку, встановленому Державною податковою службою. Здійснення заміни товару без зворотного отримання бракованого товару або без ведення зазначеного обліку не дає права на збільшення витрат продавця такого товару на вартість заміни.

Для обліку суми гарантійного забезпечення Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [21] рекомендовано використовувати субрахунок 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», який підприємство відкриває до рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». На цьому субрахунку ведуть облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, ремонтів предметів прокату тощо.

За кредитом цього субрахунку відображають формування забезпечення гарантійних зобов'язань та їх коригування у сторону збільшення на дату балансу. А за дебетом цього субрахунку відображають використання створеного забезпечення на фінансування витрат здійснення гарантійних ремонтів проданої продукції, ремонтів предметів прокату тощо, а також коригування забезпечення у сторону зменшення (сторнування).

Виконання гарантійних зобов'язань може викликати заміну раніше реалізованих товарів. При цьому в бухгалтерському обліку відображається повернення таких товарів.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів й інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

У випадку, коли на підприємствах створюють як підрозділи сервісні центри або гарантійні майстерні, що займаються обслуговуванням та/або ремонтом складної побутової техніки, облік витрат на утримання таких майстерень ведуть на рахунку 23 «Виробництво».

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку забезпечень гарантійних зобов'язань наведена в табл. 10.6.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та за потреби коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Таблиця 10.6

Відображення в бухгалтерському обліку забезпечень гарантійних зобов'язань

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано резерв на гарантійний ремонт реалізованої продукції	93	473
2.	Використано запаси для гарантійного ремонту	473	20
3.	Нараховано заробітну плату працівникам, які здійснюють гарантійний ремонт	473	661
4.	Нараховано ЄСВ заробітну плату працівникам, які здійснюють гарантійний ремонт	473	651
5.	Відображено повернення товарів за умовами гарантійного обслуговування	704	361
6.	Відкориговано (зменшено) податкові зобов'язання з ПДВ (способом «сторно»)	704	641
7.	Віднесено вартість повернутого товару на фінансові результати	791	704

Довгострокові і поточні забезпечення відображаються в пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан) (Форма № 1) у II розділі «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» та у III розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення» відповідно. У статті 1520 «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. У разі якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, така інформація наводиться у додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу».

У статті 1660 «Поточні забезпечення» пасиву балансу наводиться сума забезпечень, які планується використати впродовж 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено.

10.4. Облік відстрочених податкових зобов'язань

В обліковій практиці виникають різниці між розрахунками прибутку з метою його оподаткування за правилами Податкового кодексу України та для фінансової звітності відповідно до НП(С)БО.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

У результаті існуючих відмінностей у розрахунках виникають постійні і тимчасові різниці.

Постійні різниці – це різниці між оподатковуваним та бухгалтерським прибутком, які не можуть бути анульовані в майбутніх звітних періодах. Під час визначення відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів постійні різниці не застосовуються.

Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Визначення суми відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу здійснюється згідно з НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [39].

НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [39] застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності, які, згідно з чинним законодавством, є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»[39] ***відстрочене податкове зобов'язання*** – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

– тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;

– перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

– перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Відстрочений податок на прибуток розраховують у такий спосіб:

1) визначити різницю між показниками бухгалтерського балансу з оцінкою його статей за даними податкових розрахунків.

2) розрахувати відстрочений податковий актив (далі – ВПА) і відстрочене податкове зобов'язання (далі – ВПЗ). Для цього потрібно помножити розраховані величини тимчасових різниць окремо по статтях активів і по статтях пасивів (що, відповідно, підлягають вирахуванню й оподаткуванню) на ставку податку на прибуток, яка діятиме протягом періоду реалізації або використання активу та погашення зобов'язання;

3) порівняти отримані суми ВПА та ВПЗ:

– якщо ВПА > ВПЗ, то різницю між їх значеннями відобразити в рядку 1045 «Відстрочені податкові активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1);

– якщо ВПЗ > ВПА, то різницю між їх значеннями відобразити у рядку 1500 «Відстрочені податкові зобов'язання» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1).

На підставі розрахованих даних обчислюють витрати (дохід) з податку на прибуток (бухгалтерський прибуток) за формулою (10.5):

БП = Поточний податок на прибуток + ΔВПЗ – ΔВПА, (10.5)

де БП – бухгалтерський прибуток,

ΔВПЗ – зміна суми відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік (тобто сальдо за кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на кінець року мінус сальдо за кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на початок року);

ΔВПА – зміна суми відстрочених податкових активів за звітний рік (сальдо за дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» на кінець року мінус сальдо за дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» на початок року).

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Для відображення нарахованої суми відстрочених податкових зобов'язань підприємство повинно застосовувати рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». На рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах унаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

За кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» в кореспонденції з дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток» відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань в кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань у балансі визначається підприємством і закріплюється в Наказі про облікову політику.

Якщо відповідно до законодавства виникає відстрочена заборгованість з інших податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо, використовують рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання», який призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання».

За кредитом рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом – їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

Аналітичний облік відстрочених податкових зобов'язань на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця. Аналітичний облік на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

При журнальній формі обліку регістром синтетичного обліку відстрочених податкових зобов'язань є розділ II Журналу 3.

10.5. Облік інших довгострокових зобов'язань

Для цілей складання звітності до складу інших довгострокових зобов'язань належить сума довгострокової заборгованості підприємства, не включена в інші статті, в яких розкривається інформація про довгострокові зобов'язання, зокрема зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки. До таких довгострокових зобов'язань належать (рис. 10.2).

Облік довгострокових зобов'язань за виданими векселями. Особливості обігу векселів в Україні, який полягає у видачі переказних та простих векселів, здійсненні операцій з векселями та

виконанні вексельних зобов'язань у господарській діяльності, визначає Закон України «Про обіг векселів в Україні» [69].

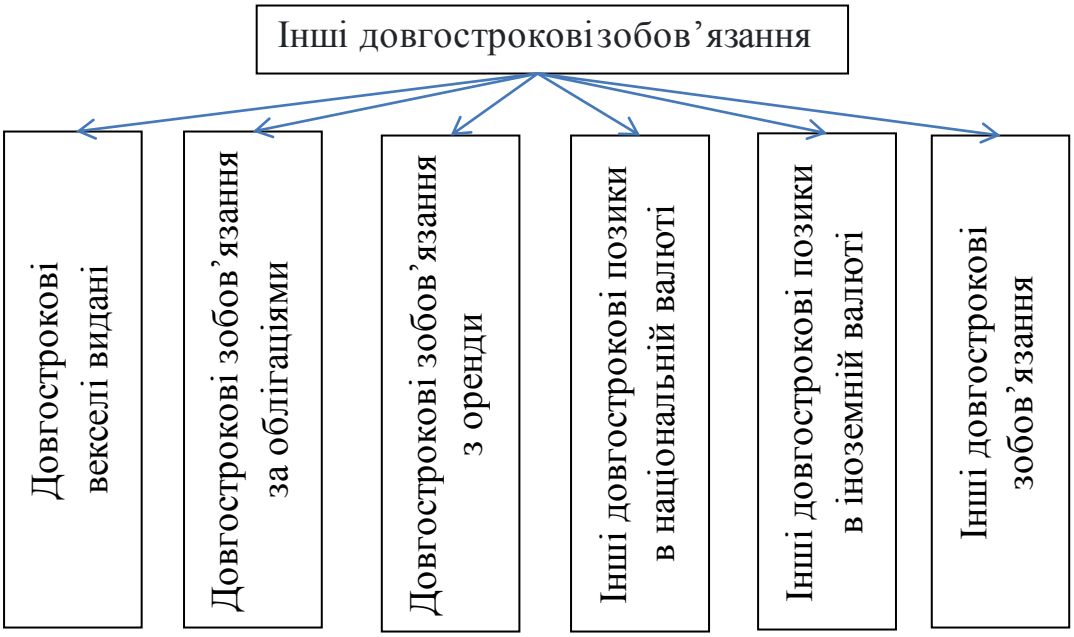

Рис. 10.2. Склад інших довгострокових зобов'язань

Видача векселя дозволяє відтермінувати погашення кредиторської заборгованості покупця перед постачальником у випадку нестачі грошових коштів шляхом переведення її у вексельну заборгованість. ***Вексель*** – це цінний папір (далі – ЦП), який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця (або його наказ третій особі) сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю). Вексель є борговим цінним папером.

Векселі бувають простими або переказними. Векселі (переказні і прості) складаються в паперовій формі на бланках з відповідним ступенем захисту від підроблення, форма та порядок виготовлення яких затверджуються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з Національним банком України з урахуванням норм Уніфікованого закону, і не можуть бути переведені в електронну форму (знерухомлені).

Умову щодо проведення розрахунків із застосуванням векселів зазначають в обов'язковому порядку у письмовому договорі між суб'єктами господарювання.

Платіж за векселем на території України здійснюється тільки в безготівковій формі.

Векселедавець зобов'язаний вести реєстр виданих векселів у порядку, затвердженому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Залежно від терміну погашення використовують короткострокові (вексель підлягає погашенню впродовж 12 місяців з дати балансу) і довгострокові векселі (погашення векселя в термін, що перевищує 12 місяців з дати балансу).

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

Під час відображення в бухгалтерському обліку операцій з видачі довгострокових векселів використовують рахунок 51 «Довгострокові векселі видані», який призначений для узагальнення інформації про розрахунки 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.

Рахунок 51 «Довгострокові векселі видані» має такі субрахунки:

511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»;

512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті».

На рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» за кредитом відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Під час відображення в бухгалтерському обліку операцій з видачі короткострокових векселів використовують рахунок 62 «Короткострокові векселі видані», який призначено для узагальнення заборгованості 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 рахунка 62 «Короткострокові векселі видані» відображається видача векселів у забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, за дебетом – погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за виданими векселями наведено в таблиці 10.7.

Таблиця 10.7

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків векселем

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено отримання товару від продавця	28	631
2.	Відображено податковий кредит при отриманні товару (податкова накладна зареєстрована в ЄРПН)	641	631
3.	Придбано бланк простого векселя	209	685
4.	Відображено податковий кредит при придбанні бланка векселя (податкова накладна зареєстрована в ЄРПН)	641	685
5.	Перераховано банку вартість вексельного бланка	685	311
6.	Відображено вартість вексельного бланка на позабалансовому рахунку	08	–
7.	Нараховано держмито за придбаний бланк векселя	92	642
8.	Перераховано держмито до бюджету	642	311
9.	Передано вексель продавцю	631	511, 621
10.	Списано вартість бланка векселя	92	209
11.	Списано вартість бланка векселя з позабалансового рахунку	–	08
12.	Вексель оплачено	511, 621	311

Регістром аналітичного обліку розрахунків за векселями виданими є відомість 3.4 до Журналу 3. Регістром синтетичного обліку є Журнал 3 (розділ І).

Облік за довгостроковими зобов'язаннями за облігаціями.

Облігація – це цінний папір, що посвідчує внесення його першим власником коштів, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує обов'язок емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбачений проспектом або рішенням про емісію (для державних облігацій України – умовами їх розміщення) строк та виплатити дохід за облігацією, якщо інше не передбачено проспектом або рішенням про емісію (для державних облігацій України – умовами їх розміщення).

Емітент може розміщувати *іменні облігації та облігації на пред'явника*. Обіг облігацій дозволяється після реєстрації Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку звіту про результати розміщення облігацій та видачі свідоцтва про реєстрацію випуску облігацій.

Публічне розміщення облігацій здійснюється шляхом їх пропозиції заздалегідь не визначеній кількості осіб на підставі опублікування в офіційному друкованому виданні Національної комісії з цінних паперів і фондового ринку проспекту емісії облігацій. Таке розміщення емітент проводить самостійно на фондовій біржі або через андеррайтера.

Приватне розміщення облігацій здійснюється шляхом безпосередньої письмової пропозиції таких облігацій заздалегідь визначеному колу осіб, кількість яких не перевищує 100.

Обіг облігацій дозволяється після реєстрації Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку звіту про результати розміщення облігацій та видачі свідоцтва про реєстрацію випуску облігацій.

Продаж облігацій здійснюється в національній валюті, а якщо це передбачено законодавством та проспектом емісії відповідного випуску облігацій (для державних облігацій України – умовами їх розміщення), – в іноземній валюті.

Величина перевищення ринкової вартості облігації над її номіналом – це премія, що сплачується емітенту. Величина, на яку її вартість під час продажу знижується, – це знижка (дисконт), що надається інвестору.

Облігації можуть існувати виключно в електронній формі.

У бухгалтерському обліку облігації, залежно від строку їх обігу, відносять до довгострокових (зі строком обігу більше 12 місяців з дати балансу) і короткострокових (із строком обігу до 12 місяців з дати балансу).

Облігації на балансі емітента є фінансовими зобов'язаннями і первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки:

521 «Зобов'язання за облігаціями»;

522 «Премія за випущеними облігаціями»;

523 «Дисконт за випущеними облігаціями».

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

За кредитом субрахунку 522 «Премія за випущеними облігаціями» ведеться облік одержаних премій (перевищення вартості продажу облігації над її номінальною вартістю) за випущеними облігаціями, за дебетом – амортизація премії з визнанням фінансових доходів.

За дебетом субрахунку 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» ведеться облік наданого дисконту (перевищення номінальної вартості облігації над вартістю її продажу) за випущеними облігаціями, за кредитом – амортизація дисконту з визнанням фінансових витрат.

Для операції із короткостроковими облігаціями окремий рахунок не призначений, тому їх доцільно відображати на відкритому субрахунку на рахунку 60 «Короткострокові позики».

Аналітичний облік зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку зобов'язань за довгостроковими облігаціями наведено в таблиці 10.8.

Таблиця 10.8

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за довгостроковими облігаціями

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облігації, випущені з дисконтом		
1.	Продано випущені облігації за номіналом	311	521
2.	Відображено дисконт за проданими облігаціями	523	521
3.	Нараховано відсотки до виплати утримувачам облігацій	952	684
4.	Виплачено відсотки утримувачам облігацій	684	311
5.	Нараховано амортизацію дисконту	952	523
6.	Списано витрати на оплату відсотків на фінансові результати	79	952
7.	Відображено погашення облігацій	521	311
8.	*Облігації, випущені з премією*		
9.	Продано випущені облігації за номіналом	311	521
10.	Відображено премію за проданими облігаціями	311	522
11.	Нараховано відсотки до виплати утримувачам облігацій	952	684
12.	Виплачено відсотки утримувачам облігацій	684	311
13.	Нараховано амортизацію премії	522	733
14.	Списано витрати на оплату відсотків на фінансові результати	79	952

Продовження таблиці 10.8

1	2	3	4
15.	Списано дохід при амортизації премії на фінансові результати	733	79
16.	Переведено довгострокову заборгованість за облігаціями до складу поточної	521	611
17.	Відображено погашення облігацій	521	311

Згорнуте сальдо за рахунком 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» відображається в розділі II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» пасиву Балансу у статті «Інші довгострокові зобов'язання». Узагальнену інформацію щодо залишку зобов'язань за короткостроковими облігаціями наводять у розділі III «Поточні зобов'язання і забезпечення» за статтею «Інші поточні зобов'язання».

10.6. Облік поточної кредиторської заборгованості

Кредиторська заборгованість – суми заборгованості підприємства іншим підприємствам, установам, організаціям або окремим фізичним особам. ***Кредитор*** – той, хто надає кредит; позикодавець.

Унаслідок господарської діяльності у підприємства виникають різноманітні зобов'язання: перед постачальниками за поставлену сировину й матеріали; перед своїми працівниками з виплати заробітної плати; перед бюджетом зі сплати податків тощо. Трапляються ситуації, коли внаслідок погашення одного зобов'язання може виникнути інше зобов'язання. Наприклад, кредиторська заборгованість змінюється зобов'язанням за виданим векселем.

Отже, для організації ведення бухгалтерського обліку поточну кредиторську заборгованість доцільно класифікувати за способом погашення на грошову і товарну, а також за видами зобов'язань. Так, відповідно до структури зобов'язань, наведеної в НПСБО 11 «Зобов'язання» [18] та структури III розділу «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма 2), до поточної кредиторської заборгованості належить заборгованість за:

– довгостроковими зобов'язаннями;

– товари, роботи, послуги;

– розрахунками з бюджетом, зокрема з податку на прибуток;

– розрахунками зі страхування;

– розрахунками з оплати праці.

З огляду на наведене групування у звітності доцільно розглядати порядок обліку визначених об'єктів.

Облік кредиторської заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведеться на рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», який призначено для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, у разі настання строку погашення впродовж дванадцяти місяців з дати балансу.

Порядок бухгалтерського обліку на цьому рахунку розглянуто у параграфі 10.2. Узагальнений показник відображається у розділі ІІІ «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма 2) за статтею 1610 «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» у сумі погашення.

Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги ведеться на підставі первинних документів, які підтверджують факт придбання товарно-матеріальних цінностей, виконаних підрядних робіт або наданих послуг. Як правило, до таких документів належить:

Видаткова накладна – є одним із найбільш поширених документів, що підтверджує факт поставки (отримання) товарів, робіт (послуг). Для зазначеної накладної відсутня типова форма, проте вона має містити обов'язкові реквізити, зокрема дані про постачальника, дату і місце проведення операції, зміст операції, її обсяг, одиниці виміру та дані про осіб, відповідальних за її проведення;

Акт приймання виконаних робіт (Акт здачі-приймання робіт (надання послуг) – фіксує фактичне виконання будівельно-монтажних робіт на об'єкті будівництва, ремонтних робіт. Складається й підписується представниками сторін підрядного договору (замовника й підрядника) або приймальною комісією. Типову

форму акта не затверджено, проте оформлений документ має включати всі обов'язкові реквізити, передбачені ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік в Україні»;

Акт наданих послуг – використовують для оформлення операцій з надання (отримання) послуг. Чинним законодавством не передбачені будь-які типові документи для оформлення операцій з надання (отримання) послуг, тому для *визнання акта первинним документом, він повинен містити всі обов'язкові реквізити, передбачені* ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік в Україні».

Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів − документ, що підтверджує проведення капітального ремонту, реконструкції або модернізації об'єкта основних засобів (форма ОЗ-2).

Первинні документи можуть бути складені в паперовій або в електронній формі. Якщо господарська операція оформлена електронним документом, то він повинен відповідати вимогам, що пред'являються до таких документів Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» [59].

Крім того, на кожне повне або часткове постачання товарів / послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс), складається податкова накладна.

Форма податкової накладної та порядок її заповнення затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [66].

За безготівкових розрахунків з постачальниками та підрядниками найпоширенішим видом розрахункових документів є платіжне доручення, на підставі якого банк перераховує з поточного рахунку кошти на оплату вартості товарів, розрахуватися з бюджетом за податками (зборами, обов'язковими платежами). Підставою для відображення в обліку погашення заборгованості є виписка банку.

У разі готівкових розрахунків видача коштів оформляється видатковим касовим ордером (форма КО-2) і відображається у звіті касира. Також оплата кредиторської заборгованості може

здійснюватися через підзвітних осіб, про що свідчить звіт про використання коштів, *виданих на відрядження або під звіт* і підтверджуючими оплату документами – квитанція до прибуткового касового ордера (форма КО-1).

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунка) на сплату. Під час застосування журнальної форми обліку регістром аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками є Відомість 3.3 до Журналу 3.

Для узагальнення інформації призначено рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», на якому ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані 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 рахунка 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» має такі субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

На субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками.

На субрахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги наведена в табл. 10.9.

Таблиця 10.9

Відображення в бухгалтерському обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника	20	631
2.	Відображений податковий кредит з ПДВ, податкова накладна зареєстрована в ЄРПН	641	631
3.	*Сплачено постачальнику за одержані виробничі запаси*	631	311
4.	Отримано консультаційні послуги від неплатника ПДВ	92	631
5.	Сплачено за надані послуги	631	311
6.	Оприбутковано товари, що надійшли від постачальника	28	631
7.	Відображений податковий кредит з ПДВ, податкова накладна зареєстрована в ЄРПН	641	631
8.	Відображено вартість доставки товарів, що здійснювала стороння організація (ТЗВ)	28	631
9.	Відображений податковий кредит з ПДВ на вартість доставки, податкова накладна зареєстрована в ЄРПН	641	631
10.	У рахунок оплати товарів видано вексель на 6 місяців	631	621
11.	У рахунок оплати товарів видано вексель на 18 місяців	631	511
12.	Оплачено транспортній компанії послугу доставки	631	311

Облік кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом стосується нарахування і сплати до бюджету податків, зборів та інших платежів, що встановлені законодавством.

Порядок справляння податків та зборів в Україні регулюється Податковим кодексом України. Виняток становить мито – порядок його сплати визначається Митним кодексом (далі – МК). ***Податковий обов'язок*** – це обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором.

Щоб правильно відобразити в бухгалтерському обліку нараховані податки, необхідно визначити, що є базою оподаткування згідно з нормами Податкового кодексу України, а також правильно оформити первинні документи, що підтверджують базу оподаткування.

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість, зокрема, є постачання товарів і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, а також ввезення товарів на митну територію України, вивезення товарів за межі митної території України тощо.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений Податковим кодексом України термін.

Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.2021), визначає **податкову накладну** – електронний документ, який складається платником податку на додану вартість (далі – платник податку) відповідно до вимог Податкового кодексу України (далі – ПКУ) в електронній формі у затвердженому в установленому порядку форматі (стандарті) та надсилається для реєстрації.

Податкова накладна заповнюється державною мовою.

Усі графи податкової накладної, що мають вартісні показники, заповнюються у гривнях з копійками.

Підставою для нарахування сум податку, що належать до *податкового кредиту без отримання податкової накладної*, є:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку,

що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів / послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів / послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку).

У разі використання платниками для розрахунків зі споживачами реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

в) бухгалтерська довідка, складена відповідно до пункту 36 підрозділу 2 розділу XX ПКУ;

г) податкова накладна, складена платником податку відповідно до пункту 208.2 статті 208 ПКУ та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних.

У разі ввезення товарів на митну територію України *документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація*, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Для ***операцій з постачання послуг нерезидентом*** на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, *вважається податкова накладна*, складена платником за такими операціями та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації відповідного звітного періоду.

Усі податкові накладні підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та за формою, чинною на день такої реєстрації.

Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних *повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків:*

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

– для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені;

– для зведених податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких зведених податкових накладних, складених за операціями, визначеними пунктом 198.5 статті 198 та пунктом 199.1 статті 199 Податкового кодексу України, – впродовж 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені;

– для розрахунків коригування, складених постачальником товарів / послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника податку, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг їх постачальнику, – впродовж 15 календарних днів з дня отримання такого розрахунку коригування до податкової накладної отримувачем (покупцем).

У разі порушення таких строків застосовуються штрафні санкції згідно з Податковим кодексом України.

Для відображення господарських операцій з ПДВ в бухгалтерському обліку підприємство використовує субрахунки – 641, 643, 644 та 315:

– на субрахунку **641** «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (зокрема, ПДВ);

– на субрахунку **643** «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми ПДВ, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню);

– на субрахунку **644** «Податковий кредит» ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання;

– субрахунок **315** «Спеціальні рахунки в національній валюті» призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі казначейства відповідно до законодавства, тощо.

Крім того, рекомендовано вводити додаткові аналітичні рахунки (рахунки другого, третього порядків) до синтетичних рахунків самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Основні проводки з відображення ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 10.10.

Таблиця 10.10

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**
	Придбання товарно-матеріальних цінностей		
	Перша подія – оплата ТМЦ		
1.	Перераховано аванс продавцеві	371	301, 311
2.	Отримано зареєстровану податкову накладну*	641	644
3.	Отримано товарно-матеріальні цінності	20, 22, 28,	631
4.	Відображено ПДВ при отриманні товарів	644	631
5.	Зроблено залік заборгованостей	631	371
	Перша подія – отримання ТМЦ		
6.	Отримано товарно-матеріальні цінності	20, 22, 28,	631
7.	Відображено право на податковий кредит (до отримання податкової накладної, зареєстрованої в реєстрі)	644	631
8.	Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644
9.	Перераховано оплату постачальникові	631	311

Продовження таблиці 10.10

1	2	3	4
	Продаж товарно-матеріальних цінностей		
	Перша подія – отримано аванс від покупця		
10.	Отримано передоплату від покупця	311	681
11.	Нараховано податкові зобов'язання за ПДВ	643	641
12.	Відображено дохід від реалізації (відвантажено ТМЦ)	361	70
13.	Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	70	643
	Перша подія — відвантаження		
14.	Відображено дохід від реалізації (відвантажено ТМЦ)	361	70
15.	Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	70	641
16.	Перераховано грошові кошти на ПДВ-рахунок	315	311
17.	Списано задекларовані податкові зобов'язання за ПДВ з ПДВ-рахунку в системі	641	315
18.	Отримано податкове повідомлення-рішення і нараховано штраф за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної	948	645
19.	Сплачено штраф	645	311

Аналітичний облік ПДВ ведеться у Єдиному реєстрі податкових накладних, відомості 3.6. Реєстром синтетичного обліку є Журнал 3.

Облік кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування. Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати визначає Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [67].

Платниками єдиного внеску є

1) роботодавці;

2) фізичні особи – підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту);

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

4) філії, представництва, інші відокремлені підрозділи підприємств тощо.

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

Нарахування єдиного внеску здійснюється у межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої законом [67].

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску – максимальна сума доходу застрахованої особи на місяць, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом, на яку нараховується єдиний внесок.

Мінімальний страховий внесок – 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), та підлягає сплаті щомісяця.

Обчислення єдиного внеску здійснюється на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які відповідно до цього закону нараховується єдиний внесок. Єдиний внесок обчислюється виключно у національній валюті, зокрема з виплат (доходу), що здійснюються у натуральній формі.

Ставка єдиного внеску – 22 %, що застосовується до визначеної бази нарахування.

У разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску.

Єдиний внесок для підприємств, установ і організацій, фізичних осіб – підприємців, в яких працюють особи з інвалідністю, встановлюється у розмірі 8,41 %. Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [67] в окремих випадках можуть застосовуватися інші ставки.

Єдиний внесок сплачується шляхом перерахування платником безготівкових коштів з його банківського рахунку або на єдиний рахунок.

Основні проводки з відображення ЄСВ на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 10.11.

Таблиця 10.11

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків зі страхування

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахування ЄСВ на заробітну плату:		
2.	працівників, які виконують будівельні роботи, установку, монтаж, наладку, поліпшення необоротних матеріальних активів підприємства	151, 152, 153	651
3.	працівників, які створюють нематеріальні активи, доводять їх до стану, придатного для використання	154	651
4.	працівників, які зайняті вантажно-розвантажувальними роботами та транспортуванням запасів	20, 22, 28	651
5.	працівників, які зайняті у виробництві продукції, виконання робіт або надання послуг	23	651
6.	працівників, що займаються виправленням браку	24	651
7.	апарату управління цехами, виробничими дільницями та загальновиробничого персоналу	91	651
8.	адміністративно-управлінського або загальногосподарського персоналу	92	651
9.	працівників відділу збуту	93	651
10.	працівників, зайнятих дослідженнями та розробками	941	651
11.	Нараховано ЄСВ на лікарняні та допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами	949	651
12.	Сплата суми ЄСВ	651	311

Облік кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Рахунок призначений для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за неодержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами. Розгорнутий порядок ведення обліку розрахунків з оплати праці висвітлено у параграфі 11.

Облік кредиторської заборгованості за розрахунками з учасниками охоплює відображення господарських фактів щодо нарахування і сплати зобов'язань перед учасниками, які виникають унаслідок розподілу прибутку чи виходу зі складу учасників. *Учасниками* є всі особи, які набули право участі у товаристві після його державної реєстрації. Статус учасників набувають і особи, які до моменту державної реєстрації товариства були засновниками.

Порядок розподілу прибутку господарського товариства та права його учасників, зокрема, на отримання частини прибутку, регулюють Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, закони України «Про господарські товариства», «Про акціонерні товариства» тощо. Загальний порядок та напрями використання прибутку прописані також в установчих документах.

Чистий прибуток або його частина, що залишається у розпорядженні товариства, може бути спрямований на виплати учасникам у вигляді дивідендів.

Для цілей оподаткування – ***дивіденди*** – платіж, що здійснюється юридичною особою, в тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [38].

Рішення про виплату дивідендів приймається на загальних зборах учасників і закріплюється **протоколом**, на підставі якого видається **наказ** по підприємству про нарахування й виплату дивідендів. Отже, підставою для відображення в бухгалтерському обліку нарахування і виплати учасникам дивідендів є наказ керівника.

Нарахування дивідендів супроводжується оподаткуванням цих сум, оскільки вони є доходом для учасників. Будь-який резидент, який нараховує дивіденди, є податковим агентом під час нарахування дивідендів.

Дивіденди, нараховані платнику податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, що перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку для цілей оподаткування, прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

Емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів учасникам, нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток.

Застосовують такі ставки для оподаткування сум нарахованих дивідендів учасникам-фізичним особам, які визначено в Податковому кодексі України [38] (п. 167.5.2 ПКУ; п. 167.5.4; п. 170.5.3):

5 % – нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування);

9 % – нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток;

18 % – застосовують до дивідендів, що нараховані платнику податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих, або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, що перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право).

Товариство виплачує дивіденди виключно грошовими коштами. Для цього використовується платіжне доручення або видатковий касовий ордер (форма КО-2) (лише у межах сум, дозволених для готівкових розрахунків).

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником і за видами виплат.

Для синтетичного обліку призначено рахунок 67 «Розрахунки з учасниками», який використовують для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо).

За кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), зокрема реінвестування доходів тощо.

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» має такі субрахунки:

671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;

672 «Розрахунки за іншими виплатами».

На субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків з учасниками наведено в таблиці 10.12.

Таблиця 10.12

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з учасниками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено розподіл прибутку	441	443
2.	Відображено нарахування дивідендів учаснику-фізичній особі	443	671
3.	Утримано ПДФО	671	641
4.	Утримано військовий збір	671	642
5.	Сплачено до бюджету ПДФО	641	311
6.	Сплачено до бюджету військовий збір	642	311
7.	Сплачено дивіденди учаснику-фізичній особі	671	311
8.	Відображено нарахування дивідендів учаснику-юридичній особі	443	671
9.	Сплачено авансовий внесок із податку на прибуток	641	311
10.	Сплачено дивіденди учаснику-юридичній особі (резиденту)	671	311
11.	Сплачено дивіденди учаснику-юридичній особі (нерезиденту)	671	312

За журнальної форми обліку регістром синтетичного обліку розрахунків з учасниками є Журнал 3 (розділ ІІ).

Узагальнюється заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), що пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і капіталу у розділі ІІІ «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма 2) у додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками». Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу у сумі погашення.

Облік кредиторської заборгованості за розрахунками із внутрішніх розрахунків ведеться на субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки», який призначено для узагальнення усіх видів поточних розрахунків з дочірніми й асоційованими підприємствами.

Асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі у статутному фонді та/або управлінні.

Суб'єкт господарювання, що володіє контрольним пакетом акцій дочірнього підприємства (підприємств), визнається ***холдинговою компанією.*** Між холдинговою компанією та її дочірніми підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування відповідно до вимог Господарського кодексу України та законів України.

Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, що контролює діяльність дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство – це підприємство, що перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків. Передача активів (основних засобів, готової продукції, товарів тощо) від одного підрозділу (філії) іншому, виділеному на окремий баланс, відображається за кредитом рахунків обліку відповідних активів і дебетом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», а їх одержання – зворотною кореспонденцією цих рахунків.

За журнальної форми обліку регістром синтетичного обліку внутрішніх розрахунків є Журнал 3 (розділ І).

Узагальнюється заборгованість підприємства із внутрішніх розрахунків у розділі ІІІ «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма 2) у додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків».

Облік короткострокових векселів виданих ведеться на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані», який призначений для відображення розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Інші поточні зобов'язання для цілей фінансової звітності включають зобов'язання, які відображаються на субрахунках рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме:

681 «Розрахунки за авансами одержаними»;

684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

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

– використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;

– використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо);

– іншими операціями.

На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

Згорнуте сальдо за цими субрахунками відображається в розділі ІІІ «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву балансу за статтею 1690 «Інші поточні зобов'язання».

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи послуги.
2. Облік відстрочених податкових зобов'язань і активів.
3. Облік інших довгострокових зобов'язань.
4. Облік розрахунків за іншими операціями.

Тестові завдання

1. Нарахування відсотків за отриманими довгостроковими кредитами відображається проводкою:

а) Д-т 611 К-т 311;
б) Д-т 684 К-т 311;
в) Д-т 951 К-т 684;
г) Д-т 954 К-т 311.

2. Нарахування відсотків за векселі видані відображається в обліку:

а) Д-т 952 К-т 621;
б) Д-т 952 К-т 684;
в) Д-т 684 К-т 631;
г) Д-т 952 К-т 631.

3. Що означає запис Дт 50 Кт 61:

а) отримання довгострокової позики банку;
б) нарахування відсотків за довгостроковою позикою;
в) погашення довгострокової позики;
г) переведення довгострокової позики в поточні зобов'язання.

4. Поточні зобов'язання – це:

а) зобов'язання, які не будуть погашені впродовж операційного циклу підприємства або впродовж 12 місяців з дати балансу;
б) зобов'язання, які будуть погашені впродовж операційного циклу підприємства або 12 місяців з дати балансу;
в) зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу;
г) зобов'язання, які будуть погашені впродовж операційного циклу.

5. Нараховані штрафи, пені, неустойки за порушення з боку постачальника господарського договору:

а) Д-т 63 К-т 715;

б) Д-т 63 К-т 717;

в) Д-т 63 К-т 34;

г) Д-т 374 К-т 631.

6. Запис Дт 63 Кт 62 означає:

а) перерахування коштів постачальникам;

б) списання векселів, за якими закінчився строк позовної давності;

в) видачу короткострокового векселя за матеріальні цінності, що надійшли від постачальників;

г) оплату виданого короткострокового векселя.

7. Отримані підприємством аванси від покупців відображаються у складі:

а) оборотних активів;

б) поточних зобов'язань;

в) доходів майбутніх періодів;

г) витрат майбутніх періодів.

8. Яке із наведених зобов'язань не відносять до поточних зобов'язань:

а) зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів;

б) зобов'язання за розрахунками з оплати праці;

в) зобов'язання за розрахунками з бюджетом;

г) відстрочені податкові активи.

9. За якою оцінкою відображають у балансі довгострокові зобов'язання, на які нараховують відсотки:

а) сумою погашення;

б) теперішньою вартістю;

в) чистою вартістю реалізації;

г) номінальною вартістю.

10. Який з перелічених документів не використовується під час оприбуткування ТМЦ:

а) товарно-транспортна накладна;

б) податкова накладна;

в) акт про приймання матеріалів;

г) рахунок-фактура.

11. Який з перелічених документів складається у разі виявлення нестач товару:

а) акт прийому-передачі матеріалів;

б) акт прийнятих робіт;

в) рекламаційний акт;

г) інкасо.

12. Отримання послуг адміністративного характеру в обліку відображається:

а) Д-т 631 К-т 91;

б) Д-т 361 К-т 92;

в) Д-т 92 К-т 311;

г) Д-т 92 К-т 631.

13. На підставі якого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку позичальник відображає в бухгалтерському обліку інформацію про отримані кредити:

а) 10 «Дебіторська заборгованість»;

б) 11 «Зобов'язання»;

в) 15 «Дохід»;

г) 20 «Консолідована фінансова звітність».

14. Постачальники – це:

а) спеціалізовані юридичні або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво;

б) юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей, надають послуги, виконують роботи;

в) юридичні або фізичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень;

г) юридичні або фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів.

15. Надходження матеріальних цінностей від постачальника до пред'явлення розрахункових документів називається:

а) матеріальними цінностями в дорозі;

б) невідфактурованими поставками;

в) товарними операціями;

г) непередбаченими зобов'язаннями;

16. Придбання товарів з відстроченням платежу – це:

а) кредит;

б) поточні зобов'язання;

в) акцепт;

г) непередбачене зобов'язання.

17. Юридичні або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи – це:

а) підрядники;

б) постачальники;

в) кредитори;

г) покупці.

18. Продана облігація:

а) обліковується за методом участі в капіталі;

б) свідчить про продаж частки підприємства;

в) свідчить про появу зобов'язання з процентами;

г) свідчить про появу зобов'язання без процентів.

19. Премія за проданою облігацією з'являється внаслідок:

а) існування нижчої ставки на ринку за позиковими ресурсами;

б) існування вищої ставки на ринку за позиковими ресурсами;

в) продажу облігації за ціною, нижчою номіналу;

г) продажу облігації за ціною, рівною номіналу.

Практичні завдання

Завдання 10.1

Вихідні дані

Підприємство отримало 02.01.202_ у комерційному банку позику у сумі 600 000 грн на 4 роки під 26 % річних. Кожний платіж у кінці року складається з відсотків, розрахованих за ставкою 26 % від величини позики, що не погашена на кінець попереднього періоду, та суми погашення основного боргу.

На основі наведених даних необхідно:

1. Обчислити щорічні постійні виплати, скласти графік погашення кредиту.

2. Відобразити господарські операції щодо отримання та погашення кредиту, нарахування та сплату відсотків на рахунках бухгалтерського обліку.

Платежі за кредитом відобразити у таблиці такої форми:

Таблиця 1

Графік погашення кредиту

Рік	% за рік	Погашення кредиту, грн	Щорічний платіж, грн	Заборгованість на кінець року, грн
1				
2				
3				
4				
Усього				

Завдання 10.2

Вихідні дані

ціна придбання облігації – 60 000 грн;

номінальна вартість облігації – 58 000 грн;

фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 7 % річних;

дата погашення облігації відбудеться через 5 років;

виплата відсотка здійснюється щорічно наприкінці року.

На основі наведених даних необхідно:

1. До наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки, зробити необхідні розрахунки.

2. Визначити суму премії та ефективну ставку відсотка. Скласти розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації.

3. Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації провести у таблиці:

Таблиця 2

Розрахунок амортизації премії

Період інвестування	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації премії, грн	Амортизована собівартість інвестиції, грн
1 рік				
2 рік				
3 рік				
4 рік				
5 рік				
Разом				

Завдання 10.3

Вихідні дані

Підприємство як орендодавач придбало 29 березня 202_ р. на замовлення орендатора ТОВ «Машбуд» будівельне обладнання вартістю 2 100 000 грн (зокрема, ПДВ). Термін дії договору фінансової оренди становить 18 місяців, після закінчення якого орендатор повністю відшкодовує орендодавачу власність обладнання.

Орендна ставка відсотка встановлена на рівні 18 % у рік. Орендні платежі сплачуються щоквартально не пізніше останнього дня кожного кварталу.

На основі наведених даних необхідно:

1. Розрахувати суму орендних платежів.

2. Відобразити на рахунках обліку операції в орендатора та орендаря.

Розрахунок суми орендних платежів провести у таблиці:

Таблиця 3

Розрахунок суми орендних платежів

Дата, період	Орендні платежі			Залишок зобов'язань з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів (Ануїтет)	Фінансові витрати	За обладнання	
30.06.202_				
30.09.202_				
31.12.202_				
31.03.202_				
30.06.202_				
30.09.202_				
Усього			2 100 000	

Завдання 10.4

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції, пов'язані з видачею відсоткового векселя.

2. Визначити зобов'язання підприємства за відсотковим векселем виданим станом на 31.12.202_ та вказати, за якими статтями балансу вони відображаються.

Вихідні дані

Фірма «Гермес» видала 01.09.202_ довгостроковий відсотковий вексель номінальною вартістю 500 000 грн під 25 % річних. Вексель підлягає погашенню через 2 роки.

Таблиця 4

Господарські операції з відсотковими векселями

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	01.09.2019 Видано фірмою «Гермес» відсотковий вексель	500 000		
2.	31.12.2019 нараховані відсотки за виданим векселем за 4 місяці 2019 року	?		
3.	01.09.2020 нараховані відсотки за виданим векселем за 8 місяці 2020 року			

Продовження таблиці 4

1	2	3	4	5
4.	01.09.2020 перераховано відсотки за векселем			
5.	31.12.2019 нараховані відсотки за виданим векселем за 4 місяці 2020 року			
6.	31.12.2019 переведено довгостроковий вексель до складу поточного			
7.	01.09.202 нараховані відсотки за виданим векселем за 8 місяці 2021 року			
8.	01.09.2021 перераховано відсотки за векселем			
9.	01.09.2021 погашено вексель при його пред'явленні до оплати	500 000		

Завдання 10.5

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити господарські операції з переказним векселем виданим, які наведено в таблиці, на рахунках бухгалтерського обліку.

2. Скласти облікові регістри за рахунком 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками» та за рахунком 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті».

Вихідні дані

ТОВ «Альфа», що є кредитором ТОВ «Дельта» на суму 300 000 грн, отримало 12.04.202_ за накладною від ТОВ «Омега» товари на суму 250 000 грн, крім того, ПДВ – 50 000 грн, і видало йому 14.04.202_ переказний вексель на 2 місяці, платником якого є ТОВ «Дельта». Вексель акцептовано й оплачено 14.06.202_ .

Таблиця 5

Господарські операції ТОВ «Альфа»
з переказними векселями виданими

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано ТОВ «Альфа» товари, отримані від ТОВ «Омега»:			
	покупна вартість	250 000		
	податковий кредит з ПДВ	50 000		
2.	Видано ТОВ «Альфа» переказний вексель	300 000		
3.	Зараховано ТОВ «Альфа» дебіторська заборгованість ТОВ «Дельта» в рахунок зустрічної вимоги за векселем	300 000		
4.	Акцептовано ТОВ «Дельта» переказний вексель на повну суму	300 000		

Завдання 10.6

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки, виконати необхідні розрахунки.

2. Узагальнити інформацію по розрахунках з вітчизняними постачальниками та підрядниками за звітний місяць.

Таблиця 6

Вихідні дані

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	Оприбуткувані на склад отримані від ТОВ «Катерина» сировина та матеріали:			
	покупна вартість;	53 800		
	ПДВ	?		
2.	Акцептовано рахунок транспортної організації за доставку сировини та матеріалів на склад підприємства:			
	вартість послуг	8 760		
	ПДВ	?		

Продовження таблиці 6

1	2	3	4	5
3.	Пред'явлено претензії ТОВ «Катерина» за недопостачання матеріалів	10 000		
4.	Перераховано з поточного рахунку постачальникам за раніше отримані матеріали	123 700		
5.	Сплачено рахунок ТОВ «Катерина» за отримані матеріали за рахунок акредитиву	64 560		
6.	Акцептовано рахунок ПП «Ремонт» за ремонт виробничого обладнання:			
	вартість ремонту	6 000		
	ПДВ	?		
7.	Надані послуги з опалення офісу:			
	вартість послуг	2 250		
	ПДВ	?		
8.	Сплачено за комп'ютерні програми підзвітною особою	2 400		
9.	Списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності	850		

Завдання 10.7

На основі наведених даних необхідно:

1. Сформулювати перелік господарських операцій за звітний період та відобразити їх у журналі реєстрації господарських операцій.

2. Вказати первинні документи та кореспонденцію рахунків по кожній операції за розрахунками з постачальниками.

Вихідні дані

ТОВ «Зірка» уклало контракт з ТОВ «Назлен». Відповідно до укладеного договору ТОВ «Зірка» придбає у ТОВ «Назлен» програмне забезпечення на загальну суму 26 700 грн, зокрема ПДВ. Контрактом передбачено попереднє перерахування ТОВ «Назлен» авансу у розмірі 40 % вартості програмного забезпечення. Після отримання авансу ТОВ «Назлен» здійснило передачу програмного забезпечення ТОВ «Зірка».

Питання для самостійної роботи студентів

1. Облік забезпечень.
2. Облік інших довгострокових фінансових зобов'язань.
3. Облік короткострокових векселів виданих.
4. Облік внутрішніх розрахунків.

Термінологічний словник

Вексель – це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця (або його наказ третій особі) сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю). Вексель є борговим цінним папером.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Дисконт – це сума перевищення номінальної вартості фінансових інструментів над їх справедливою вартістю під час первісного визнання без урахування нарахованих на час придбання процентів, якщо така вартість нижча, ніж номінальна вартість.

Довгострокові зобов'язання – усі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Кредиторська заборгованість – суми заборгованості підприємства іншим підприємствам, установам, організаціям або окремим фізичним особам.

Непередбачене зобов'язання – це зобов'язання, що *може виникнути* внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або теперішнє зобов'язання, *що виникає внаслідок минулих подій*, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Облігація – це цінний папір, що посвідчує внесення його першим власником коштів, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує обов'язок емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбачений проспектом або рішенням про емісію строк та виплатити дохід за облігацією.

Поворотна фінансова допомога – сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами та є обов'язковою до повернення.

Позика – грошові кошти, що надаються резидентами, які є фінансовими установами, або нерезидентами, крім нерезидентів, які мають офшорний статус, позичальнику на визначений строк із зобов'язанням їх повернення та сплатою процентів за користування сумою позики.

Постійні різниці – це різниці між оподатковуваним та бухгалтерським прибутком, які не можуть бути анульовані в майбутніх звітних періодах. Під час визначення відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів постійні різниці не застосовуються.

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

Проценти – дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

Теперішня вартість – дисконтована сума *майбутніх платежів* (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

ТЕМА 11
ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

11.1. Класифікація виплат працівникам

Поняття «виплати працівникам» розкриває МСБО 19 «Виплати працівникам» [27], згідно з яким ***виплати працівникам*** – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

Відповідно до НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [8] виплати працівникам поділяють на п'ять груп: виплати працівникам включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати після закінчення трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати (рис. 11.1).

Рис. 11.1. Структура виплат працівникам підприємств відповідно до НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [8]

Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті впродовж дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Зобов'язання щодо *виплат при звільненні* визнається у разі, якщо підприємство має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

Зобов'язання та активи, пов'язані з *виплатами після закінчення трудової діяльності*, обліковуються за кожною програмою виплат після закінчення трудової діяльності.

Зобов'язання щодо *виплат інструментами власного капіталу* підприємства визначаються і визнаються згідно з НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [83].

Отже, крім виплати зарплати, працівнику можуть бути нараховані *інші види компенсаційних виплат* роботодавцем. Прикладом таких виплат можуть бути: путівки, спецодяг, компенсація вартості проїзду на роботу, витрати на житло, оплата послуг зв'язку, інші заохочення в матеріальній та нематеріальній формах.

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників використовується показник фонду оплати праці. В Інструкції зі статистики заробітної плати [20], плати поряд з виплатами, що включаються до фонду оплати праці, наведено перелік виплат, які до нього не належать (рис. 11.2).

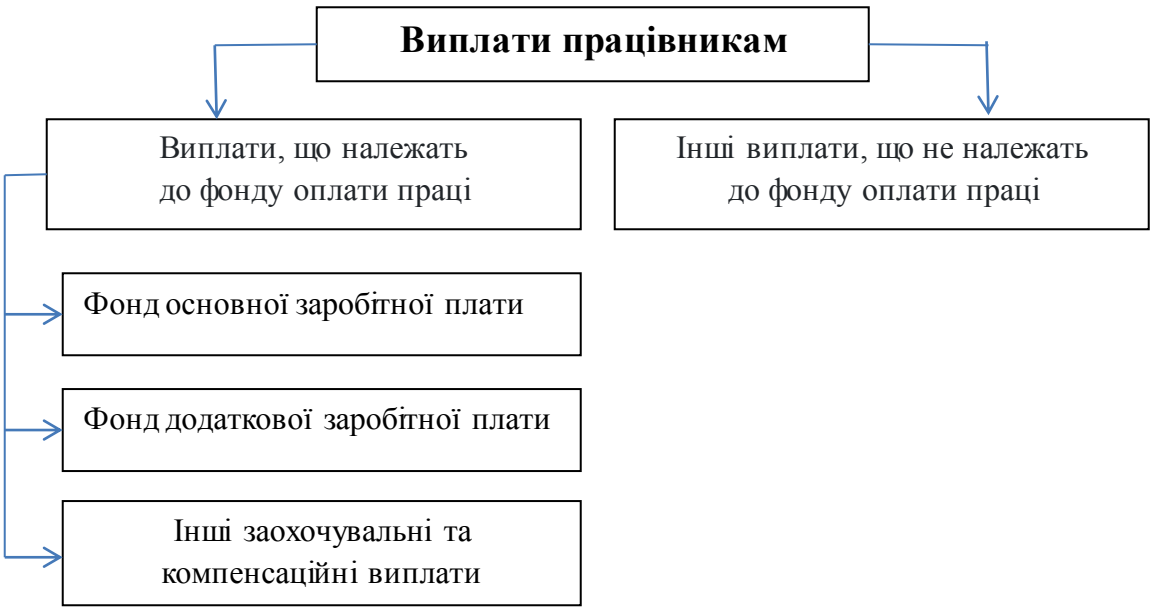

Рис. 11.2. Структура виплат відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати [20]

До фонду оплати праці включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Фонд оплати праці складається з:

1) фонду основної заробітної плати;

2) фонду додаткової заробітної плати;

3) інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

1. Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). До його складу належать:

1.1. Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

1.2. Суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі якщо вони є основною заробітною платою.

1.3. Гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й/або плата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на цьому підприємстві.

1.4. Оплата під час переведення працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також у разі невиконання норм виробітку та виготовлення продукції, що виявилася браком, не з вини працівника.

1.5. Оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників.

1.6. Оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення).

1.7. Вартість продукції, виданої працівникам щодо натуральної форми оплати праці.

У разі виплати заробітної плати натурою, відповідно до статті 23 Закону України «Про оплату праці» [70], для відображення у звітах видана продукція оцінюється за цінами не вище собівартості в розмірі, що не перевищує 50 % нарахованої заробітної плати за місяць.

1.8. Оплата праці (включаючи гонорари) працівників, які не перебувають у штаті підприємства (за умови, що розрахунки проводяться підприємством безпосередньо з працівниками), за виконання робіт:

– згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності);

– згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства;

– згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику на підприємстві чи залучені на тимчасову роботу на період канікул).

2. Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. До складу фонду додаткової заробітної плати входять:

2.1. Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством, за:

– суміщення професій (посад);

– розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт;

– виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;

– роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці;

– інтенсивність праці;

– роботу в нічний час;

– керівництво бригадою;

– високу професійну майстерність;

– класність водіям (машиністам) транспортних засобів;

– високі досягнення в праці, у тому числі державним службовцям;

– виконання особливо важливої роботи на певний термін;

– знання та використання в роботі іноземної мови;

– допуск до державної таємниці;

– дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів;

– науковий ступінь;

– нормативний час пересування у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах;

– роботу на територіях радіоактивного забруднення;

– інші надбавки та доплати, передбачені чинним законодавством, включаючи доплату до розміру мінімальної заробітної плати.

2.2. Премії та винагороди, зокрема за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування (крім сум, указаних у пп. 3.2).

2.3. Відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу).

2.4. Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні у розмірах та за розцінками, установленими чинним законодавством.

2.5. Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством.

2.6. Суми, виплачені (у разі виконання робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за дні перебування в дорозі до місцезнаходження підприємства (пункту збору) – місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі через метеорологічні умови та з вини транспортних підприємств.

2.7. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.

2.8. Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

2.9. Вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників, відповідно до законодавства, житла, вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їхньої оплати.

2.10. Витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту.

2.11. Вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування, що може використовуватися поза робочим місцем та залишається в особистому постійному користуванні, або сума знижки у разі продажу форменого одягу за зниженими цінами.

2.12. Оплата за невідпрацьований час:

– оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством;

– оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору;

– оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток;

– оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»;

– суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

– суми, нараховані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених у дію підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва;

– оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;

– оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються у робочий час;

– оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові, або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;

– оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;

– оплата простоїв не з вини працівника.

3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми. До них належать:

3.1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги у зв'язку з частковим безробіттям), брали участь у страйках.

3.2. Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:

– винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);

– премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;

– премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, уведення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші;

– премії за виконання важливих та особливо важливих завдань;

– одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат як у грошовій, так і натуральній формі);

– грошова винагорода державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків;

– вартість безкоштовно наданих працівникам акцій;

– кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоніфікації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства).

3.3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом, крім сум, указаних у п. 4.31).

3.4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формах:

– витрати в розмірі страхових внесків підприємств (крім випадків, зазначених у п. 4.5) на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна). Указані суми включаються до фонду оплати праці в тому місяці, коли провадяться перерахунки страховій компанії;

– оплата або дотації на харчування працівників, зокрема в їдальнях, буфетах, профілакторіях;

– оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;

– вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства (крім випадків, указаних у п. 4.2);

– вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;

– інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством).

4. Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці, включають:

4.1. Внески підприємств на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

4.2. Допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування:

– допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;

– допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;

– допомога при народженні дитини;

– допомога на догляд за дитиною до досягнення нею трирічного віку;

– допомога на поховання;

– оплата путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення;

– допомога у зв'язку з частковим безробіттям.

4.3. Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації.

4.4. Соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми).

4.5. Внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їхніх сімей.

4.6. Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно з чинним законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам).

4.7. Надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам.

4.8. Суми вихідної допомоги у разі припинення трудового договору.

4.9. Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку у разі звільнення.

4.10. Витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом.

4.11. Видатки підприємств на покриття витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пільгових пенсій.

4.12. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім зазначених у пп. 2.1, 2.12).

4.13. Компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду.

4.14. Винагорода, що сплачується за авторським договором на створення та використання творів науки, літератури та мистецтва, крім зазначеної у пп. 1.3.

Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їхнє використання.

4.15. Витрати на відрядження: добові (повним обсягом), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення.

Компенсаційні виплати та добові, які виплачуються у разі переїзду на роботу в іншу місцевість згідно з чинним законодавством.

4.16. Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених чинним законодавством.

4.17. Витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибопромислового флотів, а також харчування льотного складу цивільної авіації при виконанні завдань польоту, які можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються в період відрядження.

4.18. Витрати на харчування учасників спортивних заходів, зокрема суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм.

4.19. Вартість виданого, згідно з чинними нормами, спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту у разі невидачі їх адміністрацією.

4.20. Вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у разі потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

4.21. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

4.22. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту.

4.23. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

4.24. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату, зазначених у пп. 2.12):

– витрати на оплату навчання працівників у закладах вищої освіти й установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

– стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у закладах вищої освіти;

– оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад;

– витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчального матеріалу, оренда приміщень).

4.25. Стипендії, що призначаються, згідно з чинним законодавством, видатним діячам науки, освіти та культури, фізичної культури та спорту, інформаційної галузі, олімпійським і параолімпійським чемпіонам, видатним спортсменам та тренерам з олімпійських видів спорту, талановитим і перспективним спортсменам, молодим ученим, та інші державні стипендії.

4.26. Довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента академії наук.

4.27. Витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб (крім оплати праці працівників, які їх обслуговують).

Витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників.

4.28. Позики, видані працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства.

4.29. Вартість житла, переданого у власність працівникам.

4.30. Витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я (крім виплат, зазначених у пп. 3.3).

4.31. Матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

4.32. Суми матеріальної та благодійної допомоги, виплачені особам, які не перебувають у трудових відносинах з підприємством.

4.33. Суми матеріальної допомоги як у грошовій, так і натуральній формі незалежно від її розміру, що надається на підставі рішень Уряду України у зв'язку зі стихійним та екологічним лихом, аваріями та катастрофами місцевими органами державної виконавчої влади, профспілками, благодійними фондами та іноземними державами.

4.34. Грошове забезпечення військовослужбовців Збройних сил України, Державної прикордонної служби України, Служби безпеки України, Управління державної охорони України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ, кримінально-виконавчої системи, податкової міліції України, державної пожежної охорони Міністерства України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи.

4.35. Доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі. Зазначені виплати відображаються у формах державних статистичних спостережень окремо.

11.2. Види заробітної плати та форми і системи оплати праці

Найвагоміша частина виплат працівникам, що перебувають у трудових відносинах з підприємством, як правило, належить заробітній платі.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [70] **заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Види заробітної плати:

основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців;

додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

інші заохочувальні та компенсаційні виплати, до яких належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Конституцією України задекларовано, що кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом [24]. Отже, держава гарантує мінімальні гарантії щодо оплати праці шляхом встановлення мінімальної заробітної плати, що є обов'язковою на всій території України для

підприємств усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якою системою оплати праці.

Мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці.

Мінімальна заробітна плата встановлюється одночасно в місячному та погодинному розмірах.

Згідно з Бюджетним кодексом України розмір мінімальної заробітної плати визначається в Законі про Державний бюджет на відповідний рік.

Розмір мінімальної зарплати 2021 року становить:

- у місячному розмірі: з 1 січня – 6 000 гривень, з 1 грудня – 6 500 гривень;
- у погодинному розмірі: з 1 січня – 36,11 гривні, з 1 грудня – 39,12 гривні.

Також у 2021 році **розмір прожиткового мінімуму** для працездатних осіб становитиме: з 1 січня – 2 270 гривень, з 1 липня – 2 379 гривень, з 1 грудня – 2 481 гривня.

Договірне регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, що укладаються на національному (генеральна угода), галузевому (галузева [міжгалузева] угода), територіальному (територіальна угода) та локальному (колективний договір) рівнях відповідно до законів.

Норми колективного договору, що допускають оплату праці нижче від норм, визначених генеральною, галузевою (міжгалузевою) або територіальною угодами, але не нижче від державних норм і гарантій в оплаті праці, можуть застосовуватися лише тимчасово на період подолання фінансових труднощів підприємства терміном не більше ніж шість місяців.

Мінімальними державними гарантіями в оплаті праці є не лише мінімальна заробітна плата, але й норми і гарантії в оплаті праці, які передбачені частиною першою ст. 12 Закону України «Про оплату праці», а саме:

1) норми оплати праці за роботу в надурочний час; у святкові, неробочі та вихідні дні; у нічний час; за час простою, який мав місце не з вини працівника; під час виготовлення продукції,

що виявилася браком не з вини працівника; працівників молодше вісімнадцяти років за скороченої тривалості їх щоденної роботи тощо;

2) гарантії в оплаті праці для працівників – оплата щорічних відпусток; за час виконання державних обов'язків; для тих, які направляються для підвищення кваліфікації, на обстеження до медичного закладу; для переведених за станом здоров'я на легшу нижче оплачувану роботу; переведених тимчасово на іншу роботу у зв'язку з виробничою необхідністю; для вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, переведених на легшу роботу; щодо різних форм виробничого навчання, перекваліфікації або навчання інших спеціальностей; для донорів тощо;

3) гарантії та компенсації працівникам у разі переїзду на роботу до іншої місцевості, службових відряджень, роботи у польових умовах тощо.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» під час обчислення розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру не враховуються доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат.

Індексація заробітної плати також є державною мінімальною гарантією в оплаті праці та підлягає обов'язковому проведенню в установленому законодавством порядку.

Роботодавці мають неухильно дотримуватися вимог законодавства про оплату праці в частині виплати заробітної плати не нижче мінімального встановленого розміру.

За недодержання мінімальних гарантій в оплаті праці передбачено застосування щодо суб'єкта господарювання штрафної санкції у десятикратному розмірі мінімальної заробітної плати за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення.

Системами оплати праці є:

1) тарифна система;

2) інші системи, що формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників (грейдова, безтарифна тощо).

Тарифна система оплати праці включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики).

Тарифна система оплати праці використовується при розподілі робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою для формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі тарифної ставки робітника першого розряду та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Мінімальний посадовий оклад (тарифна ставка) встановлюється у розмірі, не меншому за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року.

Віднесення виконуваних робіт до певних тарифних розрядів і присвоєння кваліфікаційних розрядів робітникам провадиться роботодавцем, згідно з професійними стандартами (кваліфікаційними характеристиками), за погодженням із виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником).

Вимоги до кваліфікаційних та спеціальних знань працівників, їх завдання, обов'язки та спеціалізація визначаються професійними стандартами або кваліфікаційними характеристиками професій працівників.

Порядок розроблення та затвердження професійних стандартів визначається Кабінетом Міністрів України.

Порядок розроблення та затвердження кваліфікаційних характеристик визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері праці, трудових відносин та зайнятості населення.

За **грейдової системи оплати праці** посадовий оклад встановлюється залежно від цінності посади, а розмір додаткової заробітної плати визначається на підставі особистого результату виконаної роботи.

В основу **безтарифної системи оплати праці** покладено постійну базову складову (наприклад, мінімальна заробітна плата) та змінну частину, яка враховує особистий результат роботи (наприклад, відсоток від обсягів реалізації).

Існує дві традиційні ***форми оплати праці:***

1) **почасова** – в основу оплати за відпрацьований час лягає фактично відпрацьований час і тарифна ставка чи посадовий оклад; почасова оплата праці базується на основі тарифної системи. *Різновиди почасової форми оплати праці:* погодинна, поденна, місячна.

Погодинна оплата праці передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам на підставі годинної тарифної ставки, яка встановлюється за домовленістю сторін або у колективному договорі, і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період. Запровадження цієї форми сприяло врегулюванню сфери зайнятості й оплати праці осіб, неохоплених колективними договорами [33].

Поденна оплата праці передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам відповідно до денної тарифної ставки і фактичної кількості відпрацьованих ними днів за розрахунковий період.

Місячна оплата передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам на основі окладу з урахуванням коефіцієнта фактично відпрацьованих днів (годин) за місяць. За повністю відпрацьованим нормативним часом коефіцієнт дорівнює 1.

Для працівників з місячними окладами (які виконують місячну норму праці) як мінімальна державна гарантія має дотримуватися мінімальна місячна заробітна плата, а для працівників із погодинною оплатою (годинними тарифними ставками та годинною нормою) – мінімальна заробітна плата в погодинному розмірі;

2) **відрідна** – передбачає виплату працівникові заробітної плати за встановленою відрядною розцінкою залежно від кількості одиниць виготовленої ним якісної продукції (обсягу виконаної роботи). Така розцінка визначається шляхом ділення тарифної ставки (окладу), яка відповідає виконуваним роботам, на норму (годинну, денну) виробітку продукції, робіт, послуг. Якщо відрядна розцінка розраховується з огляду на годинну норму праці, то гарантією є мінімальна заробітна плата в годинному розмірі, якщо на денну – мінімальна місячна заробітна плата. Відрядна розцінка, а відповідно, і відрядна форма оплати праці може бути індивідуальною і колективною.

Застосовують прості і складні різновиди почасової і відрядної форм оплати праці (рис. 11.3):

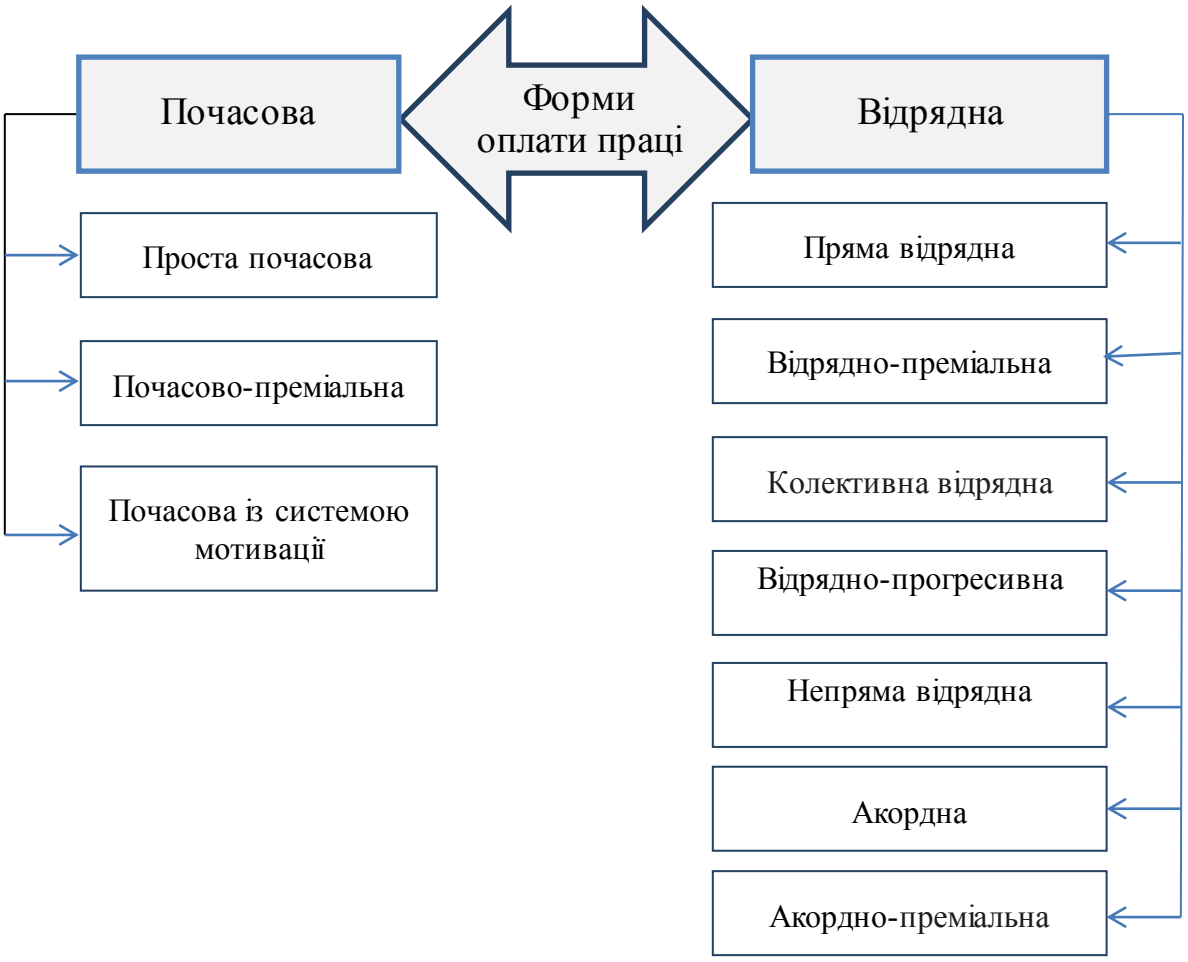

Рис. 11.3. Форми оплати праці та їх різновиди

Розрізняють такі різновиди (системи) почасової форми оплати праці:

проста почасова – розмір заробітку визначається залежно від тарифної ставки чи посадового окладу робітника і кількості відпрацьованого ним часу. За способом нарахування заробітної плати почасова оплата буває годинна, денна, місячна;

почасово-преміальна – заробіток робітнику нараховується не тільки за відпрацьований час, а й за досягнення певних кількісних і якісних показників через преміювання;

почасова з системою мотивації – заробітна плата визначається на підставі постійної частини (оклад, погодинна чи денна ставка) та змінної (регулярні премії та нерегулярні премії за певні ініціативи працівника, які неможливо запланувати, за вчасне виконання складного завдання тощо).

Розрізняють такі різновиди (системи) відрядної форми оплати праці:

пряма відрядна система – праця оплачується за відрядними розцінками безпосередньо за кількість виробленої продукції (виконаних операцій);

відрядно-преміальна система – робітникові понад заробіток за прямими відрядними розцінками виплачується премія за виконання і перевиконання заздалегідь установлених кількісних і якісних показників роботи;

колективна відрядна система – заробіток кожного працівника залежить від кінцевих результатів роботи всієї бригади, дільниці тощо;

відрядно-прогресивна система є оплатою праці за відрядними розцінками в межах установленої норми, а виконання роботи понад норму – за прогресивно зростаючими відрядними розцінками. Під час відрядно-прогресивної системи заробіток працівника зростає швидше, ніж його виробіток;

непряма відрядна система застосовується зазвичай для оплати праці допоміжних робітників, які обслуговують основне виробництво. Заробітна плата робітника при непрямій відрядній оплаті праці залежить від результату праці основних робітників, а не від його особистого виробітку;

акордна система – загальна сума заробітку визначається до початку виконання роботи за нормами, що діють, і відрядних розцінок. Відрядна розцінка встановлюється відразу на весь обсяг робіт, які повинні бути виконані у строк. Якщо у разі акордної системи за термінове та якісне виконання робіт виплачується премія, то вона називається *акордно-преміальною системою* оплати праці. Акордна оплата праці стимулює виконання всього комплексу робіт з меншою чисельністю працюючих і в коротші терміни.

Враховуючи значну варіативність в існуючих формах і системах оплати праці, складність розрахунків і відповідальність за порушення в сфері оплати праці, важливо на підприємстві розробити і затвердити внутрішні регламенти з організації оплати праці, наприклад: Положення про систему оплати праці, Положення про преміювання та Положення про виплату винагород.

11.3. Облік відпрацьованого робочого часу та порядок нарахування погодинної заробітної плати

Працівники реалізують право на працю шляхом укладення трудового договору про роботу на підприємстві, в установі, організації або з фізичною особою.

Трудовим договором є угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін [22].

Особливою формою трудового договору є ***контракт***, в якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (зокрема, матеріальна), умови матеріального забезпечення та організації праці працівника, умови розірвання договору, зокрема дострокового, можуть встановлюватися угодою сторін. Сфера застосування контракту визначається законами України.

Облік особового складу організується відділом кадрів (або іншою особою, що уповноважена вести таку роботу), з використанням типових форм первинної облікової документації підприємств, установ, організацій:

Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (форма П-1);

Наказ (розпорядження) про надання відпустки (форма П-3);

Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (форма П-4);

Табель обліку використання робочого часу (форма П-5);

Розрахунково-платіжна відомість працівника (форма П-6);

Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма П-7) [64].

Зарахування працівника на роботу оформляється Наказом (розпорядженням) про прийняття на роботу (форма П-1), про що роблять запис у трудову книжку.

Кожному працівнику при прийомі на роботу присвоюється табельний номер, який вказуються в усіх первинних і зведених документах з обліку використання робочого часу і нарахування заробітної плати. Підприємство самостійно розробляє систему присвоєння табельних номерів і закріплює у внутрішньому регламенті, наприклад у Положенні про облік використання робочого часу або в Положенні про табельний облік.

Облік використання робочого часу – це табельний облік, який полягає в щоденній реєстрації явки працівників на роботу, всіх випадків запізнення і неявок (із зазначенням причини), а також часу простоїв, понаднормової роботи тощо.

Облік робочого часу ведуть у Табелі обліку використання робочого часу (форма П-5). Проте ця форма має рекомендаційний характер і складається з мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статистичних спостережень. За необхідності форма може бути доповнена іншими показниками, необхідними для обліку на підприємстві.

Табель обліку використання робочого ведеться лінійним способом у розрізі працівників. З початку місяця до табеля записують прізвище, ім'я, по батькові працівника, його табельний номер, а також щоденно умовними позначеннями робляться відмітки про фактично відпрацьований час, відпрацьовані за місяць години, зокрема надурочні, вечірні, нічні години роботи тощо, а також інші відхилення від нормальних умов роботи.

Відмітки у табелі мають здійснюватися лише на підставі документів, оформлених належним чином, наприклад, накази (розпорядження) про прийняття на роботу (форма П-1), накази (розпорядження) про надання відпустки (форма П-3), накази (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (форма П-4), накази (розпорядження) про переведення на іншу роботу, накази (розпорядження) про надання відпустки, медичних висновків про тимчасову непрацездатність у Реєстрі медичних висновків в електронній системі охорони здоров'я, довідки й інші офіційні документи, що підтверджують відсутність працівника на роботі.

Табель ведеться в одному екземплярі табельником, бригадиром або іншою призначеною особою у кожному структурному підрозділі та щомісяця передається до бухгалтерії для нарахування працюючим заробітної плати.

Основна заробітна плата при почасовій оплаті праці залежить від тарифної ставки (окладу) працівника та кількості відпрацьованого часу, тобто передбачає визначення розміру основної заробітної плати на підставі кількості відпрацьованого робочого часу та кваліфікації працівника.

У процесі почасової форми оплати праці заробітна плата визначається або за годинною тарифною ставкою, або за кількістю відпрацьованих робочих днів і денними тарифними ставками, або за місячними посадовими окладами.

При цьому посадовий оклад – це, як правило, норма оплати праці за місяць керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців.

Під час виконання працівником повної місячної норми праці йому нараховують оклад, а у разі відпрацювання неповного місяця чи невиконанні норм праці – оклад нараховується пропорційно виконаній нормі праці (часу).

11.4. Облік виробітку працівників та порядок нарахування відрядної заробітної плати

Залежно від типу виробництва, технологій, системи організації праці і її оплати використовують різні форми первинних документів для **обліку виробітку**. До таких форм відносять: рапорт про виробіток; маршрутні листи; відомості обліку виробітку; наряди (на одного робітника чи бригадні); інші документи.

Для обліку оплати праці в зв’язку з відхиленням від нормальних умов роботи оформляють: листи на доплату, листи про простої, відомості про брак тощо.

Основна заробітна плата при відрядній формі оплати праці нараховується відповідно до виробітку та розцінки.

В окремих випадках держава встановлює мінімальні гарантії при нарахуванні заробітної плати, зокрема це стосується оплати:

– за роботу в понаднормовий час;

– за роботу в святкові, неробочі і вихідні дні;

– за роботу в нічний час;

– при невиконанні норм виробітку, часу простою, а також при освоєнні нового виробництва (продукції);

– за брак не з вини працівника.

Оплата за роботу в понаднормовий час. Нормальна тривалість робочого часу працівників визначена в Кодексі законів про працю України [22] і не може перевищувати 40 годин на тиждень. Для працівників установлюється п'ятиденний робочий тиждень з двома вихідними днями. На тих підприємствах, в установах, організаціях, де за характером виробництва та умовами роботи запровадження п'ятиденного робочого тижня є недоцільним, встановлюється шестиденний робочий тиждень з одним вихідним днем. Під час шестиденного робочого тижня тривалість щоденної роботи не може перевищувати 7 годин за тижневої норми 40 годин, 6 годин за тижневої норми 36 годин і 4 годин за тижневої норми 24 години.

Надурочні роботи, як правило, не допускаються. Власник чи уповноважений ним орган **може застосувати надурочні роботи у виняткових випадках,** визначених Кодексом законів про працю України [22] з дозволу виборного органу первинної профспілкової організації (профспілкового представника) підприємства, установи, організації.

За погодинною системою оплати праці робота в надурочний час оплачується в подвійному розмірі годинної ставки, за відрядною системою оплати праці за роботу в надурочний час виплачується доплата у розмірі 100 % тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою – за всі відпрацьовані надурочні години.

Понаднормові роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 години впродовж двох днів підряд і 120 годин на рік. До надурочних робіт забороняється залучати:

1) вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років;

2) осіб, молодших вісімнадцяти років;

3) працівників, які навчаються в загальноосвітніх школах і професійно-технічних училищах без відриву від виробництва, в дні занять.

Законодавством можуть бути передбачені й інші категорії працівників, яких забороняється залучати до надурочних робіт.

Компенсація надурочних робіт шляхом надання відгулу не допускається.

Оплата за роботу в святкові, неробочі і вихідні дні. Робота у святковий і неробочий день оплачується у подвійному розмірі:

1) відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;

2) працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;

3) працівникам, які одержують місячний оклад – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день провадилася у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота провадилася понад місячну норму.

Оплата у зазначеному розмірі провадиться за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день. На бажання працівника, який працював у святковий і неробочий день, йому може бути наданий інший день відпочинку.

Оплата за роботу в нічний час. Під час роботи в нічний час встановлена тривалість роботи (зміни) скорочується на одну годину. Це правило не поширюється на працівників, для яких уже передбачено скорочення робочого часу. Тривалість нічної роботи прирівнюється до денної в тих випадках, коли це необхідно за умовами виробництва, зокрема у безперервних виробництвах, а також на змінних роботах при шестиденному робочому тижні з одним вихідним днем.

Нічним вважається час з 10 години вечора до 6 години ранку. Забороняється залучення до роботи в нічний час:

1) вагітних жінок і жінок, що мають дітей віком до трьох років;

2) осіб, молодших вісімнадцяти років;

3) інших категорій працівників, передбачених законодавством.

Робота у нічний час оплачується у підвищеному розмірі, встановлюваному генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче ніж 20 % тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час.

Оплата праці під час невиконання норм виробітку, часу простою, а також освоєння нового виробництва (продукції). У разі невиконання норм виробітку не з вини працівника оплата провадиться за фактично виконану роботу. Місячна заробітна плата в цьому випадку не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). Під час невиконання норм виробітку з вини працівника оплата здійснюється відповідно до виконаної роботи.

Час простою не з вини працівника, зокрема на період оголошення карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України, оплачується з розрахунку не нижче від двох третин тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу).

Про початок простою, крім простою структурного підрозділу чи всього підприємства, працівник повинен попередити власника або уповноважений ним орган чи бригадира, майстра або посадових осіб.

За час простою, коли виникла виробнича ситуація, небезпечна для життя чи здоров'я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього природного середовища не з його вини, за ним зберігається середній заробіток.

Час простою з вини працівника не оплачується.

На період освоєння нового виробництва (продукції) власник або уповноважений ним орган може здійснювати робітникам доплату до попереднього середнього заробітку на строк не більше ніж шість місяців.

Оплата праці у разі виготовлення продукції, що виявилася браком. У разі виготовлення продукції, що виявилася браком не з вини працівника, оплата праці після її виготовлення провадиться

за зниженими розцінками. Місячна заробітна плата працівника в цих випадках не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Брак виробів, що стався внаслідок прихованого дефекту в оброблюваному матеріалі, а також брак не з вини працівника, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачується цьому працівникові нарівні з придатними виробами.

Повний брак з вини працівника оплаті не підлягає. Частковий брак з вини працівника оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками.

11.5. Облік виплат за середнім заробітком

Крім заробітної плати за фактично відпрацьований час, здійснюються гарантійні та компенсаційні виплати, що передбачені чинним законодавством.

Гарантійними вважають виплати, які провадяться у випадках, встановлених законодавством, за невідпрацьований час. Найпоширенішими серед них є оплата всіх видів відпусток, передбачених законодавством (крім відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами), виплати компенсації за невикористані відпустки.

Компенсаційними виплатами вважають виплати працівникам, які компенсують (відшкодовують) їх матеріальні, фізичні та моральні витрати, пов'язані з виконанням трудової функції, і спричинені умовами роботи, що відрізняються від загальноприйнятих (нормативних), до яких відносять:

– виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;

– переведення працівників на іншу легшу нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я;

– переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;

– надання жінкам додаткових перерв для годування дитини;

– виплати вихідної допомоги;

– службових відряджень (крім службових відряджень державних службовців);

– вимушеного прогулу та за час затримки виконання рішення суду;

– направлення працівників на обстеження до медичних закладів;

– звільнення працівників-донорів від роботи;

– залучення працівників до виконання військових обов'язків;

– тимчасового переведення працівника у разі виробничої потреби на іншу нижчеоплачувану роботу;

– інші випадки, коли, згідно з чинним законодавством, виплати провадяться на підставі із середньої заробітної плати.

Усі ці виплати обчислюються на підставі **середнього заробітку** відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати [43].

До компенсаційних виплат відносять виплати за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, які визначаються на підставі середньої заробітної плати відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [44].

Зокрема, середній заробіток визначається для визначення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, яка надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, що повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного з таких страхових випадків:

1) допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю – з огляду на нараховану заробітну плату (дохід), з якої сплачуються страхові внески, але не більше за розмір допомоги, обчислений із мінімальної заробітної плати, встановленої на час настання страхового випадку;

2) допомога у зв'язку з вагітністю та пологами – з огляду на нараховану заробітну плату (дохід), з якої сплачуються страхові внески, але не більше за розмір допомоги, обчислений із двократного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на час настання страхового випадку.

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця, а починаючи з шостого дня – за рахунок коштів Фонду соціального страхування України.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю на догляд за хворою дитиною віком до 14 років виплачується застрахованій особі з першого дня за період, протягом якого дитина за висновком лікаря потребує догляду, але не більше ніж за 14 календарних днів. Якщо дитина потребує стаціонарного лікування – допомога виплачується застрахованій особі з першого дня за весь час її перебування в стаціонарі разом з хворою дитиною.

У загальному вигляді розрахунок виплат за середнім заробітком обчислюється за формулою (11.1):

$$\text{Середньоденна зарплата} = \frac{\text{сумарний заробіток працівника за розрахунковий період}}{\text{тривалість розрахункового періоду (дні)}} \qquad (11.1)$$

Розрахунковий період визначається залежно від виду виплат, для якої обчислюється середньоденна зарплата, і регламентується Порядком обчислення середньої заробітної плати [43] або Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [44] (табл. 11.1).

Обчислення середньої заробітної плати для оплати періоду відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки здійснюється на підставі виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки. Отриманий результат множиться на кількість календарних днів відпустки.

Таблиця 11.1

Розрахунковий період для обчислення середньої заробітної плати для різних видів виплат працівникам

Випадки нарахування виплат відповідно до середньої заробітної плати	**Період для обчислення середньої заробітної плати**
1	**2**
Порядок обчислення середньої заробітної плати затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100	
Надання працівникам усіх видів відпусток, передбачених законодавством (крім відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами), або виплати їм компенсації за невикористані відпустки	виплати за останні 12 календарних місяців роботи, що передують
Виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час	виплати за останні два календарні місяці роботи
Переведення працівників на іншу легшу нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я	
Переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу	
Надання жінкам додаткових перерв для годування дитини	
Виплата вихідної допомоги	
Службових відряджень (крім службових відряджень державних службовців)	
Вимушеного прогулу та за час затримки виконання рішення суду	
Направлення працівників на обстеження до медичних закладів	
Звільнення працівників-донорів від роботи	
Залучення працівників до виконання військових обов'язків	
Тимчасового переведення працівника у разі виробничої потреби на іншу нижчеоплачувану роботу	
Інші випадки, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться виходячи із середньої заробітної плати	

Продовження таблиці 11.1

1	2
Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26 червня 2015 р. № 439)	
Виплати за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття	Обчислюється за 12 календарних місяців
У разі настання нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності	
Тимчасова непрацездатність внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, а також тимчасова непрацездатність на період реабілітації внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві	
Необхідність догляду за хворою дитиною	
Необхідність догляду за хворим членом сім'ї	
Необхідність догляду за дитиною віком до трьох років або дитиною з інвалідністю віком до 18 років у разі хвороби матері або іншої особи, яка доглядає за цією дитиною	
Період карантину, накладеного органами санітарно-епідеміологічної служби; [-1] на період перебування у закладах охорони здоров'я, а також на самоізоляції під медичним наглядом у зв'язку з проведенням заходів, спрямованих на запобігання виникненню та поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), а також локалізацію та ліквідацію її спалахів та епідемій	
Тимчасове переведення застрахованої особи відповідно до медичного висновку на легшу, нижчеоплачувану роботу	
Протезування з поміщенням у стаціонар протезно-ортопедичного підприємства	
Перебування в реабілітаційних відділеннях санаторно-курортного закладу після перенесених захворювань і травм	

У загальному вигляді розрахунок середньоденної заробітної плати та суми оплати періоду відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки має вигляд (11.2), (11.3):

$$\text{Середньоденна зарплата для розрахунку оплати відпустки} = \frac{\text{виплати за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки}}{\text{тривалість розрахункового періоду, дні (у невисокосному році 354 = 365 – 11)}} \quad (11.2)$$

$$\text{Сума оплати періоду відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки} = \text{Середньоденна зарплата для розрахунку оплати відпустки} \times \text{Кількість календарних днів відпустки} \quad (11.3)$$

Працівникові, який пропрацював на підприємстві, в установі, організації чи у фізичної особи – підприємця або фізичної особи, які в межах трудових відносин використовують працю найманих працівників, *менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи*, тобто з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку. Якщо працівника прийнято (оформлено) на роботу не з першого числа місяця, проте дата прийняття на роботу є першим робочим днем місяця, то цей місяць враховується до розрахункового періоду як повний місяць.

Повний перелік виплат, які включаються чи не включаються до розрахунку середньої заробітної плати для здійснення виплат за час відпусток або компенсації за невикористані відпустки, наведено у Порядку обчислення середньої заробітної плати [43]. Як правило, *до розрахунку включаються* усі виплати у вигляді зарплати, які були у розрахунковому періоді, допомога у зв'язку тимчасової непрацездатності, допомога у зв'язку з вагітністю та пологами, премія, яка нарахована у тому самому місяці, до якого вона належить.

Так, суми нарахованої заробітної плати, крім премій (зокрема, за місяць) та інших заохочувальних виплат за підсумками роботи за певний період, враховуються у тому місяці, за який вони нараховані, та у розмірах, в яких вони нараховані, без виключення сум відрахування на податки, стягнення аліментів тощо, за винятком відрахувань із заробітної плати осіб, засуджених за вироком суду до виправних робіт.

Премії (зокрема, за місяць) та інші заохочувальні виплати за підсумками роботи за певний період під час обчислення середньої заробітної плати враховуються в заробіток періоду, який відповідає кількості місяців, за які вони нараховані, починаючи з місяця, в якому вони нараховані. Для цього до заробітку відповідних місяців розрахункового періоду додається частина, яка визначається діленням суми премії або іншої заохочувальної виплати за підсумками роботи за певний період на кількість відпрацьованих робочих днів періоду, за який вони нараховані, та множенням на кількість відпрацьованих робочих днів відповідного місяця, що припадає на розрахунковий період.

Під час обчислення середньої заробітної плати для оплати за час відпусток або компенсації за невикористані відпустки, крім зазначених вище виплат, до фактичного заробітку включаються виплати за час, упродовж якого працівнику зберігається середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження, вимушеного прогулу тощо) та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

При обчисленні середньої заробітної плати не враховуються:

а) виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру), що не входять в обов'язки працівника (за винятком доплат за суміщення професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання додаткових обсягів робіт та виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, а також різниці в посадових окладах, що виплачується працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього керівника підприємства або його структурного підрозділу і не є штатними заступниками);

б) одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо);

в) компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата за проїзд, витрати на наймання житла, підйомні, надбавки, що виплачуються замість добових);

г) премії за результатами щорічного оцінювання службової діяльності, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, за впровадження нової техніки і технології, за збирання і здавання брухту чорних, кольорових і дорогоцінних металів, збирання і здавання на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, введення в дію виробничих потужностей та об'єктів будівництва (за винятком цих премій працівникам будівельних організацій, що виплачуються у складі премій за результати господарської діяльності);

д) грошові і речові винагороди за призові місця на змаганнях, оглядах, конкурсах тощо;

е) пенсії, державна допомога, соціальні та компенсаційні виплати;

ж) літературний гонорар штатним працівникам газет і журналів, що сплачується за авторським договором;

и) вартість безплатно виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, змивних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;

к) дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених підприємством путівок до санаторіїв і будинків відпочинку;

л) виплати, пов'язані зі святковими та ювілейними датами, днем народження, за довголітню і бездоганну трудову діяльність, активну громадську роботу тощо;

м) вартість безплатно наданих деяким категоріям працівників комунальних послуг, житла, палива та сума коштів на їх відшкодування;

н) заробітна плата на роботі за сумісництвом (за винятком працівників, для яких включення її до середнього заробітку передбачено чинним законодавством);

п) суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я;

р) доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладами членів трудового колективу в майно підприємства;

с) компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати;

т) заробітна плата, яка нарахована за час роботи у виборчих комісіях, комісіях всеукраїнського референдуму;

у) винагороди державним виконавцям;

ф) грошова винагорода за сумлінну працю та зразкове виконання службових обов'язків.

*Тривалість розрахункового періоду визначають у календарних днях з*а виключенням святкових і неробочих днів. В Україні встановлено 11 святкових днів (Кодекс законів про працю):

1 січня – Новий рік;

7 січня і 25 грудня – Різдво Христове;

8 березня – Міжнародний жіночий день;

1 травня – День праці;

9 травня – День перемоги над нацизмом у Другій світовій війні (День Перемоги);

28 червня – День Конституції України;

24 серпня – День незалежності України;

14 жовтня – День захисників і захисниць України.

Робота також не провадиться у дні релігійних свят:

7 січня і 25 грудня – Різдво Христове;

один день (неділя) – Пасха (Великдень);

один день (неділя) – Трійця.

Святкові та неробочі дні, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Обчислення суми виплат з огляду на середню заробітну плату за останні два місяці роботи (табл. 11.1) провадяться шляхом множення середньоденного (годинного) заробітку на кількість робочих днів / годин, а у випадках, передбачених чинним законодавством, календарних днів, які мають бути оплачені за середнім заробітком. Середньоденна (годинна) заробітна плата

визначається діленням заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом двох місяців робочі (календарні) дні на кількість відпрацьованих робочих днів (годин), а у випадках, передбачених чинним законодавством, – на кількість календарних днів за цей період.

Під час обчислення середньої заробітної плати за два місяці з огляду на посадовий оклад чи мінімальну заробітну плату середньоденна заробітна плата визначається шляхом ділення суми (яка визначена множенням посадового окладу чи мінімальної заробітної плати на кількість місяців розрахункового періоду) на кількість робочих днів за останні два календарні місяці, що передують місяцю, в якому відбувається подія, з якою пов'язана відповідна виплата, згідно з графіком підприємства, установи, організації.

У разі коли середня місячна заробітна плата визначена законодавством як розрахункова величина для нарахування виплат і допомоги, вона обчислюється шляхом множення середньоденної заробітної плати на середньомісячну кількість робочих днів у розрахунковому періоді. Середньомісячна кількість робочих днів розраховується діленням на 2 сумарної кількості робочих днів за останні два календарні місяці згідно з графіком роботи підприємства, установи, організації, встановленим з дотриманням вимог законодавства [43].

Обчислення середньої заробітної плати для виплат у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на яку нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або страхові внески на відповідні види загальнообов'язкового державного соціального страхування (далі – єдиний внесок та/або страхові внески), на кількість календарних днів зайнятості (відповідно до видів страхування – період перебування у трудових відносинах, виконання робіт (послуг) за цивільно-правовими договорами, проходження служби, провадження підприємницької або іншої діяльності, пов'язаної з отриманням доходу безпосередньо від такої діяльності) у розрахунковому періоді без урахування календарних днів, не відпрацьованих з поважних причин (тимчасова непрацездатність, відпустка у зв'язку з вагітністю та

пологами, відпустка на догляд за дитиною до досягнення нею трирічного та шестирічного віку за медичним висновком, відпустка без збереження заробітної плати).

Якщо застрахована особа перебувала у трудових відносинах менше ніж 12 календарних місяців за місцем роботи, де стався страховий випадок, середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого до першого числа).

У разі коли застрахована особа перебувала у трудових відносинах менше ніж календарний місяць за місцем роботи, де стався страховий випадок, середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьований час (календарні дні) перед настанням страхового випадку.

Якщо у розрахунковому періоді перед настанням страхового випадку застрахована особа з поважних причин не мала заробітку або страховий випадок настав у перший день роботи, середня заробітна плата визначається з огляду на тарифну ставку (посадовий оклад) або її частини, встановленої на день настання права на страхову виплату. У разі коли тарифна ставка (посадовий оклад) не встановлена та відповідні дані відсутні, розрахунок проводиться з огляду на розмір мінімальної заробітної плати (або її частини), встановленого законом на день настання права на страхову виплату.

Якщо на момент настання страхового випадку застрахована особа працює за сумісництвом, обчислення середньої заробітної плати здійснюється страхувальниками окремо за основним місцем роботи та за сумісництвом. Розрахунковий період у такому разі визначається за кожним місцем роботи окремо.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю складається із суми страхових виплат застрахованій особі за рахунок Фонду соціального страхування та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця за формулами (11.4), (11.5):

$$\text{Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю} = \text{Сума денної виплати} \times \text{Кількість календарних днів, що підлягають оплаті} \qquad (11.4)$$

$$\text{Сума денної виплати} = \frac{\text{Сума заробітної плати (доходу) в межах граничної суми місячної заробітної плати (доходу), на яку нараховуються страхові внески за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю обчислення допомоги}}{\text{Кількість календарних днів зайнятості у розрахунковому періоді без урахування календарних днів, не відпрацьованих з поважних причин}} \times \text{Коефіцієнт, що залежить від страхового стажу} \quad (11.5)$$

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю виплачується застрахованим особам з коригуванням на коефіцієнт залежно від відсотка страхового стажу в таких розмірах:

50 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж до 3 років;

60 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 3 до 5 років;

70 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5 до 8 років;

100 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років; також 100 % нараховується застрахованим особам, віднесеним до 1–3 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни, постраждалим учасникам Революції Гідності та особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань»; донорам, які мають право на пільгу, передбачену статтею 20 Закону України «Про безпеку та якість донорської крові та компонентів крові»; особам, реабілітованим відповідно до Закону України «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917–1991 років»,

із числа тих, яких було піддано репресіям у формі (формах) позбавлення волі (ув'язнення) або обмеження волі чи примусового безпідставного поміщення здорової людини до психіатричного закладу за рішенням позасудового або іншого репресивного органу;

Особам, які перебувають у закладах охорони здоров'я, а також на самоізоляції під медичним наглядом у зв'язку з проведенням заходів, спрямованих на запобігання виникненню та поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), а також локалізацію та ліквідацію її спалахів та епідемій, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю виплачується у розмірі 50 % середньої заробітної плати (доходу) незалежно від страхового стажу, за винятком медичних працівників, яким допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю у таких випадках виплачується в розмірі 100 % середньої заробітної плати (доходу) незалежно від страхового стажу, та працівників і гіг-спеціалістів резидентів Дія Сіті, яким допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю у таких випадках виплачується у розмірі заробітної плати (доходу) таких осіб, з якого фактично сплачувалися страхові внески до Фонду, незалежно від страхового стажу.

Якщо впродовж дванадцяти місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування застрахована *особа має страховий стаж менше шести місяців*, середня заробітна плата для розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця визначається з огляду на нараховану заробітну плату, з якої сплачуються страхові внески, але в розрахунку на місяць не вище за розмір мінімальної заробітної плати, встановлений законом у місяці настання страхового випадку. При цьому для визначення обмеження в розрахунку за календарний день необхідно місячний розмір мінімальної заробітної плати розділити на середньомісячну кількість календарних днів – 30,44. Механізм застосування такого обмеження наведено у Прикладах обчислення середньої заробітної плати (доходу) за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [49].

До розміру денної виплати, обчисленої з розрахунку мінімальної заробітної плати, відсоток, який залежить від страхового стажу, не застосовують.

При обчисленні середньої заробітної плати (доходу) для забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, вагітністю та пологами враховуються усі види заробітної плати (доходу) в межах граничної суми місячної заробітної плати (доходу), на яку нараховуються страхові внески на страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (включаючи догляд за хворою дитиною або хворим членом сім'ї) у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску.

Особливості обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням пов'язані із видом виплат і визначені у Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [44] та містяться у роз'ясненнях Міністерства соціальної політики України [86].

Підставою для нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є медичний висновок про тимчасову непрацездатність у Реєстрі медичних висновків в електронній системі охорони здоров'я.

11.6. Облік утримань з поточних виплат працівникам

Утримання – це суми, на які зменшується нараховані суми поточних виплат працівникам до їх виплати. Утримання є обов'язкові (згідно з податковим законодавством) та інші (неподаткові утримання – аліменти, добровільні відрахування до недержавних пенсійних фондів, профспілкові внески тощо).

До обов'язкових утримань належать:

податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО);

військовий збір (далі – ВЗ).

Суму оплати праці, що виплачується працівнику, можна представити формулою (11.6):

$$\text{Сума оплати праці до видачі} = \left[\text{Сума нарахованих поточних виплат, які підлягають оподаткуванню} - \text{Обов'язкові утримання}\right] + \text{Сума нарахованих поточних виплат, які не підлягають оподаткуванню} - \text{Інші утримання} \quad (11.6)$$

Об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб визначений статтею 163 Податкового кодексу України [38] і наведений на рисунку 11.4:

Рис. 11.4. Об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб відповідно до Податкового кодексу України [38]

У загальному випадку сума утримання ПДФО визначається за формулою (11.7):

$$\text{Сума ПДФО} = \text{Об'єкт оподаткування} \times \text{Ставку податку} \quad (11.7)$$

Статтею 167 Податкового кодексу України [38] визначено такі ставки податку на доходи фізичних осіб (табл. 11.2):

Таблиця 11.2

Ставки податку на доходи фізичних осіб

Ставка податку	База оподаткування, щодо якої застосовується ставка
18 %	доходи, нараховані (виплачені, надані), у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; перевищення суми пенсії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), щомісячного довічного грошового утримання, визначеної у підпункті 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, які отримуються платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом; пасивні доходи, крім зазначених у підпунктах 167.5.2 та 167.5.4 статті 167 Податкового кодексу України
9 %	доходи у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток
5 %	доходи у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування); продаж більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, та продаж об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років; продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда; успадкування спадкоємцями, які не є членами сім'ї першого та другого ступенів споріднення
0 %	продаж один раз на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, що перебувають у власності понад три роки (для резидентів та нерезидентів); продаж один раз на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (для резидентів та нерезидентів); успадкування членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступеня споріднення

Під час нарахування (надання) *доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є* вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені Податковим кодексом України, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою (11.8):

$$К = 100 : (100 – Сп), \qquad (11.8)$$

де К – коефіцієнт;

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

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

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму **податкової соціальної пільги** за її наявності.

Податкова соціальна пільга – це сума, яка визначається відповідно до Податкового кодексу України [38] і зменшує базу оподаткування ПДФО.

Податкова соціальна пільга становить 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року і застосовується до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку впродовж звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповід-

но до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

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

Податковим кодексом України [38] передбачено застосування різних розмірів податкової соціальної пільги для окремих випадків.

Вичерпний перелік підтверджуючих документів, які надають право для застосування податкової соціальної пільги у підвищеному розмірі, визначений у Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги [46].

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги та документів, що підтверджують право на застосування податкової соціальної пільги у підвищеному розмірі.

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

Тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України, встановлюється **військовий збір.**

Платниками військового збору є особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 Податкового кодексу України [38] платниками ПДФО.

Об’єктом оподаткування збором є доходи, визначені об’єктом оподаткування ПДФО, без урахування податкової соціальної пільги.

Ставка військового збору становить 1,5 % від об’єкта оподаткування.

Отже, військовий збір є доповненням до ПДФО і відображається разом з ПДФО в одній формі звітності – Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.

Крім обов’язкових утримань ПДФО та ВЗ із суми нарахованих поточних виплат можуть також утримуватися й інші суми, наприклад на основі виконавчого листа, постанови виконавця, наказу керівника підприємства або за власною заявою працівника. До таких утримань належать аліменти, відшкодування заподіяної підприємству шкоди, профспілкові внески, внески до благодійних фондів чи інших громадських організацій, погашення банківського кредиту, погашення наданої підприємством позики, суди тощо, оплата послуг пошти чи банку за переказ коштів (аліментів, внесків, погашення кредиту тощо). Зазначені утримання здійснюються після обов’язкових утримань ПДФО та ВЗ наприкінці місяця з огляду на остаточно нараховані виплати за місяць.

Під час кожної виплати заробітної плати загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20 %, а у випадках, окремо передбачених законодавством України, – 50 % заробітної плати, яка належить до виплати працівникові. У ході відрахування із заробітної плати за кількома виконавчими документами за працівником у будь-якому разі повинно бути збережено теж 50 % заробітку.

Обмеження не поширюються на утримання із заробітної плати під час відбування виправних робіт і стягнення аліментів на неповнолітніх дітей. У цих випадках розмір відрахувань із заробітної плати не може перевищувати 70 %.

11.7. Облік розрахунків за поточними виплатами працівникам

Оплата праці працівників підприємства здійснюється в першочерговому порядку. Усі інші платежі здійснюються підприємством після виконання зобов'язань щодо оплати праці.

Заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі забороняється.

Заробітна плата може виплачуватися банківськими чеками у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України за погодженням з Національним банком України.

Колективним договором, як виняток, може бути передбачено часткову виплату заробітної плати натурою (за цінами не вище собівартості) у розмірі, що не перевищує 30 % нарахованої за місяць, у тих галузях або за тими професіями, де така виплата, еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому виразі, є звичайною або бажаною для працівників, крім товарів, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Статтею 115 Кодексу законів про працю України [22] установлено, що *зарплата виплачується* працівникам регулярно в робочі дні у строки, обумовлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим профспілкою чи уповноваженим від трудового колективу, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. Тобто заробітна плата за першу половину місяця (аванс) має виплачуватись у період не пізніше з 16 по 22 число, а за другу половину – з 1 по 7 число. У разі коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, то заробітна плата виплачується напередодні.

Розмір авансу не може бути меншим від оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника. При цьому першою половиною місяця вважаються перші 15 календарних днів місяця.

Підставою для нарахування авансу за першу половину місяця є табель обліку робочого часу, який подається в бухгалтерію за першу половину місяця та за повний місяць відповідно до затвердженого на підприємстві графіка документообігу.

Документи для призначення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, через вагітність та пологи розглядаються та оформляється заява-розрахунок не пізніше десяти днів з дня їх надходження. Повідомлення про відмову в призначенні допомоги із зазначенням причин відмови та порядку оскарження видається або надсилається заявникові не пізніше п'яти днів після винесення відповідного рішення.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, вагітністю та пологами виплачується:

1) застрахованим особам, які працюють на умовах трудового договору (контракту), інших підставах, передбачених законом – у найближчий після дня призначення допомоги строк, установлений для виплати заробітної плати; суми допомоги, які підлягають оплаті за рахунок фонду соціального страхування виплачують з найближчою зарплатою після надходження грошей на спецрахунок;

2) добровільно застрахованим особам, застрахованим особам, які працюють на умовах цивільно-правового договору, здійснюють підприємницьку чи іншу діяльність – упродовж десяти днів після призначення допомоги.

Після проведення виплат за рахунок коштів Фонду страхувальник надсилає повідомлення про проведення виплат за формою, наведеною у додатку 2 Порядку фінансування страхувальників для надання матеріального забезпечення застрахованим особам у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та окремих виплат потерпілим на виробництві за рахунок коштів Фонду соціального страхування України [47]. Повідомлення може бути надіслано в електронному вигляді з використанням електронного цифрового підпису або надіслано листом з повідомленням, або надано безпосередньо до робочого органу виконавчої дирекції Фонду чи його відділення. Повідомлення надсилається страхувальником упродовж місяця з дня проведення виплат.

Відповідно до вимог ст. 115 Кодексу законів про працю України [22] та частини першої ст. 21 Закону України «Про відпустки» *заробітна плата працівникам за весь час щорічної відпустки виплачується* не пізніше ніж за три дні до початку відпустки. У разі необхідності отримання щорічної відпустки (або її частини) у стислі терміни (у зв'язку із сімейними обставинами, станом здоров'я тощо) в заяві про надання відпустки працівник може висловити своє бажання про отримання заробітної плати за неї в терміни, визначені між працівником та роботодавцем [55].

У разі звільнення всі суми, що належать працівникові, виплачують у день звільнення. Якщо працівник цього дня не трудився, то зазначені суми виплачують не пізніше наступного дня після пред'явлення звільненим працівником вимоги про розрахунок.

Для нарахування усіх видів виплат працівнику, які підлягають виплаті за поточний місяць, затверджені наступні регістри [64]*:*

1) розрахунково-платіжна відомість працівника (форма П-6);

2) розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма П-7).

Підприємство може застосовувати Відомість нарахування заробітної плати довільної форми, яка містить обов'язкові реквізити відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [53].

Відомості форми П-6 та П-7 призначені для групування нарахованих виплат, які належать до фонду основної, додаткової зарплати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати [20], а також усіх видів утримань з таких виплат. Тому їх доцільно використовувати для складання форми статистичної звітності – Звіту з праці 1-ПВ (квартальна).

Відповідно до Кодексу законів про працю України [22] та Закону України «Про оплату праці» [70] роботодавець зобов'язаний повідомити працівника про загальну суму нарахованих виплат з розшифровкою за їх видами. Розрахунково-платіжна відомість (форма П-6) цілком відповідає цій вимозі і може використовуватися як основа для формування розрахункового листка.

Отже, реєстрами аналітичного обліку нарахованих та виплачених поточних виплат, а також усіх видів утримань з них є розрахунково-платіжні відомості. Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Синтетичний облік виплат працівникам ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який призначено для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога у зв'язку з частковим безробіттям, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, зокрема обов'язкових утримань із заробітної плати призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». Суми утриманого ПДФО, зокрема, відображаються на субрахунку 641 «Розрахунки за податками», а військового збору – на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Відповідно до ст. 23 Закону України «Про оплату праці» [70] заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Отже, поточні виплати працівникам як резидентам, так і нерезидентам слід обов'язково здійснювати у гривні.

Виплачені суми працівникам у рахунок погашення заборгованості за поточними виплатами відображають за кредитом субрахунків 301 «Готівка в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

Для отримання коштів на погашення заборгованості перед працівниками за нарахованими виплатами чи перерахувати їх на зарплатні рахунки необхідно оформити і подати до банку платіжні доручення на сплату ПДФО, військового збору та ЄСВ, що відповідають даним виплатам. Так, згідно з пп. 168.1.2 Податкового кодексу України [38], ПДФО сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподатковуваного доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету або розрахункового документа на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок, визначений статтею 35^1 цього Кодексу. Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується

готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету впродовж трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Це саме стосується військового збору, оскільки його нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету здійснюють у тому самому порядку, що й ПДФО (пп. 1.4 п. 16 підрозділу 10 «Перехідних положень» Податкового кодексу України [38]).

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [67] також встановлена норма під час виплати зарплати одночасно надавати платіжку на перерахування відповідних сум ЄСВ або документи, що підтверджують фактичну сплату таких сум.

Для виплати зарплати готівкою з каси використовують Відомість на виплату готівки, наведену у додатку 1 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в України [54]. Цей документ містить інформацію про виплату готівки (не обов'язково зарплати) як працівникам підприємства, так і будь-яким фізичним особам, яким належать виплати готівкою від суб'єкта господарювання. Крім Відомості на виплату готівки, на загальну суму також складається видатковий касовий ордер.

Виплата заробітної плати здійснюється з каси підприємства в триденний термін, включаючи день отримання коштів з банку. Суми заробітної плати, які не виплачені готівкою вчасно, підлягають депонуванню – у відомості ставиться штамп чи напис «Депоновано» і суми повертають на рахунок у банк. Депоновану заробітну плату виплачують працівникам на їх вимогу.

Аналітичний облік депонованих сум ведеться в Журналі обліку депонованої заробітної плати або в реєстрі; синтетичний – на субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Кореспонденцію рахунків для відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за виплатами працівникам наведено в таблиці 11.3.

Таблиця 11.3

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за виплатами працівникам

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	**2**	**3**
Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	23	661
Нараховано заробітну плату працівникам за виправлення браку	24	661
Нараховано заробітну плату адміністративно-управлінському персоналу	92	661
Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту, продавцям	93	661
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників (22 %, 8.41 %)	23 24 92 93	651
Нараховано заробітну плату працівникам за час щорічної відпустки за рахунок резерву забезпечення виплат відпусток (компенсація за невикористану відпустку)	471	661
Нараховано ЄСВ на відпускні або на компенсацію за невикористану відпустку	471	651
Утримано ПДФО із заробітної плати	661	641
Утримано ВЗ із заробітної плати	661	652
Сплата ПДФО при виплаті заробітної плати	641	311
Сплата ВЗ при виплаті заробітної плати	642	311
Сплата ЄСВ на суму заробітної плати	651	311
Нараховано допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю за рахунок роботодавця (перші 5 днів тимчасової непрацездатності)	949	663
Нараховано допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю за рахунок Фонду соціального страхування (починаючи з 6-го дня і наступні)	378	663
Нараховано ЄСВ на суму допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	949	651
Утримано ПДФО із суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	663	641
Утримано ВЗ із суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	663	642

Продовження таблиці 11.3

1	2	3
Отримано кошти з Фонду соцстрахування на спецрахунок	313	378
Сплата ПДФО при виплаті допомоги по тимчасовій непрацездатності	641	311
Сплата ВЗ при виплаті допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	642	311
Сплата ЄСВ на суму допомоги у зв'язку тимчасовою непрацездатністю	651	311
Виплачено допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	663	301, 311
Виплачено заробітну плату	661	301, 311

При журнальній формі обліку регістром синтетичного обліку нарахованих поточних виплат працівникам є Журнал 5 або 5А. Для узагальнення сум про виплачені суми готівкою чи шляхом перерахування їх на зарплатні рахунки працівників передбачено використання Журналу 1. Суми утримань узагальнюються в Журналі 3 та відомості 3.6.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Сутність заробітної плати та характеристика фонду оплати праці.
2. Види заробітної плати, форми та системи оплати праці.
3. Облік відпрацьованого робочого часу.
4. Порядок нарахування погодинної заробітної плати.
5. Облік виробітку працівників.
6. Порядок нарахування відрядної заробітної плати.
7. Порядок нарахування виплат за середнім заробітком.
8. Облік утримань із заробітної плати працівників.
9. Аналітичний і синтетичний облік розрахунків з оплати праці.
10. Узагальнення заробітної плати.
11. Облік виплати заробітної плати.

Тестові завдання

1. Порядок розрахунку заробітку відрядників визначається:

а) кількістю відпрацьованого часу та часовою тарифною ставкою;

б) кількістю відпрацьованих днів та середньоденною ставкою;

в) кількістю виготовленої продукції та розцінками;

г) заробіток встановлюється у розмірах, визначених штатним розписом.

2. Яким записом нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва:

а) Д-т «Розрахунки з оплати праці», К-т «Виробництво»;

б) Д-т «Виробництво», К-т «Розрахунки за виплатами працівникам»;

в) Д-т «Розрахунки за виплатами працівникам» К-т «Готівка в національній валюті»;

г) Д-т «Готівка в національній валюті», К-т «Розрахунки за виплатами працівникам».

3. Який порядок визначення заробітної плати інженерно-технічного персоналу:

а) кількістю відробленого часу на часову тарифну ставку;

б) кількістю відроблених днів на середньоденну ставку;

в) кількістю виготовленої продукції на розцінки;

г) заробіток встановлюється у розмірах посадового окладу.

4. Яким записом у бухгалтерському обліку відображається операція з утримання податку з доходів фізичних осіб із заробітку робітників та службовців:

а) Д-т «Розрахунки за податками й платежами», К-т «Виробництво»;

б) Д-т «Розрахунки за виплатами працівникам», К-т «Розрахунки за податками й платежами»;

в) Д-т «Розрахунки за виплатами працівникам», К-т «Виробництво»;

г) Д-т «Розрахунки за податками і платежами», К-т «Готівка в національній валюті».

5. Яким записом у бухгалтерському обліку відображається операція виплати допомоги з тимчасової непрацездатності робітникам основного виробництва:

а) Д-т «Виробництво», К-т «Розрахунки за страхуванням»;

б) Д-т «Розрахунки з держаними цільовими фондами», К-т «Готівка в національній валюті»;

в) Д-т «Розрахунки за страхуванням», К-т «Розрахунки за виплатами працівникам»;

г) Д-т «Розрахунки з оплати праці»; К-т «Готівка в національній валюті».

6. Яким записом у бухгалтерському обліку відображається операція виплати відпускних робітникам основного виробництва:

а) Д-т «Виробництво», К-т «Забезпечення майбутніх витрат та платежів»;

б) Д-т «Забезпечення майбутніх витрат та платежів», К-т «Виробництво»;

в) Д-т «Розрахунки за виплатами працівникам», К-т «Готівка в національній валюті»;

г) Д-т «Забезпечення майбутніх витрат та платежів», К-т «Готівка в національній валюті».

7. Яка бухгалтерська проводка складається під час нарахування зарплати загальновиробничому персоналу:

а) Д-т 92 К-т 661;

б) Д-т 91 К-т 661;

в) Д-т 231 К-т 661;

г) Д-т 93 К-т 661.

8. Нарахована зарплата головному бухгалтеру. Вказати правильну відповідь:

а) Д-т 24 К-т 661,

б) Д-т 92 К-т 661;

в) Д-т 661 К-т 231;

г) Д-т 25 К-т 661.

9. Який зміст бухгалтерського запису Дт 231 Кт 651:

а) нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю працівникам основного виробництва;

б) проведено нарахування єдиного соціального внеску на суму зарплати працівників основного виробництва;

в) виплачено допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю працівникам основного виробництва;

г) перерахована органам соціального страхування заборгованість по платежах.

10. Податок із доходів фізичних осіб працівників підприємства:

а) сплачується за рахунок прибутку підприємства;

б) відноситься на витрати виробництва;

в) утримується з працівників підприємства;

г) сплачується за рахунок виручки підприємства.

11. Для визначення допомоги з тимчасової непрацездатності розраховують середню зарплату за попередні:

а) 2 місяці;

б) 6 місяців;

в)12 місяців.

12. Відпустку надають у:

а) календарних днях;

б) робочих днях;

в) календарних днях за винятком вихідних.

13. Заробітну плату робітникам-відрядникам нараховують на основі такого документа:

а) рапорт про виробіток;

б) табель відпрацьованого часу;

в) лімітно-забірна карта;

г) штатний розпис.

14. Заборгованість із заробітної плати відображається у балансі:

а) І розділі активу;

б) ІІІ розділі пасиву;

в) ІІ розділі пасиву;

г) ІІ розділі активу.

15. Податкова соціальна пільга – це:

а) мінімальна заробітна плата;

б) сума, на яку зменшують податок на доходи фізичних осіб;

в) сума, на яку зменшують оподатковуваний дохід фізичної особи;

г) сума витрат, понесених платником податку на доходи фізичних осіб, у зв'язку з придбанням товарів, на суму яких зменшують його загальнорічний оподатковуваний дохід.

16. Акордна форма оплати праці це:

а) оплата комплексу різних робіт із указанням часу їх виконання;

б) оплата праці залежно від кількості виготовленої продукції;

в) оплата виробленої продукції в межах встановлених норм за прямими розцінками, а понад норму – за підвищеними розцінками;

г) оплата праці залежно від кількості відпрацьованого часу.

17. Для обліку фактично відпрацьованого часу використовують:

а) журнал обліку робочого часу;

б) табель обліку робочого часу;

в) тарифні ставки;

г) маршрутний лист.

18. Що означає бухгалтерський запис Д-т 661 К-т 662:

а) нарахована заробітна плата за час відпустки;

б) виплата заробітної плати за час відпустки;

в) утримання із заробітної плати;

г) депонована заробітна плата, не отримана у строк.

19. Утримання із заробітної плати аліментів відображають записом:

а) Д-т 661, 663 К-т 641;

б) Д-т 661, 683 К-т 685;

в) Д-т 685 К-т 661, 663;

г) Д-т 661, 663 К-т 377.

20. Під час відшкодування за рахунок працівника матеріального збитку, завданого підприємству, складається бухгалтерський запис:

а) Д-т 661 К-т 375;

б) Д-т 661 К-т 947;

в) Д-т 661 К-т 471;

г) Д-т 661 К-т 24.

Практичні завдання

Завдання 11.1

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити по кожному працівнику суму нарахованої заробітної плати за вересень 202_ р., утримань з неї, суму до видачі.

Таблиця 1

Вихідні дані

Прізвище, ініціали	**Посада**	**Посадовий оклад (відрядна розцінка), грн**	**Відпрацьовано (кількість виготовленої продукції)**	**Додаткові дані**
Мельничук І.М.	Директор	11 250	19 днів	Сплачує аліменти на 1 дитину
Ткачук М.А.	Токар IV розряду	39,5	136 шт.	Має на утриманні 2-х дітей до 18 років

Календарний місячний фонд робочого часу – 22 дні.

За виконавчим документом розмір аліментів становить ¼ доходу працівника.

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку обчислені суми в таблиці:

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку виплат працівникам

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата директору Мельничуку І.М.			
2.	Нарахована заробітна плата токарю IV розряду Ткачуку М.А.			
3.	Утримано з доходу працівників суму податку на доходи фізичних осіб			
4.	Утримано з доходу працівників військовий збір			
5.	Утримано з доходу директора Мельничука І.М. аліменти			
6.	Виплачена заробітна плата працівникам			

Завдання 11.2

На основі наведених даних необхідно:

1. Розрахувати суму допомоги з тимчасової непрацездатності бухгалтеру підприємства Немченко А.А., страховий стаж якої 6 років 9 місяців.

Згідно з листком непрацездатності працівник хворів з 9 по 16 серпня 2021 р. За період 1серпня 2020 р. по 31 липня 2021 р. Немченко А.А. нараховані такі виплати:

– заробітна плата за окладом: 95 398 грн;

– одноразова неоподатковувана матеріальна допомога – 2 400 грн;

– допомога з тимчасової втрати працездатності за період з 03.02.2021 по 14.02.2021 включно (12 календарних днів) – 4 311 грн;

– оплата за дні відпустки з 05.06.2021 по 18.06.2021 (14 календарних днів) – 6 206 грн;

– премія за 4 квартал 2020 – 6 500 грн.

Суму нарахованої допомоги відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання 11.3

На основі наведених даних необхідно:

1. Обчислити суми нарахованої заробітної плати.

2. Розрахувати суми утримань із заробітної плати кожного працівника.

3. Визначити суми заробітної плати належної до виплати.

4. Обчислити суми нарахувань на заробітну плату працівників у вигляді єдиного соціального внеску за діючими тарифами.

5. Відобразити суми нарахованої заробітної плати, утримань з неї та суми нарахувань на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 3

Вихідні дані

Прізвище, ім'я, по батькові	**Посада**	**Нараховано, грн**				**Додаткові дані**
		Погодинно	**Премія (% від нарахованої заробітної за відпрацьований час)**	**За час відрядження**	**Лікарняні**	
Чорний Д.Г.	Директор	11 539	40	750		–
Болот В.І.	Офіс-менеджер	7 150	15		322	Інвалід 2 групи
Боднарчук Ю.В.	Начальник цеху	8 840	30	300		
Копитін В.М.	Слюсар	6 115	20	–	–	Має на утриутриманні 2 дітей до 18 років

Завдання 11.4

На основі наведених даних необхідно:

1. Обчислити місячну заробітну плату при застосуванні відрядно-прогресивної форми оплати праці.

2. Визначити суму утримань із заробітної плати, суму до видачі.

3. Скласти бухгалтерські проводки пов'язані зі здійсненими розрахунками.

Вихідні дані

Робітник виготовив за місяць 200 одиниць продукції, зокрема 40 одиниць – понад встановлене завдання. Розцінка за одиницю продукції виготовлену в межах виробничого завдання – 48,00 грн, за додатковий виробіток передбачено підвищення розцінки на 10 %.

Завдання 11.5

На основі наведених даних необхідно:

1. Нарахувати заробітну плату кожному робітникові щодо бригадної форми організації праці.

2. Визначити суми утримань із заробітної плати кожного робітника, суму до видачі.

3. Скласти бухгалтерські проводки пов'язані зі здійсненими розрахунками.

Вихідні дані

Заробітна плата бригади – 31 860,00 грн, розмір премії визначається у відсотках до заробітку по тарифу і становить 15 %.

Таблиця 4

Виписка з наряду на відрядні роботи

Прізвище, ім'я, по батькові	Розряд	Годинна тарифна ставка, грн	Відпрацьовано, год.	КТУ
Белинь М.М.	III	44,20	160	0,8
Шкварило О.М.	IV	46,60	150	0,9
Галечко П.П.	V	48,10	148	1,1
Кльоц М.О.	VI	50,20	140	1,0

Завдання 11.6

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити у таблиці нарахування й утримання аліментів у бухгалтерському обліку підприємства.

Вихідні дані

Згідно з отриманим виконавчим листом з бухгалтера Кривенко А.В. утримуються аліменти на користь неповнолітньої дитини в розмірі ¼ доходу працівника. У січні 202_ р. працівнику було нараховано:

заробітну плату – 8 630,00 грн;

щомісячну премію – 1 892,00 грн;

матеріальну допомогу на лікування – 1 800 грн.

Таблиця 5

Журнал господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1.	Нараховано заробітну плату працівникові			
2.	Нараховано допомогу на лікування			
3.	Утримано із заробітної плати: – – –			
4.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату			
5.	Перераховано до бюджету суми утриманих податків та відрахувань			
6.	Перераховано суму аліментів на карткових рахунок отримувача			
7.	Перераховано заробітну плату на картковий рахунок працівника			
8.	Видано з каси матеріальну допомогу на лікування			

Питання для самостійної роботи студентів

1. Структура та порядок розробки внутрішніх регламентів (колективний договір, штатний розпис, Положення про оплату праці, Положення про преміювання).

2. Характеристика тарифної системи оплати праці.

3. Тарифна сітка (схема посадових окладів) та їх використання для формування системи оплати праці на підприємстві.

4. Мінімальний посадовий оклад та мінімальна заробітна плата.

Термінологічний словник

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці.

Облік використання робочого часу – це табельний облік, який полягає в щоденній реєстрації явки працівників на роботу, всіх випадків запізнення і неявок (із зазначенням причини), а також часу простоїв, понаднормової роботи тощо.

Утримання із виплат – це суми, на які зменшується нараховані суми поточних виплат працівникам до їх виплати.

Податкова соціальна пільга – це сума, яка визначається відповідно до Податкового кодексу України і зменшує базу оподаткування ПДФО.

ТЕМА 12
ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ, ЗБОРАМИ ТА ІНШИМИ ОБОВ'ЯЗКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ

12.1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку податків і зборів

Основним нормативно-правовим актом, який 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, їх права та обов'язки, є Податковий кодекс України (далі – Податковий кодекс) [38].

Податкова система України достатньо складна і налічує значну кількість загальнодержавних і місцевих податків та зборів, таких як податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб тощо. Для забезпечення інформаційних потреб користувачів у частині нарахування та сплати податків та зборів використовується окрема підсистема обліку. Якщо звернутися до такого важливого нормативно-правового акта, як Податковий кодекс, то в ньому цю підсистему обліку названо ***«податковий облік»***. Цей термін багато разів повторюється в Податковому кодексі, хоча визначення терміна «податковий облік» у цьому Кодексі не наведено.

Водночас в економічній літературі підсистему обліку, яка забезпечує інформаційні потреби користувачів у частині нарахування та сплати податків та зборів, можуть називати по-іншому, наприклад «***облік для цілей оподаткування»*** [84].

Податковий кодекс висуває певні вимоги щодо ведення обліку для цілей, пов'язаних з нарахуванням податків та зборів. ***Для цілей оподаткування*** платники податків зобов'язані вести ***облік доходів, витрат та інших показників,*** пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку,

фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані ***бухгалтерського обліку*** та ***фінансової звітності*** щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Платники податку, які, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», застосовують ***міжнародні стандарти фінансової звітності,*** ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень Податкового кодексу. Такі платники податку при застосуванні положень цього Кодексу, в яких міститься посилання на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності.

Юридичні особи – платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним підпунктом 3 пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу, ведуть ***спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат*** з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Згідно з Інструкцією № 291 для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються у дохід бюджету, призначено ***рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». За кредитом*** рахунка 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 такі субрахунки:***

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки з страхування».

На субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» та ***644 «Податковий кредит»*** ведеться облік сум, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на додану вартість (докладніше про ці субрахунки буде сказано пізніше).

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Оскільки Податковим кодексом передбачено справляння багатьох податків та зборів, то підприємства для їх обліку можуть відкривати додаткові субрахунки. Наприклад, до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» доцільно відкрити додаткові субрахунки другого порядку, такі як 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість», 6412 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств», 6413 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб», 6414 «Розрахунки за акцизним податком», 6415 «Розрахунки за екологічним податком» тощо.

Якщо до певного податку чи збору входять окремі складові, які нараховуються і сплачуються окремо, то підприємство може відкрити додаткові субрахунки як другого, так і третього порядку. Наприклад, для обліку рентної плати можна відкрити субрахунок другого порядку 6416 «Розрахунки за рентною платою», а для обліку окремих складових рентної плати можна відкрити субрахунки третього порядку 64161 «Розрахунки за рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин», 64162 «Розрахунки за рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин», 64163 «Розрахунки за рентною платою рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України» тощо.

НП(С)БО 16 установлює, що ***податки, збори*** та інші, передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг), що відносяться ***до адміністративних витрат***. Проте нарахування податків та зборів може здійснюватися і без включення їх до адміністративних витрат чи до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Нарахування податків та зборів оформлюється ***бухгалтерською довідкою***.

12.2. Облік податку на додану вартість

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу.

Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається відповідно до Податкового кодексу як ***різниця*** між сумою ***податкового зобов'язання*** звітного (податкового) періоду та сумою ***податкового кредиту*** такого звітного (податкового) періоду.

При позитивному значенні суми, розрахованої як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду, така сума підлягає ***сплаті (перерахуванню) до бюджету*** у встановлені Податковим кодексом строки. Для ***перерахування податку до бюджету*** центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість***, реєстр платників***, в якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, звітний період та ***сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету***. На підставі такого реєстру орган, що здійснює ***казначейське обслуговування бюджетних коштів***, в якому відкриті рахунки

платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, не пізніше останнього дня строку, встановленого Податковим кодексом для самостійної сплати податкових зобов'язань, перераховує суми ПДВ до бюджету.

Як і для обліку інших податків, для обліку ПДВ використовується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», субрахунок ***641 «Розрахунки за податками»***. Для обліку ПДВ до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» доцільно відкрити додатковий субрахунок другого порядку, наприклад, 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість».

Під час ведення обліку ПДВ необхідно окремо відображати податкові зобов'язання з ПДВ та податковий кредит з ПДВ.

На субрахунку ***643 «Податкові зобов'язання»*** до рахунка 64 ведеться облік суми ПДВ, визначену з огляду на суму одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку ***644 «Податковий кредит»*** до рахунка 64 ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

У разі нарахування ПДВ необхідно враховувати так зване ***правило першої події***, яке зазвичай застосовується постачальником (продавцем) і покупцем під час здійснення операцій з постачання (продажу) та придбання товарів або послуг на митній території України.

У загальному випадку ***датою виникнення податкових зобов'язань*** з ПДВ з постачання товарів / послуг, відповідно до Податкового кодексу, ***вважається дата,*** яка припадає на податковий період, упродовж 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.

Датою виникнення податкових зобов'язань ***у разі ввезення товарів*** на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення.

Потрібно також враховувати, що ***датою віднесення сум ПДВ до податкового кредиту*** вважається ***дата тієї події, що відбулася раніше:***

а) дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів / послуг;

б) дата отримання платником податку товарів / послуг.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний ***скласти податкову накладну*** в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений Податковим кодексом термін.

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках ***обов'язкові реквізити***, передбачені Податковим кодексом, зокрема порядковий номер податкової накладної, дата складання податкової накладної тощо.

Податкова накладна складається на кожне ***повне або часткове постачання товарів / послуг,*** а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як ***попередня оплата (аванс)***.

При здійсненні операцій з постачання товарів / послуг ***платник податку – продавець*** товарів / послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, ***зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних*** та надати покупцю за його вимогою.

Єдиний реєстр податкових накладних – реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами. Продавцям ***важливо своєчасно реєструвати*** податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних, інакше до них будуть застосовуватися штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію цих накладних.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів / послуг, є ***для покупця*** таких товарів / послуг ***підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту***.

Отже, якщо продавець товарів чи послуг порушує строки реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, то цим від ***шкодить покупцеві*** цих товарів чи послуг, оскільки, не отримавши від продавця податкової накладної, яка зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, такий ***покупець не має права відобразити податковий кредит з ПДВ,*** що пов'язаний з придбанням зазначених товарів чи послуг.

Наприклад, платник ПДВ – продавець продає товари за ціною 10 000 грн, крім того ПДВ 2 000 грн, ціна товарів з ПДВ – 12 000 грн, при цьому ***першою подією*** при здійсненні цієї операції є отримання ***попередньої оплати,*** а другою подією є відвантаження товарів. Якщо платник ПДВ – продавець облік розрахунків з ПДВ веде на субрахунку другого порядку 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість», то ці операції у продавця можуть бути відображені бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 12.1.

Таблиця 12.1

Облік продажу товарів
(перша подія – отримання попередньої оплати)

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено отримання передньої оплати від покупця (перша подія)	12 000	311	681
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	2 000	643	6 411
3.	Відображено дохід від реалізації товарів (друга подія)	12 000	361	702
4.	Відображено суму ПДВ, що входить до продажної ціни товарів	2 000	702	643
5.	Зараховано залишки за субрахунками 361 та 681 (на суму відвантажених товарів у рахунок раніше отриманої попередньої оплати)	12 000	681	361

У платника ПДВ – продавця, який продає товари за ціною 10 000 грн, крім того ПДВ 2 000 грн, ціна товарів з ПДВ – 12 000 грн, ***першою подією*** при здійсненні операції продажу може бути ***відвантаження товарів***, а другою – отримання оплати за них. Якщо платник ПДВ – продавець облік розрахунків з ПДВ веде на субрахунку другого порядку 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість», то у продавця ці операції можуть бути відображені бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 12.2.

Таблиця 12.2

Облік продажу товарів
(перша подія – відвантаження товарів)

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено дохід від реалізації товарів (перша подія)	12 000	361	702
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	2 000	702	6 411
3.	Відображено отримання оплати від покупця (друга подія)	12 000	311	361

Зазначимо, що платник ПДВ – продавець може за необхідності відкрити до субрахунку другого порядку 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість» необхідні додаткові субрахунки третього порядку, на одному з яких він може окремо відображати нараховані податкові зобов'язання з ПДВ, за якими податкові накладні ще ***не зареєстровані*** в Єдиному реєстрі податкових накладних, а на другому субрахунку відображати податкові зобов'язання з ПДВ, за якими податкові накладні ***вже зареєстровані*** у Єдиному реєстрі податкових накладних. Це дозволить платнику ПДВ контролювати своєчасність реєстрації складених ним податкових накладних та уникати штрафів за прострочення строків реєстрації цих накладних.

Як було зазначено вище, ***покупцю*** товарів чи послуг для формування податкового кредиту з ПДВ важливо своєчасно отримати від продавця податкову накладну, яка ***вже зареєстрована*** в Єдиному реєстрі податкових накладних. Для додаткового контролю за правильністю формування податкового кредиту покупець може відкрити до субрахунку 644 «Податковий кредит» додаткові субрахунки другого порядку, наприклад, 6441 «Податковий кредит, не підтверджений зареєстрованою податковою накладною», та 6442 «Податковий кредит, підтверджений зареєстрованою податковою накладною».

Наприклад, платник ПДВ – покупець, який використовує зазначені вище субрахунки другого порядку 6441 та 6442, придбає товари за ціною 10 000 грн, крім того ПДВ 2 000 грн, ціна товарів з ПДВ – 12 000 грн. ***Першою подією*** при здійсненні цієї операції для покупця є перерахування за товари ***попередньої оплати***, а другою подією є отримання товарів. Якщо покупець облік розрахунків з ПДВ веде на субрахунку другого порядку 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість», то у нього ці операції можуть бути відображені бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 12.3.

Таблиця 12.3

Облік придбання товарів
(перша подія – перерахування попередньої оплати)

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено перерахування попередньої оплати за товари (перша подія)	12 000	371	311
2.	Відображено до отримання податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних, суму ПДВ, яку в майбутньому може бути включено до податкового кредиту з ПДВ	2 000	6 441	6 442
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних)	2 000	6 411	6 441
4.	Оприбутковано на склад товари, що надійшли від продавця (друга подія)	10 000	281	631
5.	Відображено суму ПДВ, що входить до продажної ціни товарів	2 000	6 442	631
6.	Зараховано залишки за субрахунками 371 та 631 (на суму отриманих товарів у рахунок раніше сплаченої попередньої оплати)	12 000	631	371

Якщо у такого платника ПДВ – покупця під час придбання товарів за ціною 10 000 грн, крім того ПДВ 2 000 грн, ціна товарів з ПДВ – 12 000 грн, ***першою подією*** буде ***отримання товарів***, а другою подією буде перерахування оплати за товари, то у покупця ці операції можуть бути відображені бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 12.4.

Таблиця 12.4

Облік придбання товарів
(перша подія – отримання товарів)

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано на склад товари, що надійшли від продавця (перша подія)	10 000	281	631
2.	Відображено до отримання податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних, суму ПДВ, яку в майбутньому може бути включено до податкового кредиту з ПДВ	2 000	6 441	631
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних)	2 000	6 411	6 441
4.	Відображено перерахування оплати за товари (друга подія)	12 000	631	311

Тепер розглянемо основні аспекти ***перерахування сум ПДВ*** до бюджету. Особам, які реєструються платниками ПДВ, ***автоматично відкриваються*** рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ-рахунки). Такі ПДВ-рахунки відкриваються виключно на підставі реєстру платників податку, який Державна податкова служба України надсилає Казначейству не раніше ніж за один робочий день до дати реєстрації особи платником податку.

Після впровадження системи електронного адміністрування ПДВ з'явився субрахунок ***315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»*** до рахунка 31 «Рахунки в банках». На ньому обліковують кошти на електронному ПДВ-рахунку, який Казначейство відкриває платникові ПДВ.

Зарахування коштів з поточного рахунку у банку ***на ПДВ-рахунок*** у Казначействі потрібно відобразити бухгалтерським записом:

Дебет 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Кошти платника податку, які надійшли на ПДВ-рахунок у Казначействі та які відображаються за дебетом рахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», пізніше будуть використовуватися ***для сплати до бюджету суми ПДВ***, яку нараховано цим платником до сплати за звітний місяць і відображено у податковій декларації з ПДВ, що подається за цей місяць.

Отже, зараз сплата до бюджету суми податкових зобов'язань з ПДВ, які нараховані платником податку за звітний місяць, ***здійснюється з ПДВ-рахунку в Казначействі***, а не з поточного рахунку платника податку, який відкритий у банку. Ця операція проводитися без участі платника ПДВ, її здійснює Казначейство. Перерахування суми податкових зобов'язань з ПДВ, які нараховані платником податку за звітний місяць, з ПДВ-рахунку у Казначействі до бюджету відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість»;

Кредит 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Якщо платнику ПДВ повертаються кошти з бюджету, то вони зараховуються на його ПДВ-рахунок, що відображається бухгалтерським записом:

Дебет 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;

Кредит 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість».

Якщо у податковій декларації з ПДВ утворилося ***від'ємне значення,*** то можна повернути кошти з ПДВ-рахунку у Казначействі на поточний рахунок підприємства у банку. Якщо Казначейство здійснює перерахування коштів з ПДВ-рахунку на поточний рахунок платника у банку, то ця операція відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

12.3. Облік податку на прибуток підприємств

Податок на прибуток підприємств – прямий загальнодержавний податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу ІІІ «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі Н(П)СБО 17) [39].

Витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

– тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;

– податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

– перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Податкова база активу і зобов'язання – оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті. Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю.

Для обліку податку на прибуток підприємств використовується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», субрахунок ***641 «Розрахунки за податками»***. Для обліку податку на прибуток підприємств до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» доцільно відкрити додатковий субрахунок другого порядку, наприклад, 6412 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств».

Згідно з Інструкцією № 291 на ***рахунку 98 «Податок на прибуток»*** ведеться облік ***суми витрат з податку на прибуток***, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до НП(С)БО 17.

За дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток» відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, ***за кредитом*** – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Схожі норми щодо визначення ***витрат з податку на прибуток*** містить НП(С)БО 17. Згідно з цим НП(С)БО ***витрати (дохід) з податку на прибуток*** – це загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Дізнатися про ***суму поточного податку на прибуток***, тобто суму податку на прибуток, яка визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства, можна з Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. У цій декларації є рядок ***06 «Податок на прибуток (позитивне значення)***, де і відображається поточний податок на прибуток.

Щодо ***відстроченого податкового активу*** зазначимо таке. На рахунку ***17 «Відстрочені податкові активи»*** ведеться облік суми податків на прибуток, що ***підлягає відшкодуванню*** в наступних звітних періодах внаслідок:

– тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування;

– перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, ***за кредитом*** – зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді. Сума відстроченого податкового активу визначається згідно з НП(С)БО 17.

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

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

За кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, ***за дебетом*** – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань. Визначення суми відстроченого податкового зобов'язання здійснюється згідно з НП(С)БО 17.

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

Отже, ***нарахування податку на прибуток підприємств*** за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» може здійснюватися у кореспонденції з дебетом рахунків:

- 98 «Податок на прибуток»;
- 17 «Відстрочені податкові активи» – якщо відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді;
- 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» – якщо зменшуються відстрочені податкові зобов'язання за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Наприклад, якщо у підприємства ***сальдо за дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи»*** на початок дня 1 січня звітного року становило 3 000 грн, а на кінець дня 31 грудня цього року сальдо за дебетом рахунку 17 становило 5 000 грн, то у нього за рік відбулося збільшення відстрочених податкових активів на 2 000 грн (5 000 грн – 3 000 грн). Для обліку податку на прибуток це підприємство використовує субрахунок другого порядку 6412 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств». Якщо поточний податок на прибуток, відображений в податковій декларації з податку на прибуток підприємств, становить 10 000 грн, то нарахування податку на прибуток відображається бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 12.5.

Таблиця 12.5

Нарахування податку на прибуток підприємств під час збільшення відстрочених податкових активів

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено збільшення залишку за дебетом рахунку 17 та нарахування частини податку на прибуток 5 000 грн – 3 000 грн = 2 000 грн	2 000	17	6 412
2.	Відображено за дебетом рахунку 98 нарахування другої частини податку на прибуток, щоб загальна сума нарахованого податку дорівнювала сумі, відображеній у податковій декларації 10 000 грн – 2 000 грн = 8 000 грн	8 000	98	6 412

У підприємства впродовж року можуть відбуватися ***зміни за кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»***. Наприклад, якщо у підприємства сальдо за кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на початок дня 1 січня звітного року становило 7 000 грн, а на кінець дня 31 грудня звітного року воно за кредитом рахунку 54 становило 4 000 грн, то у підприємства за рік відбулося зменшення відстрочених податкових зобов'язань на 3 000 грн (7 000 грн – 4 000 грн). Для обліку податку на прибуток це підприємство використовує субрахунок другого порядку 6412 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств». Якщо поточний податок на прибуток, відображений в податковій декларації з податку на прибуток підприємств, становить 12 000 грн, то нарахування податку на прибуток відображається бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 12.6.

Таблиця 12.6

Нарахування податку на прибуток підприємств при зменшенні відстрочених податкових зобов'язань

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Відображено зменшення залишку за кредитом рахунку 54 та нарахування частини податку на прибуток 7 000 грн – 4 000 грн = 3 000 грн	3 000	54	6 412
2.	Відображено за дебетом рахунку 98 нарахування другої частини податку на прибуток, щоб загальна сума нарахованого податку дорівнювала сумі, відображеній у податковій декларації 12 000 грн – 3 000 грн = 9 000 грн	9 000	98	6 412

Якщо для обліку податку на прибуток підприємств використовується субрахунок другого порядку 6412 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств», який відкрито до субрахунку 641 «Розрахунки за податками», то перерахування цього податку до бюджету відображається бухгалтерським записом:

Дебет 6412 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств»;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

12.4. Облік податку на доходи фізичних осіб та військового збору

Податок на доходи фізичних осіб – прямий загальнодержавний податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу.

Відповідно до Податкового кодексу платниками податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) є фізичні особи – резиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні та іноземні доходи чи володіють та/або користуються земельними ділянками (сільськогосподарськими угіддями), у частині мінімального податкового зобов'язання; фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерела в Україні; податкові агенти.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу включаються, зокрема, ***доходи у вигляді заробітної плати***, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту). Під час нарахування доходів у формі заробітної плати ***база оподаткування*** визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

До доходів у формі ***заробітної плати,*** інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами застосовується ***ставка ПДФО 18 %***.

Зауважимо, що до інших доходів можуть застосовуватися й інші ставки ПДФО. Наприклад, доходи у вигляді ***дивідендів*** за акціями та корпоративними правами, нараховані ***резидентами – платниками податку на прибуток підприємств*** (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування), оподатковуються ПДФО за ***ставкою 5 %***.

Доходи у вигляді ***дивідендів*** по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих ***нерезидентами,*** інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які ***не є платниками податку на прибуток,*** оподатковуються ПДФО за ***ставкою 9 %.***

Згідно з Податковим кодексом тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України, встановлено ***військовий збір***. ***Ставка*** військового збору становить ***1,5 %.***

Для узагальнення інформації про нарахування та сплату ***ПДФО та військового збору*** призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». ***За кредитом*** рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, ***за дебетом*** – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Облік податків ведеться на субрахунку ***641 «Розрахунки за податками»***, а для ведення окремого обліку ПДФО до субрахунку 641 доцільно відкрити додатковий субрахунок другого порядку, наприклад 6413 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб».

Якщо облік ПДФО підприємство веде на субрахунку 6413 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб», то утримання із заробітної плати працівників цього податку відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

Кредит 6413 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб».

Облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки з страхування», ведеться на субрахунку ***642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»***. Саме на цьому субрахунку потрібно вести облік ***військового збору***. Якщо підприємство є платником різних зборів, то для ведення окремого обліку військового збору до субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» необхідно відкрити додатковий субрахунок другого порядку, наприклад 6421 «Розрахунки за військовим збором».

Якщо облік військового збору підприємство веде на субрахунку 6421 «Розрахунки за військовим збором», то утримання із заробітної плати працівників цього збору відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

Кредит 6421 «Розрахунки за військовим збором».

Наприклад, підприємство, яке веде облік ПДФО та військового збору відповідно на субрахунках 6413 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб» та 6421 «Розрахунки за військовим збором», нарахувало працівнику, який належить до адміністративного персоналу, заробітну плату у розмірі 10 000 грн. Права на податкову соціальну пільгу цей працівник не має, відповідно із заробітної плати підприємство утримало ПДФО за ставкою 18 % у сумі 1 800 грн та військовий збір за ставкою 1,5 % у сумі 150 грн. Крім того, за рахунок підприємства-роботодавця нараховується і сплачується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за ставкою 22 % у сумі 2 200 грн. Ці операції відображається бухгалтерськими записами, наведеними у табл. 12.7.

Таблиця 12.7

Сплата ПДФО, військового збору та єдиного внеску при нарахуванні та виплаті заробітної плати

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Нараховано заробітну плату	10 000	92	661
2.	Нараховано за рахунок підприємства єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за ставкою 22 %	2 200	92	651
3.	Утримано із заробітної плати ПДФО за ставкою 18 %	1 800	661	6 413
4.	Утримано із заробітної плати військовий збір за ставкою 1,5 %	150	661	6 421
5.	Перераховано ПДФО до бюджету	1 800	6 413	311
6.	Перераховано військовий збір до бюджету	150	6 421	311

Продовження таблиці 12.7

1	2	3	4	5
7.	Перераховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	2 200	651	311
8.	Виплачено працівнику з каси заробітну плату 10 000 – 1 800 – 150 = 8 050 грн	8 050	661	301

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Сутність податків та їх класифікація.
2. Елементи податку та їх використання для нарахування суми податку.
3. Документування операцій зі сплати податків.
4. Документування ПДВ та акцизного податку.
5. Порядок документування господарських операцій з формування об'єктів оподаткування.
6. Аналітичний і синтетичний облік розрахунків за податками.
7. Порядок обліку доходів і витрат платниками СП.
8. Порядок обліку доходів і витрат платниками ПДФО.
9. Характеристика податкової звітності та порядок її складання.
10. Обов'язкові реквізити податкової декларації.
11. Порядок та терміни подання податкової звітності.

Тестові завдання

1. Оподатковуються податком на додану вартість операції платників з:

а) продажу товарів на митній території України;

б) ввезення товарів на митну територію України;

в) вивезення товарів за межі митної території України;

г) указане в пунктах а), б), в).

2. Заборгованість підприємства перед бюджетом з податку на додану вартість визначається як:

а) сума податкових зобов'язань з ПДВ;

б) сума податкового кредиту з ПДВ;

в) різниця між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту з ПДВ;

г) добуток ціни реалізації товару на ставку ПДВ.

3. Величина прибутку, яка підлягає оподаткуванню, визначається:

а) за даними бухгалтерського обліку, яка підлягає коригуванню на різниці, передбачені ПКУ;

б) шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на суму собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

в) шляхом зменшення суми доходів на суму амортизаційних відрахувань;

г) шляхом зменшення договірної вартості реалізації продукції з ПДВ на суму собівартості реалізованої продукції.

4. Нарахування податку на прибуток відображається у бухгалтерському обліку таким записом:

а) Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» К-т 641 «Розрахунки за податками»;

б) Д-т 98 «Податок на прибуток» К-т 641«Розрахунки за податками»;

в) Д-т 641 «Розрахунки за податками» К-т 98 «Податок на прибуток»;

г) Д-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними» К-т 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

5. Під час відображення в бухгалтерському обліку нарахування податку на додану вартість складається кореспонденція рахунків:

а) Д-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» К-т 371 «Розрахунки за виданими авансами»;

б) Д-т 641 «Розрахунки за податками» К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

в) Д-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції» К-т 641 «Розрахунки за податками»;

г) Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» К-т 641 «Розрахунки за податками».

6. За наявності відстрочених податкових активів у звітному періоді витрати (доходи) з податку на прибуток відображаються записом:

а) Д-т 98 «Податок на прибуток» Д-т 17 «Відстрочені податкові активи» К-т 641 «Розрахунки за податками»;

б) Д-т 98 «Податок на прибуток» К-т 17 «Відстрочені податкові активи» К-т 641 «Розрахунки за податками»;

в) Д-т 98 «Податок на прибуток» Д-т 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» К-т 641 «Розрахунки за податками»;

г) Д-т 98 «Податок на прибуток» К-т 641 «Розрахунки за податками» К-т 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

7. За звітний період здійснено такі операції: відвантажена продукція «А» з переходом права власності покупцям без попередньої оплати (з ПДВ) – 300 000 грн; відвантажена продукція «Б» з переходом права власності покупцям та отримана оплата в звітному періоді (з ПДВ) – 1 200 000 грн; отримана передоплата від покупців за продукцію «В» (з ПДВ) – 180 000 грн.

Сума доходів за звітний період:

а) 1 400 000 грн;

б) 1 680 000 грн;

в) 1 250 000 грн;

г) 1 150 000 грн.

8. Під час розрахунку податку на прибуток підприємства враховуються:

а) доходи від операційної діяльності;

б) доходи від операцій оренди / лізингу;

в) вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді;

г) суми попередньої оплати та авансів, які отримані в рахунок оплати вартості товарів, робіт, послуг.

9. Під час визначення оподатковуваного прибутку не враховуються:

а) платежі платника податку в сумі вартості товару на користь комітента за договорами комісії;

б) дивіденди;

в) витрати на врегулювання спорів у судах;

г) втрати від курсової різниці.

10. Платник податку на прибуток повинен амортизувати витрати:

а) на придбання основних засобів для використання в господарській діяльності;

б) на утримання основних засобів, що перебувають на консервації;

в) на самостійне виготовлення основних засобів для використання у господарській діяльності;

г) на ліквідацію основних засобів.

11. До об'єктів оподаткування ПДВ не належать операції з:

а) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів та вантажів залізничним транспортом;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) надання послуг страхування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону;

г) постачання послуг з проведення експертизи.

12. Підприємством у звітному періоді: відвантажена продукція «А» без попередньої оплати (з ПДВ) – 600 000 грн; відвантажена продукція «Б» та отримана оплата в звітному періоді (з ПДВ) – 1 800 000 грн; отримана передоплата від покупців за продукцію «В» (з ПДВ) – 240 000 грн.

Податкове зобов'язання з ПДВ за звітний період складає:

а) 440 000 грн;

б) 3 336 000 грн;

в) 340 000 грн;

г) 400 000 грн.

13. Підприємством у звітному періоді: перераховано аванс постачальнику матеріалів (з ПДВ) – 900 000 грн; отримано від постачальників сировини без попередньої оплати (з ПДВ) – 600 000 грн; отримані від постачальника матеріали (з ПДВ), передоплата за які була здійснена в попередньому звітному періоді – 180 000 грн.

Податковий кредит з ПДВ за звітний період складає:

а) 280 000 грн;

б) 250 000 грн;

в) 130 000 грн;

г) 180 000 грн.

14. Платниками акцизного податку є:

а) особи, які виробляють підакцизні товари на митній території України;

б) суб'єкти господарювання, які ввозять підакцизні товари на митну територію України;

в) особи, які виробляють підакцизні товари на митній території України з давальницької сировини;

г) усі відповіді правильні.

15. Прибуток до оподаткування не підлягає обов'язковому коригуванню на різниці відповідно до ПКУ, якщо річний дохід підприємства не перевищує:

а) 5 млн грн;

б) 20 млн грн;

в) 10 млн грн;

г) 25 млн грн.

Практичні завдання

Завдання 12.1

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки.

2. Обчислити суму податку на додану вартість, яка підлягає сплаті до бюджету за звітний період.

Таблиця 1

Вихідні дані

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1.	Отримано від ТОВ «Будсвіт» авансову оплату	33 960		
2.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ при авансовій оплаті	5 660		
3.	Оплачено рахунок ТОВ «Витязь» з акредитиву (авансова оплата)	21 600		
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ по авансовій оплаті	3 600		
5.	Оприбутковано матеріали отримані від ТОВ «Витязь»	72 000		
6.	Відображена сума ПДВ (дві проводки)	?		
7.	Зараховано авансову оплату в рахунок погашення заборгованості перед постачальником	?		
8.	Відображено реалізацію продукції ТОВ «Будсвіт» за відпускними цінами	240 000		
9.	Нараховано ПДВ (дві проводки)	?		
10.	Отримано пальне від ТОВ «Оліс-Трейд»	10 000		
11.	Відображена сума ПДВ	2 000		
12.	Погашено заборгованість перед бюджетом з ПДВ за звітний період	?		
13.	Нараховано екологічний податок	315,60		
14.	Нараховано податок з власників транспортних засобів при їх першій реєстрації	4 562		
15.	Утримано із заробітної плати працівників ПДФО	21 869,50		
16.	Погашено заборгованість перед бюджетом			
	з екологічного податку	?		
	податку з власників транспортних засобів	?		
	ПДФО	?		

Завдання 12.2

Вихідні дані

Підприємством у звітному періоді здійснені нижченаведені операції:

відвантажено продукції на суму 12 000 грн (зокрема, ПДВ – 2 000 грн);

отримано авансовий платіж від покупця на суму 1 500 грн (зокрема, ПДВ – 250 грн), у зв'язку з чим виписано податкову накладну;

перераховано постачальнику авансовий платіж за сировину в розмірі 3 600 грн платежу (зокрема, ПДВ – 600 грн) та отримано податкову накладну за цей вид;

отримано від постачальників матеріали для виробництва на суму 2 400 грн (зокрема, ПДВ – 400 грн);

нараховано амортизацію необоротних активів на суму 1 300 грн;

здійснено інші витрати підприємства – 2 950 грн;

авансові внески з податку на прибуток здійснені в розмірі 350 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Розрахувати величину податку на прибуток за звітний період.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та сплату податку на прибуток.

Завдання 12.3

Вихідні дані

За звітний період на підприємстві відбулися такі операції:

відвантажено покупцям виробниче обладнання без попередньої оплати – 600 000 грн з ПДВ;

здійснено витрати на матеріали (з ПДВ) – 1 200 000 грн з ПДВ;

нараховано амортизацію – 200 000 грн;

відвантажено товари та отримано оплату у звітному періоді – 3 000 000 грн з ПДВ;

здійснено витрати на заробітну плату та інші витрати – 1 500 000 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Розрахувати суму податку на прибуток.

2. Скласти кореспонденцію рахунків з нарахування та сплати податку на прибуток.

Завдання 12.4

Вихідні дані

У звітному періоді на підприємстві відбулися нижчезазначені операції:

відвантажено товари покупцям без попередньої оплати на суму 3 600 000 грн з ПДВ;

нараховано амортизацію необоротних активів у сумі 200 000 грн;

перераховано аванс постачальникам за матеріали у сумі 900 грн;

отримано від постачальника матеріали без попередньої оплати на суму 600 000 грн з ПДВ.

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити суму податку на додану вартість, яка підлягає сплаті до бюджету.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції, пов'язані з нарахуванням податкового кредиту та податкового зобов'язання з податку на додану вартість.

Завдання 12.5

На основі наведених даних необхідно:

Визначити суму податку на доходи фізичних осіб, військового збору.

Розрахунки представити у вигляді наведених таблиць.

Відобразити в обліку операції з нарахування податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Вихідні дані

Таблиця 2

Дані для виконання завдання

ПІБ	Вартість орендної плати без урахування ПДФО, ВЗ	Податок на доходи фізичних осіб	Військовий збір	Разом утримань	Вартість орендної плати з Урахуванням ПДФО, ВЗ
Сичов В.Д.	25 000				
Багрянець О.А.					54 000

Таблиця 3

Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1.	Нараховано орендну плату за користування нерухомим майном на користь фізичних осіб:			
	Сичов В.Д.			
	Багрянець О.А.			
2.	Утримано податок з доходів фізичних осіб:			
	Сичов В.Д.			
	Багрянець О.А.			
3.	Утримано військовий збір			
	Сичов В.Д.			
	Багрянець О.А.			
4.	Перераховано податок на доходи фізичних осіб до бюджету			
5.	Перераховано військовий збір до бюджету			
6.	Перераховано фізичним особам орендну плату на карткові рахунки:			
	Сичов В.Д.			
	Багрянець О.А.			

Завдання 12.6

Вихідні дані

Підприємство перерахувало 10.03.2021 авансовий платіж постачальнику за матеріали у сумі 9 000 грн, що становить 50 % вартості поставки. Податкову накладну отримано 12.03.2021 на суму ПДВ – 1 500 грн. Постачання матеріалів на підприємство здійснилося 04.04.2021 на суму 18 000 грн, зокрема ПДВ – 3 000 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку податковий кредит з податку на додану вартість.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Порядок складання податкової накладної з ПДВ.
2. Порядок складання акцизної накладної.
3. Порядок обліку доходів і витрат платниками єдиного податку.
4. Порядок обліку доходів і витрат фізичними особами-підприємцями платниками податку з доходів фізичних осіб.
5. Методика складання податкової звітності.
6. Обов'язкові реквізити податкової декларації.
7. Порядок та терміни подання податкової звітності.
8. Відповідальність платників податків за порушення норм податкового законодавства.

Термінологічний словник

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України.

Податок на прибуток підприємств – прямий загальнодержавний податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу ІІІ «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу.

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

ТЕМА 13
ОБЛІК ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

13.1. Сутність доходів як об'єкта бухгалтерського обліку

Визначення доходу як об'єкта бухгалтерського обліку, вимоги до визнання і розкриття у звітності наведено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1) [16], відповідно до якого ***«доходи»*** – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Наведене визначення не суперечить МСБО 18 «Дохід» [27], відповідно до якого «*дохід»* – це валове надходження економічних вигід упродовж періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі – НП(С)БО 15) [15].

Бухгалтерський облік доходів та відображення їх у фінансовій звітності ґрунтуються на принципах, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [53] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ключовими відносно доходів серед яких є:

нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише на підставі юридичної форми;

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

обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

НП(С)БО 15 «Дохід» [15] визначає формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства, які виникають за результатами таких подій (рис. 13.1):

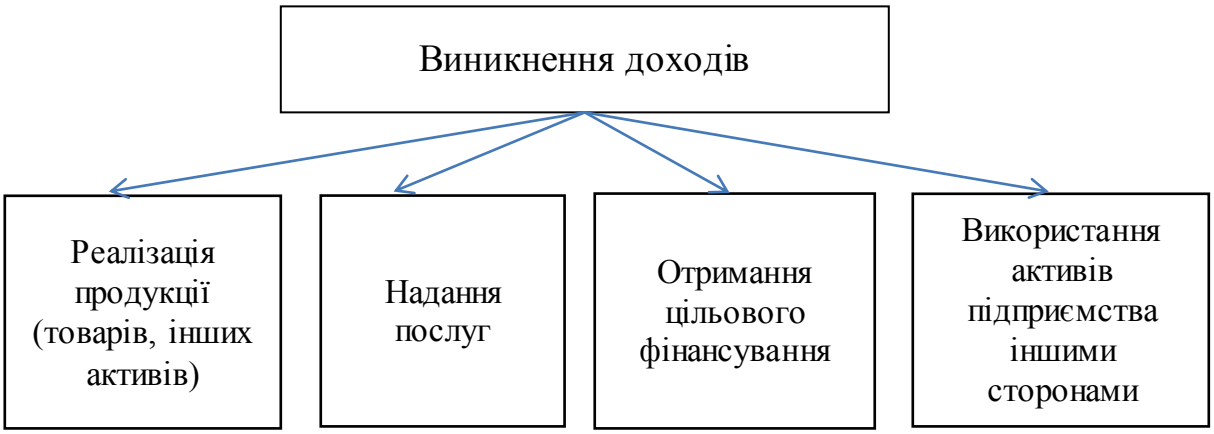

Рис. 13.1. Події, що обумовлюють виникнення доходів відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» [15]

13.2. Критерії визнання, оцінка та класифікація доходів

З огляду на визначення доходу загальними **умовами визнання доходу є:**

1) господарська операція викликає збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

2) оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Проте до кожної операції застосовуються окремі **критерії (умови) визнання доходу**, наведені в НП(С)БО 15 «Дохід» [15]. Крім того, ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це випливає із сутності такої господарської операції (операцій) (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Критерії визнання доходів для відображення в обліку

Види доходів	Критерії визнання доходів
1	**2**
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів)	1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); 2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); 3) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені
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: 1) можливості достовірної оцінки доходу; 2) імовірності надходження економічних вигод від надання послуг; 3) можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; 4) можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення. Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг). Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазнані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою

Продовження таблиці 13.1

1	2
Цільове фінансування (зокрема, кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств)	1) існує підтвердження того, що воно отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування; 2) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування
Цільове фінансування капітальних інвестицій	визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів
Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів	визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу
Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів	1) існує ймовірність надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією; 2) дохід може бути достовірно оцінений. Дохід має визнаватися у такому порядку: • *проценти* визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди; • *роялті* визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; • *дивіденди* визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.

2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.

3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

6. Надходження, що належать іншим особам.

7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

8. Сума балансової вартості валюти.

***Оцінка доходу*:** дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [27].

Сума доходу визначається на основі угоди між продавцем та покупцем і оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання. Здебільшого компенсація надається у грошовій формі або у формі грошових коштів, а дохід виражається у тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочення 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, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Дохід, який виникає в результаті обміну, оцінюється за справедливою вартістю отриманих активів, робіт або послуг, скоригованих на суму будь-яких переданих грошових коштів або 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.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Якщо актив отриманий безоплатно і забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів (наприклад, необоротний актив), то доходи визнаються на систематичній основі (дохід визнається одночасно й у сумі нарахованої амортизації) впродовж тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Якщо *дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений* і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазнані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» [15] визнані доходи класифікуються у бухгалтерському обліку за такими групами (табл. 13.2).

Таблиця 13.2

Групування доходів за НП(С)БО 15 «Дохід» [15]

Групи доходів	Тлумачення змісту
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів
Інші операційні доходи	суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо
Фінансові доходи	дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)
Інші доходи	дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов’язані з операційною діяльністю підприємства

Для цілей оподаткування у Податковому кодексі України [38] дохід поділяють за джерелами походження: дохід, з джерелом походження з України (пп. 14.1.54) та отриманий з джерел за межами України (пп. 14.1.55):

дохід з джерелом їх походження з України – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, зокрема, від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні;

дохід, отриманий з джерел за межами України, – будь-який дохід, отриманий резидентами, зокрема, від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, зокрема корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам.

З метою формування показників фінансової звітності ключовим критерієм класифікації доходів є вид діяльності (рис. 13.2).

Подана на рис. 13.2 класифікація доходів покладена в основу будови класу 7 «Доходи і результати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій [61].

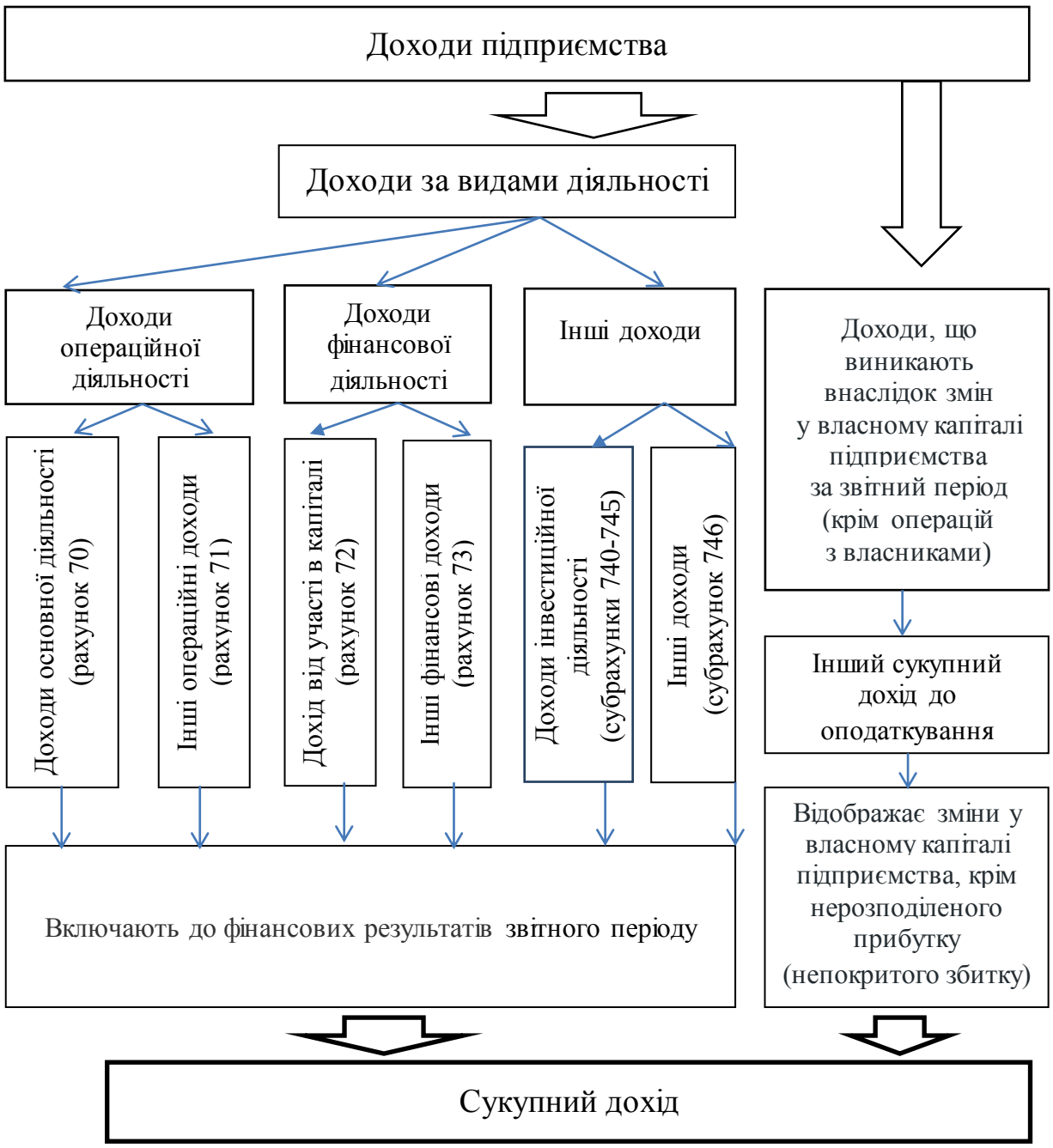

Рис. 13.2. Класифікація доходів

Доходи, які відповідають критеріям, визначеним у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, наводяться у розділі I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма 2). У розділі II Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.

Отже, сукупний дохід не відображається в обліку фінансових результатів підприємства, оскільки це розрахунковий показник, який визначається як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування.

Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Детальніше облік фінансових результатів діяльності підприємства та методику складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) розкрито в темах 15 і 16 цього посібника.

13.3. Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)

Дохід від реалізації – це поняття, що характеризує зміну натуральної форми продукції, робіт, послуг на вартісну в результаті процесу реалізації, який є важливим етапом кругообігу засобів підприємства.

Реалізація продукції, робіт, послуг – господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає передання права власності на окремі об'єкти іншим суб'єктам в обмін на визначену суму грошових коштів або боргових зобов'язань.

У фінансовому обліку дохід від реалізації відображають за принципом нарахування, відповідно до якого доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. При цьому обов'язково для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Суб'єкти малого підприємництва, які використовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, дохід від реалізації відображають за касовим методом. Цей метод передбачає відображення в обліку доходу від реалізації в момент отримання суб'єктом підприємницької діяльності на рахунок в банку або в касу грошових коштів, тобто виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

НП(С)БО 15 «Дохід» [15] та МСБО 18 «Дохід» [27] розмежовують дохід від продажу та дохід від надання послуг. Відповідно до національних стандартів та діючої практики дохід від реалізації класифікують на:

– дохід від реалізації готової продукції;

– дохід від реалізації товарів;

– дохід від реалізації робіт і послуг.

Крім того, і в національних, і в міжнародних стандартах операції, пов'язані із реалізацією продукції, товарів, виконанням робіт, наданням послуг в обмін на неподібні активи, також розглядаються як операції, що генерують дохід. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Критерії визнання доходу, що застосовуються до виручки від реалізації продукції (товарів, інших активів), наведено в табл. 13.1.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається з огляду на ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції (табл. 13.1). При цьому оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

– вивченням виконаної роботи;

– визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

– визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг повинна визначати облікова політика підприємства щодо визнання доходу і відображається у примітках до фінансової звітності.

Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг визнається одночасно з визнанням поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги. Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, яка визнається витратами підприємства.

Первинними документами, на підставі яких дохід від реалізації відображається в обліку, є накладні, транспортні накладні (автодорожні, залізничні, авіанакладні, коносамент, товарно-транспортні накладні), акти приймання виконаних робіт, товарні чеки, акти про реалізацію і видачу виробів кухні, акти про продаж і відпуск виробів кухні, акти про реалізацію готових виробів кухні за готівку тощо.

Згідно з первинними документами та накопичувальними реєстрами складають регістри аналітичного й синтетичного обліку доходів та розрахунків із покупцями й замовниками.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту або іншими напрямами, визначеними підприємством.

Синтетичний облік ведеться на рахунку 70 «Доходи від реалізації», який призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції».

702 «Дохід від реалізації товарів».

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

704 «Вирахування з доходу».

705 «Перестрахування».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 705 «Перестрахування» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестрахування. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестрахування, за кредитом – частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестрахування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

При журнальній формі обліку регістром синтетичного обліку доходів є журнал 6. Відображення на рахунках обліку доходів від реалізації наведено в табл. 13.3.

Таблиця 13.3

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Перша подія – відвантаження продукції, товарів, робіт, послуг		
Відвантажено продукцію, товари (виконано роботи, надано послуги) (з ПДВ)	36	70
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	70	643
Зареєстровано податкову накладну в ЄРПН	**643**	**641**
Отримано оплату від покупця	**31**	**36**
Перша подія – передоплата за продукцію, товари, роботи, послуги		
Отримано передоплату за продукцію, товари, роботи, послуги	**311**	**681**
Зареєстровано податкову накладну в ЄРПН	**643**	**641**
Відображено дохід від реалізації (відвантажено товари, надано послуги, виконано роботи)	**36**	**70**
Закрито розрахунки з ПДВ	**70**	**643**
Проведено залік заборгованостей	**681**	**36**
Коригування податкових зобов'язань у разі повернень товарів (робіт, послуг)		
Зменшено дохід на вартість поверненого товару	**704**	**361**
Відкориговано податкові зобов'язання за ПДВ (методом сторно)	**704**	**643**
Зареєстровано розрахунок коригування в ЄРПН (методом сторно)	**643**	**641**
Списано доходи від реалізації	**70**	**79**

У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2) у статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (зокрема, платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) відображається за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Джерелом інформації для заповнення цієї статті звіту є дебетові обороти субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Списання доходу від реалізації на фінансовий результат від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

13.4. Облік іншого операційного доходу

Інший операційний дохід – це сума усіх інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Склад інших операційних доходів відображено в табл. 13.2.

До операційної діяльності належать операції з необоротними активами та групою вибуття, утримуваних для продажу, які на дату балансу оцінюються за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума дооцінки балансової вартості необоротних активів або групи вибуття, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами. Винятком є активи, на які не поширюються вимоги НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» щодо методики оцінки, а саме: відстрочені податкові активи; активи, що пов’язані з виплатами працівникам після закінчення їх трудової діяльності; довгострокові фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю; довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; інвестиційну нерухомість, що оцінюється за справедливою вартістю.

Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожного виду доходу.

Облік інших операційних доходів ведуть у розрізі їх видів за субрахунками рахунка 71 «Інший операційний дохід», за кредитом якого відображається збільшення (одержання) доходу, за

дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

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 «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».

На субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства – пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 «Штрафи, пені, неустойки» узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності.

На субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунка 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства, від роялті, відсотки, отримані на залишки коштів на поточних рахунках в банках або депозитних рахунках до запитання, тощо.

Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про інші доходи від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за перестрахування, частки від страхових сум та страхових відшкодувань, належні до сплати перестраховиками, повернуті суми із централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

Первинними документами з обліку інших операційних доходів є: Прибутковий касовий ордер, виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, контракти та договори, документально оформлені рішення судових органів, Книга обліку розрахунків з депонентами, Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей тощо.

За журнальної форми обліку регістром синтетичного обліку доходів є Журнал 6. Відображення на рахунках інших операційних доходів наведено в табл. 13.4.

Списання інших операційних доходів на фінансовий результат від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Таблиця 13.4

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку інших операційних доходів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	**2**	**3**
Відображено додатну різницю між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю	311	711
Відображено від'ємну різницю між ціною купівлі іноземної валюти та її балансовою вартістю	333	711
Списано дохід від купівлі-продажу іноземної валюти на фінансовий результат	711	79

Продовження таблиці 13.4

1	2	3
Відображено дохід від передачі об'єкта ОЗ у фінансову оренду	181	712
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
Відображено надходження готівки в касу за реалізацію запасів	301	712
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
Відображено дохід від реалізації запасів, МШП	361	712
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
Списано дохід від реалізації інших оборотних активів на фінансовий результат	712	79
Нараховано доходи з оренди	377	713
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	713	641
Списано дохід від операційної оренди активів на фінансовий результат	713	79
Відображено позитивну курсову різницю із залишків валюти в касі	302	714
Нараховано позитивну операційну курсову різницю із залишків довгострокового кредиту банку у разі зниження курсу валюти	512	714
Списано дохід від операційної курсової різниці на фінансовий результат	714	79
Одержано в касу штрафи, пені, неустойки	301	715
Нараховано штраф за порушення умов договору	377	715
Списано дохід від нарахованих штрафів на фінансовий результат	715	79
Встановлено винну особу та віднесено на неї суми заподіяної шкоди за нестачі та втрати оборотних активів	375	716
Списано дохід від відшкодування раніше списаних активів на фінансовий результат	716	79
Відображено списання кредиторської заборгованості з авансів одержаних	681	717
Списано іншу кредиторську заборгованість після закінчення терміну позовної давності	685	717
Списано дохід від списання кредиторської заборгованості на фінансовий результат	717	79
Відображено безоплатне отримання виробничих запасів та МШП	20,22	718
Списано дохід від безоплатно одержаних оборотних активів на фінансовий результат	718	79
Відображено оприбуткування раніше не врахованих виробничих запасів та МШП	20,22	719
Списано інші доходи від операційної діяльності на фінансовий результат	719	79

У фінансовій звітності інші операційні доходи відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2) в статті 2120 «Інші операційні доходи». Джерелом інформації для заповнення цієї статті звіту є дебетовий оборот рахунка 71 «Інший операційний дохід» у кореспонденції з кредитом рахунка 791 «Результат операційної діяльності».

13.5. Облік доходу від участі в капіталі

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пп. 17 і 22 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [82].

Асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні [13]. Так, господарське товариство є залежним, якщо іншому (головному) господарському товариству належать двадцять або більше відсотків статутного капіталу товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю чи двадцять або більше відсотків простих акцій акціонерного товариства [Цивільного кодексу України].

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства. *Материнське (холдингове) підприємство* – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, відповідно до п. 12 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [82] на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором та об'єктом інвестування.

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

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» має такі субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства».

722 «Дохід від спільної діяльності».

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

За журнальної форми обліку регістром синтетичного обліку доходів є Журнал 6. Відображення на рахунках доходу від участі в капіталі наведено в табл. 13.5.

Таблиця 13.5

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку доходу від участі в капіталі

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Відображено збільшення балансової вартості фінансових інвестицій у частині чистого прибутку за звітний період об'єкта інвестування	141	721 (723)
Відображено зменшення балансової вартості фінансових інвестицій у частині збитку за звітний період об'єкта інвестування	961 (963)	141
Нараховано дивіденди	373	141
Отримано дивіденди	311	373
Списано дохід від участі в капіталі на фінансовий результат	721 (723)	79

Списання доходу від участі в капіталі на фінансовий результат від фінансових операцій здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

У фінансовій звітності дохід від участі в капіталі відображається у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2) в статті 2200 «Дохід від участі в капіталі». Джерелом інформації для заповнення цієї статті звіту є дебетовий оборот рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» у кореспонденції з кредитом рахунка 792 «Результат фінансових операцій».

13.6. Облік фінансових доходів та інших доходів

Інші фінансові доходи – це доходи, отримані від операцій з фінансовими інвестиціями, крім доходів, що обліковуються за методом участі в капіталі. Дохід, який виникає у результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів.

Умови визнання фінансових доходів та інших доходів наведено в табл. 13.1.

У бухгалтерському обліку інші фінансові доходи відображаються на підставі таких документів: контракти, рахунки, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Для синтетичного обліку фінансових доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», призначено рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має такі субрахунки:

731 «Дивіденди одержані».

732 «Відсотки одержані».

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 731 «Дивіденди одержані» узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 «Відсотки одержані» узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 73 «Інші фінансові доходи», зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями, а також відсотки, отримані за строковими депозитними вкладами.

Для обліку доходів, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи».

За кредитом рахунка 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 74 «Інші доходи» має такі субрахунки:

740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів».

741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

742 «Дохід від відновлення корисності активів».

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

746 «Інші доходи».

На субрахунку 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів» підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про доходи від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про визнані відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» доходи від відновлення корисності активів.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 «Інші доходи» узагальнюється інформація про інші доходи, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

За журнальної форми обліку регістром синтетичного обліку доходів є Журнал 6. Відображення на рахунках інших фінансових доходів та інших доходів наведено в табл. 13.6.

Списання інших фінансових доходів на фінансовий результат від фінансових операцій та інших доходів на фінансовий результат від іншої діяльності здійснюється на підставі розрахунків (довідок), оформлених працівником бухгалтерії.

У фінансовій звітності інші фінансові доходи відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2) у статті 2220 «Інші фінансові доходи», інші доходи – у статті 2240 «Інші доходи». Джерелом інформації для заповнення цих статей звіту є дебетовий оборот рахунка 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи» у кореспонденції з кредитом субрахунків 792 «Результат фінансових операцій» та 793 «Результат іншої діяльності» відповідно.

Таблиця 13.6

Кореспонденція рахунків для відображення в бухгалтерському обліку інших фінансових доходів та інших доходів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Відображено суми дивідендів за інвестиціями, що не є асоційованими, дочірніми або спільними підприємствами	373	731
Нараховано відсотки за облігаціями	373	732
Нарахування виплат у вигляді роялті	373	733
Списання інших фінансових доходів на фінансовий результат	73	79
Визнання інших доходів, у тому числі:	37	74
– доходу від реалізації фінансових інвестицій	37	741
– доходу від відновлення корисності активів	37	742
– доходу від неопераційних курсових різниць	37	744
– доходу від безплатно одержаних активів	37	745
– інших доходів	37	746
Списання інших фінансових доходів на фінансовий результат	73	79

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Критерії визнання та оцінка доходів.
2. Класифікація доходів.
3. Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).
4. Облік операційних доходів.
5. Облік фінансових доходів.
6. Облік інших доходів.

Тестові завдання

1. Основною діяльністю називається:

а) діяльність, пов'язана з придбанням і реалізацією необоротних активів, а також із фінансовими інвестиціями, які не належать до еквівалентів грошових засобів (інвестування у спільні, асоційовані та дочірні підприємства);

б) діяльність, пов'язана з придбанням цінних паперів та інших активів, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів, роялті), зростання власного капіталу або інших вигод для інвестора;

в) діяльність, викликана обставинами непереборної сили;

г) діяльність підприємства, яка вказана у статуті, спрямована на підтримку його функціонування та приносить основну частку доходу.

2. Відображення доходів від реалізації продукції іноземному покупцеві потребує облікового запису:

а) Д-т 361 К-т 703;

б) Д-т 362 К-т 703;

в) Д-т 362 К-т 312;

г) Д-т 362 К-т 701.

3. Сума ПДВ, яку отримано від замовника послуг на умовах передплати, відображається в обліку:

а) Д-т 36 К-т 641;

б) Д-т 701 К-т 641;

в) Д-т 643 К-т 641;

г) Д-т 703 К-т 641.

4. Дохід від участі в капіталі, який призначений для узагальнення даних про інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, обліковується на рахунку:

а) 70;

б) 72;

в) 74;

г) 79.

5. У фінансовому обліку результати діяльності визначаються на рахунку:

а) 44;

б) 79;

в) 70;

г) немає правильної відповіді.

6. Порядок обліку прибутку визначається національним стандартом бухгалтерського обліку:

а) 13 «Фінансові інструменти»;

б) 17 «Податок на прибуток»;

в) 15 «Дохід»;

г) 24 «Прибуток на акцію».

7. Дохід від продажу підприємством товарів у рахунок оплати зарплати своїм працівникам потребує облікових записів з кореспонденцією рахунків:

а) Д-т 661 К-т 702;

б) Д-т 661 К-т 703;

в) Д-т 641 К-т 702;

г) Д-т 702 К-т 661.

8. Закриття рахунків доходів передбачає такі облікові записи:

а) Д-т 79 К-т 70;

б) Д-т 70 К-т 79;

в) Д-т 44 К-т 70;

г) Д-т 70 К-т 44.

9. Визначення фінансового результату вимагає закриття рахунка 79 таким записом:

а) Д-т 79 К-т 98;

б) Д-т 79 К-т 44;

в) Д-т 98 К-т 79;

г) Д-т 443 К-т 79.

10. Що означає бухгалтерський запис: Д-т 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»; Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» К-т 26 «Готова продукція»:

а) покупцям повернено готову продукцію;

б) готову продукцію відвантажено покупцю;

в) покупцем акцентовано платіж за реалізовану продукцію;

г) правильна відповідь відсутня.

11. Витрати від знецінення запасів включаються до складу:

а) інших операційних витрат;

б) собівартості реалізованої продукції;

в) адміністративних витрат;

г) витрат на збут.

12. Підставою для визнання доходів від продажу продукції (товарів), згідно з НП(С)БО 15 «Доходи», є момент:

а) відвантаження товарів покупцю;

б) отримання авансу від покупця;

в) отримання грошових коштів від покупця за відвантажену їм раніше продукцію;

г) правильна відповідь відсутня.

13. Яка кореспонденція рахунків відображає зміст господарської операції: списано доходи від реалізації товарів на фінансові результати:

а) Д-т 702 К-т 793;

б) Д-т 702 К-т 791;

в) Д-т 701 К-т 791;

г) Д-т 703 К-т 791.

14. На рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображають:

а) за дебетом і кредитом вартість реалізованої продукції;

б) за дебетом – собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – вартість продукції за цінами реалізації;

в) за дебетом – суму непрямих податків (акцизний збір, ПДВ), а за кредитом – вартість продукції за цінами реалізації;

г) за дебетом – вартість продукції за цінами реалізації, а за кредитом – собівартість реалізованої продукції, суму непрямих податків.

15. Яка кореспонденція рахунків відображає зміст господарської операції: відображено дохід від реалізації виробничих запасів покупцям:

а) Д-т 712 К-т 377;

б) Д-т 377 К-т 712;

в) Д-т 791 К-т 20;

г) Д-т 701 К-т 20.

16. До доходів від інвестиційної діяльності відносять:

а) одержані штрафи, пені, неустойки;

б) дохід від реалізації майнових комплексів;

в) дохід від реалізації основних засобів;

г) відповіді б) і в).

17. Яка кореспонденція рахунків відображає зміст господарської операції: списано інші доходи на фінансові результати:

а) Д-т 74 К-т 79;

б) Д-т 793 К-т 74;

в) Д-т 73 К-т 791;

г) Д-т 74 К-т 793.

18. Дохід від реалізації необоротних активів включається до складу:

а) доходу від реалізації;

б) інших доходів;

в) чистого доходу від реалізації;

г) операційного доходу.

19. Об'єктом обкладання податком на додану вартість є:

а) фонд заробітної плати;

б) виручка;

в) прибуток;

г) готівка.

20. У звітному періоді підприємство отримало: винагороду за здане у фінансову оренду будівлю санаторію – 1 240 грн;, грошові кошти від комірника для відшкодування крадіжки товарів – 825 грн; дивіденди – 1 600 грн; дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості за придбані матеріальні ресурси – 2 000 грн; виручку від реалізації основних засобів – 5 000 (без ПДВ) грн; дохід від неопераційної курсової різниці – 2 000 грн.

Сума іншого операційного доходу становила:

а) 7 825 грн;

б) 2 825 грн;

в) 4 065 грн;

г) 4 825 грн.

21. Відображення виручки від реалізації основних засобів:

а) Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» К-т 746 «Інші доходи»;

б) Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті» К-т 10 «Основні засоби»;

в) Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» К-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

г) Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті» К-т 742 «Дохід від відновлення корисності активів».

22. До доходу від інвестиційної діяльності належить дохід від:

а) операційної курсової різниці;

б) неопераційної курсової різниці;

в) відшкодування раніше завданих збитків;

г) участі в капіталі.

23. Підприємство в звітному періоді отримало доходи: від реалізації основних засобів – 10 000 грн; від реалізації іноземної валюти – 47 000 грн; від неопераційної курсової різниці – 8 000 грн; від списання кредиторської заборгованості – 9 100 грн; від безоплатно отриманих необоротних активів – 31 000 грн.

Сума доходу від інвестиційної діяльності становила:

а) 88 000 грн;

б) 8 000 грн;

в) 41 000 грн;

г) 10 000 грн.

24. До інших фінансових доходів відносять:

а) дивіденди одержані;

б) відшкодування раніше списаних активів;

в) дохід від списання кредиторської заборгованості;

г) дохід від реалізації цінних паперів.

25. Сума доходу, одержаного за інвестиціями і визначеного за методом участі в капіталі, відображається в обліку записом:

а) Д-т 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» К-т 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

б) Д-т 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» К-т 721 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»;

в) Д-т 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» К-т 733 «Інші доходи від фінансових операцій»;

г) Д-т 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» К-т 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Практичні завдання

Завдання 13.1

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки, виконати необхідні розрахунки.

2. Обчислити дохід (виручку) від реалізації готової продукції, валовий та чистий дохід від реалізації за звітний місяць.

Таблиця 1

Вихідні дані

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	Вітчизняному покупцю відпущена готова продукція в кількості 800 шт. за ціною 1 892 грн, включаючи ПДВ, та відображено дохід від реалізації	?		
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	?		
3.	Іноземному покупцю відпущена готова продукція в кількості 5 000 шт. за ціною $100 за одиницю, відображено дохід від реалізації (курс НБУ на момент оформлення митної декларації – 26,60 грн за $1)	?		
4.	На поточний рахунок зарахована оплата за продукцію від вітчизняного покупця	34 5600		
5.	На валютний рахунок зараховані кошти від іноземного покупця (курс НБУ на отримання коштів – 26,50 грн за $1):			
	за отриману продукцію (5000 $)	?		
	попередня оплата (4800 $)	?		
6.	Вітчизняним покупцем повернена неякісна продукція в кількості 10 шт., внаслідок чого проведено коригування:			
	визнаного раніше доходу	?		
	податкового зобов'язання з ПДВ	?		
7.	Працівникам підприємства реалізована готова продукція у кількості 140 шт. за фактичною собівартістю одиниці продукції – 838 грн у рахунок погашення заборгованості з виплати заробітної плати та відображено:			
	дохід від реалізації	?		
	податкове зобов'язання з ПДВ	?		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
8.	Фізичній особі за готівку реалізовано 50 шт. продукції за ціною продажу 632 грн. За одиницю та відображено:			
	дохід від реалізації	?		
	податкове зобов'язання з ПДВ	?		
9.	Іншому підприємству безоплатно передано готову продукцію в кількості 20 шт. та відображено:			
	безоплатну передачу готової продукції	?		
	нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	?		
10.	На витрати операційної діяльності списана собівартість реалізованої за місяць продукції (*фактична собівартість одиниці реалізованої продукції становить 1 038 грн)*	?		

Завдання 13.2

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Скласти облікові записи, при необхідності виконати розрахунки.

2. Узагальнити інформацію про доходи за звітний період, обчислити доходи від реалізації, інші доходи операційної діяльності, доходи від фінансової, інвестиційної, іншої діяльності.

Таблиця 2

Вихідні дані

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Вітчизняному покупцеві відпущена готова продукція у кількості 600 шт. за ціною 648 грн (разом з ПДВ) та відображено:			
	дохід від реалізації			
	ПДВ			

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5
2.	На поточний рахунок зараховані:			
	% банку, нарахований на залишок коштів на рахунку	326,80		
	дебіторська заборгованість, раніше списана як безнадійна	11 085,20		
	дивіденди від інвестицій в асоційовані підприємства	1 8050		
	оплата від вітчизняного покупця за отриману готову продукцію	38 8800		
	попередня оплата від вітчизняного покупця	44 100		
	% за придбаними облігаціями	5 330		
	дивіденди від володіння акціями іншого підприємства	20 500		
	компенсація для часткового відшкодування збитків від стихійного лиха	19 000		
3.	Від іншого підприємства безоплатно отримані:			
	легковий автомобіль	5 600		
	будівельні матеріали	4 300		
4.	Обчислені та відображені курсові різниці:			
	позитивна курсова різниця від перерахунку залишку коштів на валютному рахунку	1 234,80		
	негативна курсова різниця від перерахунку кредиторської заборгованості іноземному постачальнику	3 116		
5.	Списані суми кредиторської заборгованості, за якими минули терміни позовної давності:			
	за розрахунками з вітчизняними постачальниками	8 740		
	за розрахунками з іншими кредиторами	1 645		
	за розрахунками з підзвітними особами	341,7		
6.	Від вітчизняного постачальника отримано товар на суму 135 000 грн (вартість разом з ПДВ) та відображено:			
	оприбуткування товару	?		
	податковий кредит з ПДВ	?		

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5
7.	Придбана партія товару реалізована іноземному покупцеві за договірною вартістю $ 34 000 (курс НБУ на момент продажу становить 27,60 грн за $ 1)	?		
8.	Під час інвентаризації виявлені лишки:			
	грошових коштів в касі	800		
	готової продукції на складі	6 400		
9.	На суму нарахованої амортизації по безоплатно отриманому об'єкту основних засобів відображено збільшення доходу від іншої діяльності	440		
10.	На валютний рахунок зарахована оплата від іноземного покупця в сумі $ 34 000 (діючий курс НБУ на момент зарахування коштів – 2714,05 за $ 100) та відображено:			
	погашення дебіторської заборгованості	?		
	курсову різницю	?		
11.	Іншому підприємству надані послуги з ремонту виробничого обладнання за договірною вартістю 13 266 грн, включаючи ПДВ, та відображено:			
	дохід від надання послуг	?		
	ПДВ	?		
12.	Реалізоване зайве обладнання за договірною вартістю 26 760 грн разом з ПДВ (первісна вартість обладнання 65 700 грн, сума нарахованого зносу – 49 320 грн) та відображено:			
	дохід від реалізації обладнання			
	податкове зобов'язання з ПДВ			
	вибуття основних засобів			
	списання залишкової вартості			
13.	На поточний рахунок зараховані кошти від продажу іноземної валюти	48 723		
14.	Нараховано орендну плату за передані в операційну оренду основні засоби	1 300		
15.	Оприбутковані запасні частини, отримані при розбиранні обладнання внаслідок його ліквідації	640		
16.	Одержані доходи від окремих видів діяльності списані на фінансові результати	?		

Завдання 13.3

Вихідні дані

Перелік доходів, отриманих підприємством у звітному році:

дохід від реалізації готової продукції – 200 000 грн;

дохід від реалізації основних засобів – 50 000 грн;

дохід від реалізації іноземної валюти – 30 000 грн;

дохід від неопераційної курсової різниці – 5 000 грн;

дохід від списання кредиторської заборгованості – 6 000 грн;

одержані штрафи за невиконання умов договору – 4 000 грн;

дохід від реалізації МШП – 2 000 грн;

дохід від безоплатно одержаних необоротних активів – 30 000 грн.

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Визначити суму іншого операційного доходу підприємства.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку списання доходів від іншої операційної діяльності на фінансові результати.

Завдання 13.4

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Скласти кореспонденції рахунків з реалізації послуг.

2. Визначити фінансовий результат, заборгованість покупців.

Вихідні дані

Реалізація послуг за звітний період становила 200 000 грн, крім того ПДВ. Собівартість реалізованих послуг – 150 000 грн. На рахунок надійшло 180 000 грн, в касу – 9 000 грн. За оренду основних засобів в касу отримано – 18 000 грн, зокрема ПДВ. Амортизація основних засобів, переданих в оренду – 6 000 грн. Адміністративні витрати склали 10 000 грн. Витрати на рекламу – 2 000 грн.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Критерії визнання доходів.

2. Склад, порядок визнання та оцінки чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг).

3. Методика оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг та визнання доходу.

4. Склад, порядок визнання та оцінки доходів від виконання робіт.

5. Особливості документування доходів та їх вплив на перелік показників документів з обліку операцій з відвантаження готової продукції (товарів), виконання робіт або надання послуг.

6. Методика складання регістрів з обліку доходів за їх видами.

Термінологічний словник

Асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Дохід від реалізації – це поняття, що характеризує зміну натуральної форми продукції, робіт, послуг на вартісну в результаті процесу реалізації, який є важливим етапом кругообігу засобів підприємства.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Інший операційний дохід – це сума усіх інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Інші фінансові доходи – це доходи, отримані від операцій з фінансовими інвестиціями, крім доходів, що обліковуються за методом участі в капіталі. Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Реалізація продукції, робіт, послуг – господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає передання права власності на окремі об'єкти іншим суб'єктам в обмін на визначену суму грошових коштів або боргових зобов'язань.

Роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським і суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

ТЕМА 14
ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

14.1. Сутність витрат, оцінка та класифікація

Будь-яке підприємство у процесі своєї діяльності витрачає грошові кошти, трудові ресурси, ТМЦ, вступає в товарно-грошові відносини з покупцями і постачальниками, використовує для виконання робіт та надання послуг наявні основні засоби, нематеріальні активи тощо з метою отримання прибутку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі – НП(С)БО 16) [10].

Об'єкт ***витрат*** – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат (п. 4 НП(С)БО 16) [10].

Витрати визнають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені (п. 6 НП(С)БО 16). Їх відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів (наприклад, реалізація товарів) або збільшенням зобов'язань (наприклад, нарахування заробітної плати працівникам або отримання послуг від підрядника) (п. 5 НП(С)БО 16) [10].

Важливою умовою визнання витрат є норма п. 7 НП(С)БО 16: витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. А витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [10].

Коли ж актив забезпечує отримання економічних вигід упродовж кількох звітних періодів, витрати визнають шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (п. 8 П(С)БО 16) [10].

Так, необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечувати економічні вигоди впродовж декількох років. Тому їх вартість включають до складу витрат певного періоду впродовж строку корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації.

Не визнають витратами (п. 9 П(С)БО 16) [10]:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередню (авансову) оплату запасів, робіт, послуг;
- погашення отриманих позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БО;
- балансову вартість валюти.

Визнані підприємством витрати в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначено ***рахунок 90 «Собівартість реалізації»***, що має субрахунки:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

14.2. Склад собівартості реалізованої продукції та порядок її формування

Собівартість, як складову витрат підприємства, норми п. 11 НП(С)БО 16 поділяють на два види:

– собівартість реалізованих товарів;

– собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

– виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована впродовж звітного періоду;

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

– наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі та

– постійні розподілені загальновиробничі витрати (п. 11 НП(С)БО 16) [10].

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

Згідно з п. 16 НП(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До ***постійних*** загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

До ***змінних*** загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) з огляду на фактичну потужність звітного періоду.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством самостійно.

Для формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) призначений рахунок ***23 «Виробництво»*** [21].

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Витрати, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції і не включаються до виробничої собівартості, є витратами періоду. Одна зі складових таких витрат – постійні нерозподілені загальновиробничі витрати.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

14.3. Облік адміністративних витрат та витрат на збут і порядок їх списання

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Такі витрати неможливо віднести до доходу певного звітного періоду, тому вони визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були здійснені. Накопичені протягом місяця ці витрати

щомісяця списуються на фінансовий результат (у дебет рахунка 79 «Фінансові результати»).

До адміністративних витрат, згідно з п. 18 НП(С)БО 16, належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

– витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

– витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

– витрати на врегулювання спорів у судових органах;

– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

– плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

– інші витрати загальногосподарського призначення.

Для відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства, призначений ***рахунок 92 «Адміністративні витрати».***

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання в кінці періоду на рахунок 79 «Фінансові результати» суми накопичених адміністративних витрат.

Таблиця 14.1

Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Нараховано зарплату управлінському персоналу	92	661	50 000
2.	Нараховано ЄСВ на ЗП управлінського персоналу	92	651	11 000
3.	Нараховано сторонній організації за послуги телефонного зв'язку (інші адміністративні витрати)	92	685	2 000
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	400
5.	Списано витрати на відрядження управлінського персоналу	92	372	5 000
6.	Нараховано амортизацію по ОЗ загальногосподарського призначення	92	131	3 000
7.	Списані паливно-мастильні матеріали, використані на загальногосподарські потреби	92	203	1 200
8.	Оплачено послуги банку з РКО	92	311	100
9.	Віднесено на адміністративні витрати поточного місяця частину залишку витрат майбутніх періодів (передплата періодичних видань)	92	39	600
10.	Списано на фінансовий результат суму адміністративних витрат	791	92	72 900

Витрати на збут – один із видів загальногосподарських витрат, який виникає у процесі операційної діяльності і не входить до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (п. 17 П(С)БО 16) [10].

До збутових відносять витрати підприємства, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) (п. 19 П(С)БО 16) [10].

– витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари;

– оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

– витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

– витрати на передпродажну підготовку товарів;

– витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

– витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

– витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

– витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку ***93 «Витрати на збут».***

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

Таблиця 14.2

Облік витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	Нараховано зарплату персоналу відділу збуту	93	661	40 000
2.	Нараховано ЄСВ на ЗП персоналу відділу збуту	93	651	8 800
3.	Нараховано сторонній організації за транспортування продукції до місця реалізації	93	685	2 000
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	400

Продовження таблиці 14.2

1	2	3	4	5
5.	Списано витрати на відрядження персоналу відділу збуту	93	372	7 000
6.	Нараховано амортизацію по будівлі власного магазину	93	131	300
7.	Списані паливно-мастильні матеріали, використані на потреби збуту	93	203	1 200
8.	Віднесено до витрат на збут поточного місяця частину залишку витрат майбутніх періодів (передплата за доступ до хмарного сервісу)	93	39	600
9.	Списано на фінансовий результат суму витрат на збут	791	93	60 000

У бухгалтерському обліку витрати на збут належать на витрати поточного періоду, тобто витрати періоду, у якому були здійснені, і відображаються на однойменному рахунку 93. За дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання суми накопичених витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

14.4. Облік інших операційних витрат і порядок їх списання

До інших операційних витрат включають:

– витрати на дослідження та розробки відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

– собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов’язаних з їх реалізацією;

– сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

– втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов’язаннями, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі й втрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойка;

– витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

– інші витрати операційної діяльності.

На рахунку ***94 «Інші витрати операційної діяльності»*** ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Рахунок 94 має субрахунки:

940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

941 «Витрати на дослідження і розробки»;

942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

946 «Втрати від знецінення запасів»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;

949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом субрахунків відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таблиця 14.3

Облік операційних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941	661,651	30 500
2.	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942	33	11 000
3.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20	21 000

Продовження таблиці 14.3

1	2	3	4	5
4.	Створено резерв сумнівних боргів	944	38	14 000
5.	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945	33	450
6.	Відображено суму уцінки МШП	946	22	3 000
7.	Списано на витрати поточного періоду недостачу товарів	947	28	7 000
8.	Визнано штрафні санкції за рішенням суду	948	64	1 700
9.	Відображено витрати, пов'язані з діяльністю дитячого дошкільного закладу	949	20	6 000
10.	Списано суму інших витрат операційної діяльності на фінансовий результат	791	94	94 650

14.5. Облік витрат іншої діяльності і порядок їх списання

До фінансових витрат відносять витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» (п. 27 (НП(С)БО 16).

Для обліку фінансових витрат призначено рахунок ***95 «Фінансові витрати»***, який має субрахунки:

951 «Відсотки за кредит», на якому ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків; та

952 «Інші фінансові витрати» призначений для обліку витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі (п. 28 НП(С)БО 16). Для обліку таких витрат передбачено ведення рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» із застосуванням субрахунків:

961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» (ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків).

962 «Втрати від спільної діяльності» (ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків).

963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» (ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків).

Після завершення звітного фінансового року в бухгалтерії підбивають остаточні підсумки роботи підприємства за рік – порівнюють доходи звітного періоду та витрати, понесені для їх отримання, і визначають фінансовий результат.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності підприємства (операційна, фінансова та інша) із періодичністю, установленою в обліковій політиці (місяць, квартал, рік). Для узагальнення інформації про фінансові результати в бухгалтерському обліку призначено однойменний рахунок 79, який має три субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності» (за кредитом субрахунку відображаються в порядку закриття рахунків доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – у порядку закриття рахунків обліку собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративні, збутові, інші операційні витрати (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Пунктом 29 НП(С)БО16 визначено склад інших витрат, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

– собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

– втрати від зменшення корисності необоротних активів;

– втрати від безоплатної передачі необоротних активів;

– втрати від неопераційних курсових різниць;

– сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

– витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

– залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

– інші витрати діяльності.

Для відображення інших витрат Планом рахунків передбачено субрахунки:

970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів» для узагальнення інформації про витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами;

971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій», на якому відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією;

972 «Втрати від зменшення корисності активів» для відображення втрат від зменшення корисності активів. Втрати від зменшення корисності активів визнаються відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»;

974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», на якому відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» для відображення суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій;

976 «Списання необоротних активів» для відображення залишкової вартості списаних необоротних активів та витрати, пов'язаних з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж);

977 «Інші витрати діяльності», на якому відображаються інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 97 «Інші витрати».

Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

Облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток, з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу та визначається відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» ведеться на рахунку 98 «Податок на прибуток». На цьому рахунку також ведеться облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

792 «Результат фінансових операцій» (за кредитом субрахунку відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат із рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Втрати від участі в капіталі»);

793 «Результат іншої діяльності». За кредитом субрахунку відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати»).

14.6. Аналітичний і синтетичний облік витрат

Облікові регістри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [58].

Форма бухгалтерського обліку як певна система регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Розріз (деталізація) аналітичної інформації у регістрах бухгалтерського обліку підприємством може розширюватися, змінюватися [31].

Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи застосовується Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1 обліку руху запасів. В обох варіантах Журналу є однаковими за змістом і порядком заповнення розділи I (з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 у дебет рахунків), II «Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати» та IV «Аналітичні дані до рахунку 28 «Товари».

Усі витрати по підприємству в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. У цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Для цього з графи «Усього» Журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 переносяться дані про витрати підприємства, які за побудовою журналів відображені у відповідних регістрах.

Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», у складі Журналу 5 ведуть розділ ІІІ «Витрати діяльності».

Дані за рядком «Усього за розділом ІІІ» Журналу 5 переносяться до Головної книги. Підсумки рядків наводяться як фактичні витрати за наведеними напрямами (статтями) витрат операційної діяльності, а в окремо визначеній графі накопичуються такі дані для складання звітності за період з початку року.

У розділі ІІІ підприємства вказують об'єкти витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об'єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва).

Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності» у складі Журналу 5 А, ведуть розділи ІІІ А «Витрати діяльності» і ІІІ Б «Витрати за елементами».

На підставі первинних облікових документів (та/або аркушів-розшифровок) на витрачання виробничих запасів, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи тощо записуються у визначені для цього графи розділу ІІІ Б за складовими відповідних елементів витрат. Також в окремих графах розділу ІІІ Б з Журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з аркушів-розшифровок до них) записуються дані про складові відповідних елементів витрат.

Рахунки класу «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства.

14.7. Облік витрат за елементами

П. 21 НП(С)БО 16 визначено, що витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

– матеріальні затрати;

– витрати на оплату праці;

– відрахування на соціальні заходи;

– амортизація;

– інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

– сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;

– палива й енергії;

– будівельних матеріалів;

– запасних частин;

– тари й тарних матеріалів;

– допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати» (п. 22 НП(С)БО16) [10].

Згідно з п. 23 НП(С)БО 16 до складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

– заробітна плата за окладами й тарифами;

– премії та заохочення;

– матеріальна допомога;

– компенсаційні виплати;

– оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;

– інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи (п. 24 НП(С)БО 16).

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів (п. 25 НП(С)БО 16) [10].

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених у пп. 22–25 цього Національного положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства впродовж звітного періоду за економічними елементами призначені рахунки класу 8.

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» призначений для узагальнення інформації про матеріальні витрати на звітний період на таких субрахунках для обліку матеріальних витрат за їх видами:

801 «Витрати сировини і матеріалів» – для обліку витрат основних і допоміжних матеріалів у діяльності підприємства;

802 «Витрати покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів»;

803 «Витрати палива й енергії», на якому узагальнюється інформація про витрати палива й енергії всіх видів, використаних на технологічні й інші операційні цілі, в тому числі на виробництво з палива тепло- й електроенергії, спожитих в операційній діяльності;

804 «Витрати тари і тарних матеріалів»;

805 «Витрати будівельних матеріалів»;

806 «Витрати запасних частин»;

807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»;

808 «Витрати товарів», на якому ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу;

809 «Інші матеріальні витрати», на якому відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого і невиробничого характеру (проведення випробування сировини і матеріалів; транспортні послуги, що є складовою технологічного процесу виробництва, тощо).

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» призначений для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період і має такі субрахунки:

811 «Виплати за окладами і тарифами», на якому узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до прийнятої на підприємстві системи оплати праці;

812 «Премії і заохочення» для узагальнення інформації про витрати на виплату додаткової зарплати;

813 «Компенсаційні виплати», на якому узагальнюється інформація про гарантійні і компенсаційні виплати персоналу, пов’язані з індексацією зарплати тощо;

814 «Оплата відпусток» для відображення інформації про відпустки або резерв;

815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»;

816 «Інші витрати на оплату праці».

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» призначений для узагальнення інформації про витрати і відрахування на соціальні заходи щодо субрахунків:

821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;

824 «Відрахування на індивідуальне страхування».

Рахунок 83 «Амортизація» призначений для узагальнення інформації про суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів.

Для обліку амортизації основних засобів використовується субрахунок 831, інших необоротних матеріальних активів – субрахунок 832. На субрахунку 833 відображаються дані про амортизацію нематеріальних активів.

Рахунок 84 «Інші операційні витрати», на якому враховуються операційні витрати, що не відображаються на інших рахунках класу 8, зокрема:

– вартість робіт, послуг сторонніх підприємств;

– сума податків, зборів, крім податку на прибуток;

– втрати від курсових різниць, псування цінностей, списання уцінки активів;

– знецінення запасів;

– сума фінансових санкцій тощо.

Номер субрахунку за видами витрат встановлюється підприємством самостійно.

за дебетом рахунків 80, 81, 82, 83, 84 відображаються суми визнаних матеріальних витрат, витрат на оплату праці, належна сума відрахувань на соціальні заходи, сума нарахованих амортизаційних відрахувань і визнаних інших операційних витрат, а за кредитом – їх списання:

– на рахунок 23 «Виробництво» списуються витрати, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції, робіт і послуг, до витрат допоміжних виробництв;

– на рахунки класу 9 «Витрати діяльності» списуються витрати, які належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат;

– на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не використовує рахунки класу 9.

Рахунок 85 «Інші витрати» призначений для обліку витрат на інвестиційну і фінансову діяльність підприємства, а також витрат, пов'язаних із запобіганням надзвичайним подіям і ліквідацією їх наслідків. На ньому ж узагальнюється інформація про суму податків на прибуток. Ці витрати є витратами періоду і не можуть збільшувати вартість активів підприємства.

За дебетом рахунка 85 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – їх списання на рахунок ***79 «Фінансові результати».***

14.8. Облік витрат майбутніх періодів

Визначення терміну витрати майбутніх періодів у НП(С)БО відсутнє. Але якщо звернутися до Плану рахунків і Інструкції з його застосування, то і сама назва рахунка ***39 «Витрати майбутніх періодів»*** і призначення цього рахунку дають відповідь на питання щодо тлумачення такого виду витрат.

Рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

До витрат, облік яких ведеться на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», належать:

- витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;
- з освоєнням нових виробництв та агрегатів;
- сплачені авансом орендні платежі;
- оплата страхового поліса;
- оплата торгового патенту;
- передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

За дебетом рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду. Приклади відображення частини витрат майбутніх періодів, що належать до поточних витрат періоду, наведені в обліку адміністративних витрат і витрат на збут цього розділу.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Сутність витрат, критерії їх визнання та класифікація.
2. Облік загальновиробничих витрат.
3. Облік адміністративних витрат.
4. Облік витрат на збут.
5. Облік інших операційних витрат.
6. Облік витрат іншої діяльності.
7. Аналітичний і синтетичний облік витрат виробництва.
8. Узагальнення витрат діяльності за звітний період.
9. Облік витрат за елементами.

Тестові завдання

1. Собівартість реалізованих основних засобів включається до складу:

а) інших операційних витрат;

б) собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

в) інших витрат;

г) адміністративних витрат.

2. Витрати включаються до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) на підставі принципу:

а) економічності;

б) доцільності;

в) нарахування та відповідності доходів і витрат;

г) автономності.

3. Витрати на збут списуються на:

а) витрати діяльності;

б) собівартість реалізованої продукції;

в) фінансові результати діяльності;

г) виробничу собівартість продукції.

4. 03.01.20__ підприємство сплатило 6 000 грн за періодичну пресу за І півріччя. Витрати за січень 20__року становлять:

а) 1 000 грн – інші операційні витрати;

б) 1 000 грн – адміністративні витрати;

в) 6 000 грн – адміністративні витрати;

г) 6 000 грн – витрати майбутніх періодів.

5. Підприємство у звітному періоді: списало собівартість реалізованої продукції – 1 200 000 грн; нарахувало зарплату управлінському персоналу – 800 000 грн; нарахувало амортизацію офісу підприємства – 2 000 грн; сплатило послуги залізниці з відвантаження готової продукції – 3 000 грн.

Витрати звітного періоду становили:

а) 1 200 000 грн;

б) 2 002 000 грн;

в) 805 000 грн;

г) 2 000 000 грн.

6. Списання адміністративних витрат на фінансові результати відображається записом:

а) Д-т 92 «Адміністративні витрати» К-т 441 «Прибуток нерозподілений»;

б) Д-т 791 «Результат операційної діяльності» К-т 92 «Адміністративні витрати»;

в) Д-т 441 «Прибуток нерозподілений» К-т 92 «Адміністративні витрати»;

г) Д-т 442 «Непокриті збитки» К-т 92 «Адміністративні витрати».

7. Собівартість реалізованої продукції відображається бухгалтерським проведенням:

а) Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

б) Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» К-т 23 «Виробництво»;

в) Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» К-т 26 «Готова продукція»;

г) Д-т 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» К-т 26 «Готова продукція».

8. Витрати на збут продукції списуються в дебет рахунка:

а) 23 «Виробництво»;

б) 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

в) 791 «Результат операційної діяльності»;

г) 441 «Прибуток нерозподілений».

9. Підприємство у звітному періоді: сплатило вартість рекламних послуг у сумі 6 000 грн, зокрема ПДВ – 1 000 грн; сплатило відсотки за короткостроковий кредит – 2 000 грн; нарахувало від'ємну курсову різницю з експорту готової продукції – 1 200 грн; сплатило штрафні санкції за порушення податкового законодавства – 320 грн; нарахувало матеріальну допомогу робітникам підприємства – 1 760 грн.

Сума інших витрат операційної діяльності становить:

а) 6 200 грн;

б) 6 520 грн;

в) 2 080 грн;

г) 3 280 грн.

10. До адміністративних витрат відносять:

а) витрати на професійні послуги;

б) витрати на ремонт тари;

в) витрати на дослідження та розробки;

г) витрати, пов'язані із реалізацією продукції.

11. Відсотки за користування короткостроковим банківським кредитом належать до:

а) втрат від участі у капіталі;

б) фінансових витрат;

в) інших операційних витрат;

г) інших витрат.

12. Витрати інвестиційної діяльності підприємства списуються на:

а) витрати діяльності;

б) собівартість реалізованої продукції;

в) фінансові результати діяльності;

г) виробничу собівартість продукції.

13. Відображено суму уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій:

а) Д-т 377 К-т 746;

б) Д-т 976 К-т 10, 11, 12;

в) Д-т 975 К-т 10, 11, 12, 14, 35;

г) Д-т 976 К-т 66, 65, 685.

14. Списано балансову (залишкову) вартість ліквідованих необоротних активів:

а) Д-т 377 К-т 746;

б) Д-т 976 К-т 10, 11, 12;

в) Д-т 975 К-т 10, 11, 12, 14, 35;

г) Д-т 976 К-т 66, 65, 685.

15. Списані різні витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів:

а) Д-т 377 К-т 746;

б) Д-т 976 К-т 10, 11, 12;

в) Д-т 975 К-т 10, 11, 12, 14, 35;

г) Д-т 976 К-т 66, 65, 685.

Практичні завдання

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки.

2. Зробити необхідні розрахунки, обчислити загальні суми адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат.

Упродовж місяця по підприємству здійснені такі господарські операції:

Таблиця 1

Вихідні дані

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	Обчислені та списані витрати на службові відрядження працівників:			
	директора підприємства	15 200		
	менеджера відділу збуту	12 840		
	директора бази відпочинку	11 860		
2.	Нарахована заробітна плата:			
	працівникам апарату управління підприємства	138 800		
	працівникам відділу збуту	93 550		
	працівникам бази відпочинку	18 420		
3.	Проведено відрахування на соціальне страхування (ЄСВ) від заробітної плати:			
	директора підприємства	?		
	менеджера відділу збуту	?		
	директора бази відпочинку	?		
	працівникам апарату управління підприємства	?		
	працівникам відділу збуту	?		
	працівникам бази відпочинку	?		
4.	Нарахована амортизація (знос):			
	будівлі адміністративного корпусу	2 020		
	будівлі складу готової продукції	1 660		
	будівель і споруд бази відпочинку	2 980		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
5.	Визнані понесені витрати та з поточного рахунку перераховані кошти:			
	аудиторській фірмі за надання консультацій, зокрема ПДВ	9 120		
	рекламному агентству за виготовлення зовнішньої реклами, зокрема ПДВ	6 720		
	за страхування майна, переданого у заставу при отриманні позики в банку	1 760		
	за підписку періодичних та спеціалізованих видань на наступний рік, без ПДВ	3 240		
	за отримання бланку ліцензії на здійснення діяльності	340		
	за маркетингові дослідження, без ПДВ	10 800		
6.	Прийняті до оплати рахунки різних організацій за надані послуги (суми зазначені разом з ПДВ):			
	за проведення ремонту приміщень бази відпочинку	30 480		
	за перевезення готової продукції залізничним транспортом	7 992		
	за послуги мобільного зв'язку	1 344		
7.	Нараховані комісійні винагороди менеджерам відділу збуту	4 840		
8.	Нараховано знос програмного забезпечення, яке використовується для ведення обліку	389		
9.	Списані канцтовари, видані:			
	працівникам відділу збуту	620		
	працівникам бази відпочинку	480		
10.	Списана безнадійна дебіторська заборгованість, за якою закінчились терміни позовної давності зверх резерву сумнівних боргів:			
	за розрахунками з покупцями	8 440		
	за розрахунками з іншими дебіторами	2 664		
11.	Нараховані відсотки за користування короткостроковою позикою банку	2 780		
12.	Проведена та відображена в обліку уцінка:			
	необоротних активів	1 880		
	готової продукції	460		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
13.	Відображена сума штрафу, нарахованого згідно з актом перевірки	24 330		
14.	Обчислені та відображені курсові різниці внаслідок перерахунку заборгованостей в іноземних валютах на кінець звітного періоду:			
	негативна курсова різниця за розрахунками з іноземними покупцями	1 882		
	позитивна курсова різниця за розрахунками з іноземними постачальниками	3 056		
15.	Списано залишкову вартість об'єкта основних засобів при його ліквідації	2 845		
16.	Обчислені та списані адміністративні витрати	?		
17.	Обчислені та списані витрати на збут	?		
18.	Обчислені та списані інші витрати операційної діяльності	?		
19.	Обчислені та списані фінансові витрати	?		
20.	Обчислені та списані інші витрати діяльності	?		

Завдання 14.2

Вихідні дані

Підприємством у звітному періоді здійснені операції, які наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Господарські операції за звітний період

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Списано залишкову вартість ліквідованого автомобіля, який прийшов у непридатність внаслідок дорожньо-транспортної пригоди	23000		
2.	Списано суму зносу, нарахованого по ліквідованому автомобілю	7 000		
3.	Оприбутковано запасні частини від ліквідації автомобіля	10 000		

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5
4.	Списано витрати з розбірки ліквідованого автомобіля:			
	а) вартість послуг сторонній організації без ПДВ;	3 000		
	б) сума ПДВ	600		
5.	Списано з балансу залишкову вартість офісної меблі, безплатно переданої іншому підприємству	1 000		
6.	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ, визначену до залишкової вартості офісної меблі	200		
7.	Списано суму зносу, нарахованого на офісні меблі	9 000		
8.	Списуються на фінансові результати:			
	а) витрати, пов'язані з ліквідуванням автомобіля;	?		
	б) дохід, пов'язаний з ліквідуванням автомобіля;	?		
	в) витрати, пов'язані з безплатною передачею офісних меблів	?		
9.	Списується фінансовий результат від іншої звичайної діяльності за звітний період	?		

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Відобразити господарські операції в журналі реєстрації.

2. Вказати первинні документи та кореспонденцію рахунків з кожної господарської операції.

Завдання 14.3

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. За даними операціями скласти бухгалтерські записи, визначити фінансовий результат діяльності підприємства за звітний місяць.

Вихідні дані

За звітний місяць підприємство реалізувало продукцію власного виробництва за цінами продажу на суму 24 000 грн (зокрема, ПДВ – 4 000 грн) Витрати на виробництво реалізованої продукції становили 14 500 грн; адміністративні витрати – 2 700 грн; витрати на збут – 1 200 грн.

Завдання 14.4

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Скласти кореспонденції, вказати до якої діяльності належать понесені витрати.

Нарахувати відсотки за кредит за 9 місяців, повернути кредит і сплатити відсотки.

Вихідні дані:

На поточний рахунок надійшли: кредит банку – 200 000 грн (під 18 % річних); заборгованість покупців – 100 000 грн; аванси від покупців – 48 000 грн (зокрема, ПДВ).

Видано вексель постачальнику на суму 50 000 грн під 12 % річних терміном 3 місяці. Після закінчення терміну вексель погашено.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Порядок вибору об'єктів обліку витрат.
2. Методика узагальнення витрат діяльності.
3. Узагальнення витрат операційної діяльності за елементами та видами витрат.
4. Методика розробки робочого плану рахунків з обліку витрат діяльності.

Термінологічний словник

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

ТЕМА 15
ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

15.1. Формування фінансових результатів діяльності підприємства та економічна сутність і види прибутків

Формування фінансових результатів у цілому по підприємству здійснюється за рахунок доходів за різними видами діяльності підприємства, які зменшуються на суму витрат за цими видами діяльності.

Фінансові результати – це вартісний вираз результатів за всіма видами діяльності підприємства за звітний період. Більш повно розкрити суть фінансового результату можна на підставі основного балансового рівняння (активи дорівнюють зобов'язання плюс власний капітал) і трактувати як суму, на яку зростає чи зменшується власний капітал підприємства за звітний період.

Сутність поняття фінансових результатів діяльності трактується в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] через визначення його позитивного або негативного значення, тобто прибутку або збитку. Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати, визначають фінансовий результат. ***Прибуток*** являє собою суму, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. ***Збиток*** – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи. У загальному вигляді прибуток являє собою різницю між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення. Прибуток є визначальним критерієм ефективності господарювання, одним із основних економічних показників, які характеризують діяльність підприємства. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Підприємство може одержувати прибуток від основної діяльності, фінансової, інвестиційної, іншої звичайної діяльності та інших операцій.

Прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансових результатів підприємства. Результати діяльності формуються впродовж календарного року. Розмір і характер прибутків та збитків за кожен період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками його роботи. Значна роль прибутку в розвитку підприємства та забезпеченні його власників і персоналу визначає необхідність ефективного та безперервного управління ним.

Основними завданнями управління прибутком є забезпечення оптимізації його розподілу як у звітному, так і в майбутньому періодах. Розподіл прибутку повинен забезпечувати одночасно гармонізацію інтересів власників з інтересами держави.

В економічній теорії у різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об'єктом особливого вивчення. Однак до сьогодні в економічній літературі не існує єдності у позиції щодо сутності даної категорії, її походження і функцій. Узагальнення думок різних авторів дозволяє зробити висновок про найбільш вживані варіанти визначення прибутку, які зображено на рисунку 15.1.

Рис. 15.1. Трактування поняття «прибуток»

Більшість науковців погоджуються, що прибуток у широкому розумінні являє собою приплив коштів або одержання матеріальних цінностей, що мають грошову вартість. У вузькому понятті – збільшення активів, яке викликано господарською діяльністю та призводить до збільшення власного капіталу підприємства.

Варто зазначити, що прибуток є рушійною силою ринкової економіки, джерелом економічного та соціального розвитку підприємства та держави, критерієм ефективності діяльності.

У сучасній науці поняття «прибуток» має різне значення. Він може визначатися як: доходи, отримані підприємством; задоволення, яке одержить споживач; або вигода, принесена країні внаслідок проведення того чи іншого заходу.

Основними відмінностями при цьому є наголошення на тих чи інших моментах, називаючи прибуток доходами, задоволенням, вигодою чи зиском. У всіх випадках йдеться про прибуток підприємства, споживача, суспільства. Незалежно від існування різних думок в основі поняття прибутку завжди була ідея, що він є «дечим», що міститься у виручці від продажу. Часто прибуток трактують як потенційну можливість розширювати бізнес без залучення зовнішніх джерел фінансування. Враховуючи, що прибуток розподіляється між підприємством і державою, то у створенні прибутку зацікавлені підприємство і держава.

Розрізняють прибуток економічний та обліковий. Оцінка ***економічного прибутку*** базується на використанні поточних оцінок та дисконтованих вартостей, що дає можливість враховувати ефективність та результативність окремих господарських операцій, пов'язаних із звичайною діяльністю підприємства у більш широкому розумінні, ніж при визначенні облікового прибутку. Зокрема, економічний прибуток є прямим наслідком ефективності прогнозування, закупівель, виробництва, реалізації, фінансових та інвестиційних рішень, якості менеджменту в цілому. ***Обліковий прибуток*** є результат порівняння визнаних у звітному періоді доходів та витрат, до яких не належать доходи, що є наслідком ефективності менеджменту на підприємстві та відповідні витрати витрачених можливостей.

Прибутки бувають різні відповідно до джерел їх надходження. Так, відповідно до видів діяльності розрізняють прибутки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, які формуються на основі доходів відповідних видів діяльності (рис. 15.2).

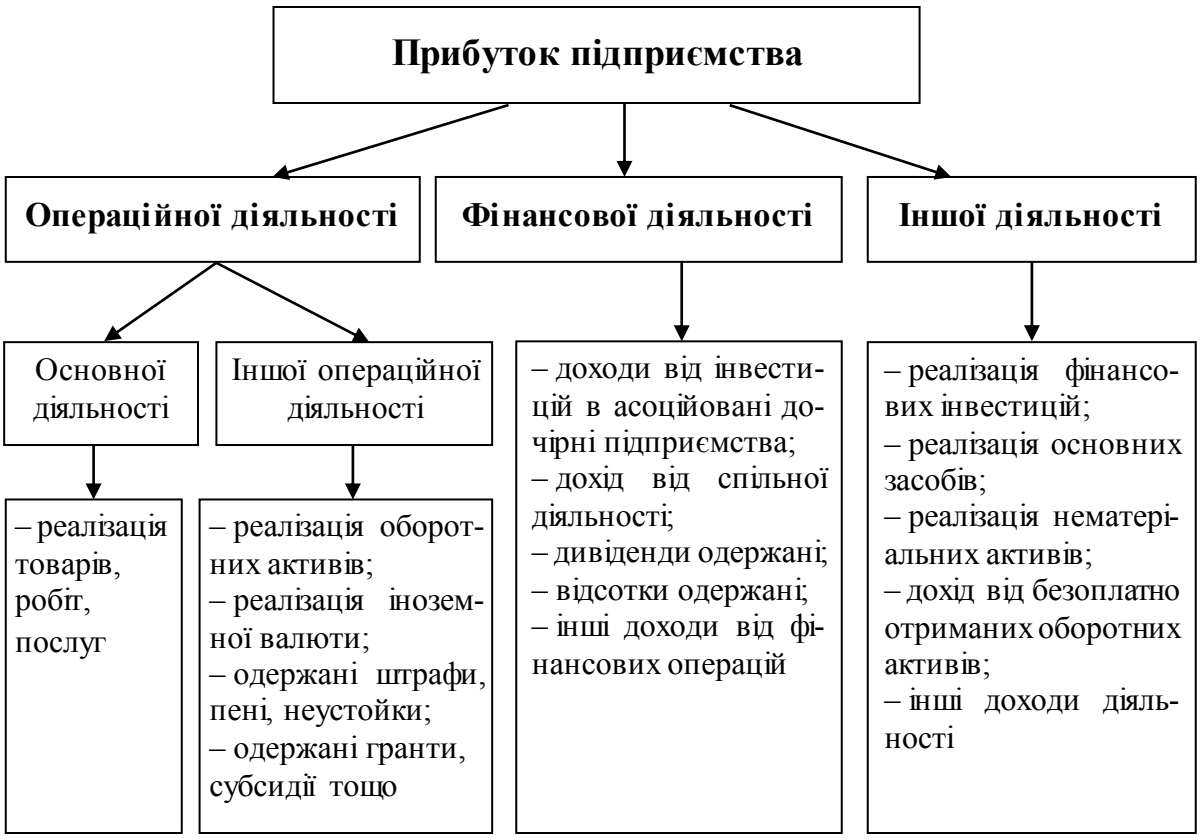

Рис. 15.2. Формування прибутку підприємства за видами діяльності

Крім того, розрізняють прибутки з авторських прав та ліцензій (роялті). Це платежі будь-якого виду, отримані у вигляді винагород за використання або за надання права використання авторських прав на будь-які твори літератури, мистецтва, науки, включаючи кінофільми, будь-якого патенту, товарного знаку тощо.

Частину прибутку, що залишається у функціонуючого промислового, наукового, транспортного або іншого підприємства після виплати відсотка за банківську позику, називають ***підприємницьким прибутком***.

Кошти, які включають у себе прибуток від основної діяльності підприємства та інші прибутки від інших видів діяльності, одержані ним незалежно від способу, виду одержання прибутку і методу відображення на рахунках бухгалтерського обліку, називають ***валовим прибутком.***

Розрізняють також ***прибуток чистий***, тобто прибуток, що залишається від сум прибутку після сплати встановлених податків. При цьому ***прибуток з капіталу*** – це прибуток, одержуваний власником капіталу в результаті функціонування капіталу в різній формі: виробничій, правовій, фінансовій тощо.

Прибуток з гарантією і захищений від несподіванок і форс-мажорних обставин називають ***гарантованим прибутком.***

Істинну платоспроможність фізичної чи юридичної особи визначає ***прибуток дискреційний***. Він являє собою різницю між сукупним доходом і доходом, який витрачається на задоволення першочергових потреб.

Прибуток біржовий являє собою прибуток від торгівлі цінними паперами на фондовій біржі. При цьому ***емісійний прибуток*** складе суму перевищення доходів, отриманих підприємством від первинної емісії (випуску) власних акцій та інших корпоративних прав над номіналом таких акцій.

Прибуток національний – це частина вартості сукупного суспільного продукту, що залишається після відшкодування матеріальних витрат: предметів праці і засобів праці (у розмірі їх амортизації).

Прибуток нетрудовий визначають як прибуток, одержуваний фізичною особою від нетрудової діяльності. Це можуть бути прибутки одержані у вигляді дивідендів на цінні папери.

Для підвищення ефективності роботи підприємств першочергове значення має виявлення резервів зростання прибутку. Для визначення основних напрямів пошуку резервів збільшення прибутку важливе значення має визначення внутрішніх факторів, які впливають на його отримання (рис. 15.3).

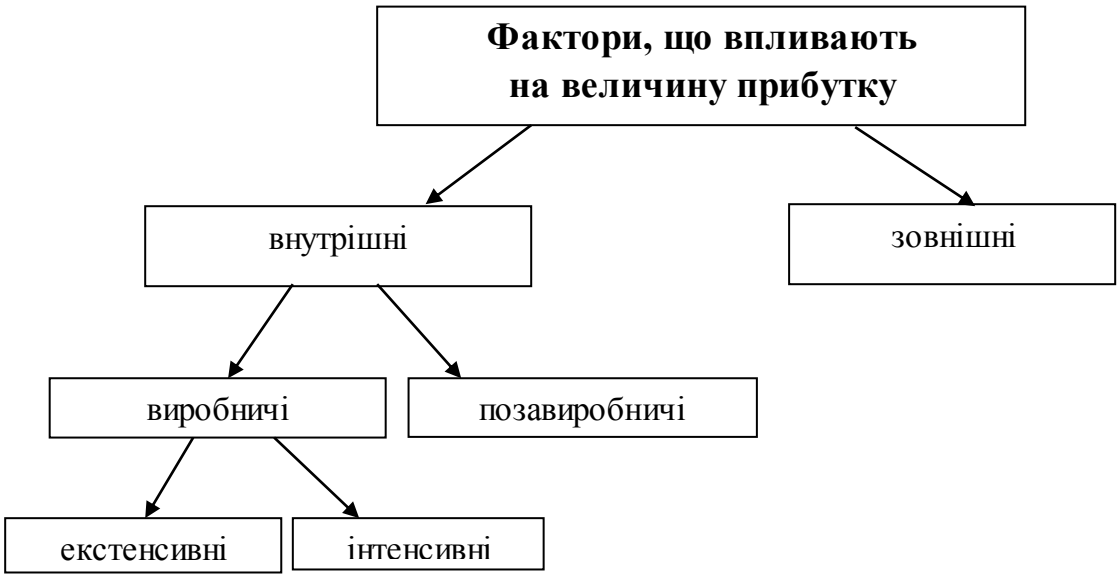

Рис. 15.3. Класифікація факторів, які впливають на величину прибутку

Внутрішні фактори поділяються на виробничі і позавиробничі. ***Виробничі фактори*** характеризують наявність і використання засобів і предметів праці, трудових і фінансових ресурсів і зі свого боку поділяються на екстенсивні та інтенсивні. ***Екстенсивні фактори*** впливають на процес одержання прибутку через кількісні зміни: обсягу засобів і предметів праці; фінансових ресурсів тощо.

Інтенсивні фактори впливають на процес отримання прибутку через «якісні» зміни: підвищення продуктивності обладнання і його якості; застосування прогресивних видів матеріалів та удосконалення технології їх обробки; прискорення обертання оборотних засобів; підвищення кваліфікації і продуктивності праці персоналу; зниження матеріалоємкості продукції; удосконалення організації праці і більш ефективне використання фінансових ресурсів тощо.

До *позавиробничих факторів* належать, наприклад, постачальницько-збутова і природоохоронна діяльність, соціальні умови праці і побуту тощо.

До *зовнішніх факторів* належать природні умови, державне регулювання цін, тарифів, відсотків, податкових ставок і пільг,

штрафних санкцій та інше. Ці фактори не залежать від діяльності підприємства, але можуть спричинити значний вплив на величину прибутку. Під час здійснення фінансово-господарської діяльності всі ці фактори перебувають у тісному взаємозв'язку і взаємозалежності. «Прямий» вплив на величину собівартості продукції, а отже, і прибутку, пов'язаний з тим, наскільки раціонально і економно витрачаються матеріальні ресурси – адже частка матеріальних витрат у складі собівартості зазвичай коливається від 60 до 90 %. Одержання бажаного зростання прибутку залежить від трьох складових: витрат на виробництво і реалізацію продукції; ціни одиниці продукції; обсягу реалізації.

Тому завдання фінансового менеджменту полягає у дослідженні залежності між витратами, обсягом реалізації, ціною і прибутком підприємства, а також пошуку можливостей максимізації прибутку шляхом вибору найвигіднішого поєднання змінних та постійних витрат. Ідеальні умови для бізнесу – поєднання низьких постійних витрат з високою валовою маржею. Необхідно знаходити вдалий компроміс між постійними і змінними витратами. Одержання максимального прибутку можливе у разі оптимального поєднання обсягу реалізації та ціни на продукцію, що випускається. Завдання максимізації прибутку полягає в тому, щоб визначити стан динамічної рівноваги між попитом і пропозицією, а також визначити рівноважну ціну та відповідний обсяг продажу.

Отже, прибуток – це позитивний фінансовий результат, який є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він інформує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва та реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці тощо.

15.2. Узагальнення фінансових результатів та їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності

Основні нормативні документи, що регулюють порядок формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємств наведено на рис. 15.4.

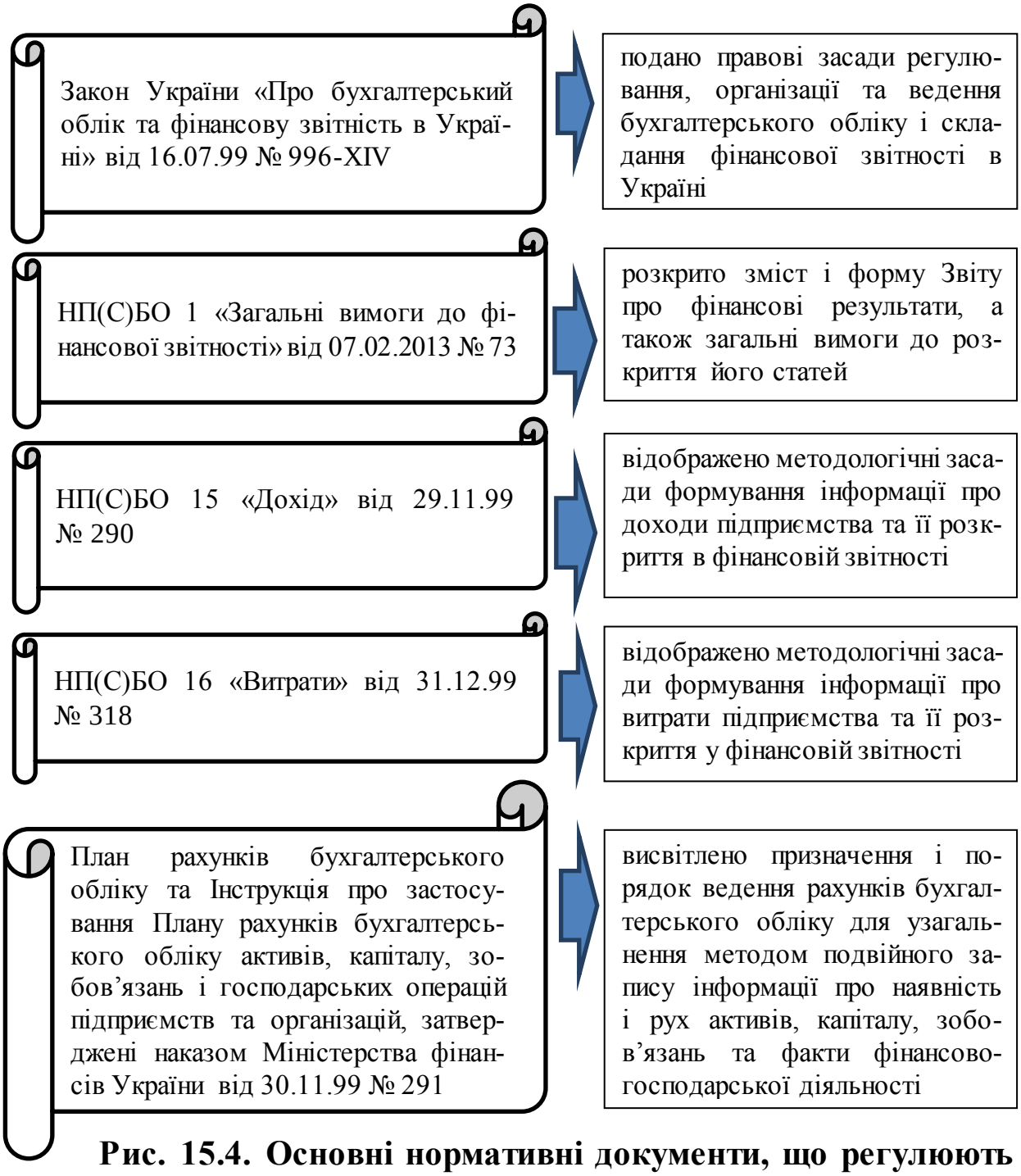

Рис. 15.4. Основні нормативні документи, що регулюють порядок формування та відображення в обліку і звітності фінансових результатів діяльності підприємства

Для узагальнення інформації про фінансові результати Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [61] передбачено рахунок 79 «Фінансові результати» (рис. 15.5)

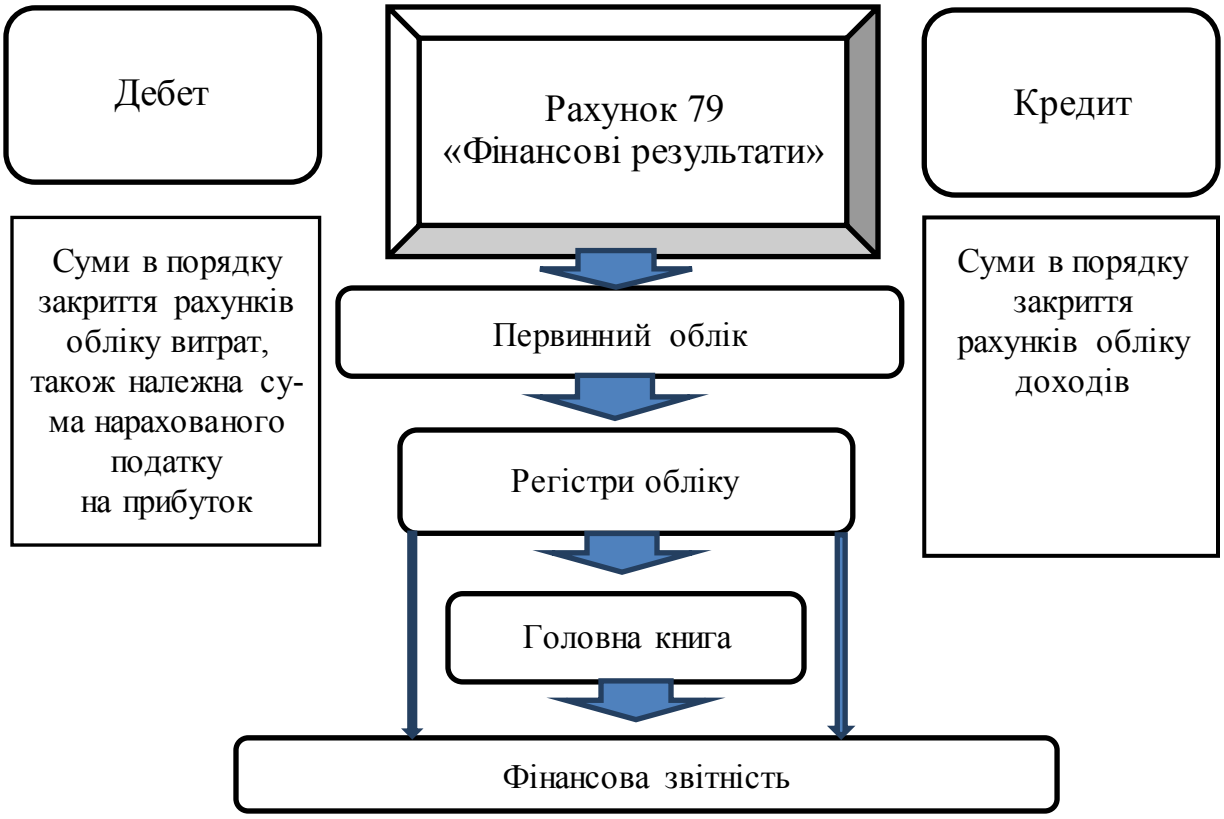

Рис. 15.5. Структура рахунка 79 «Фінансові результати»

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. *За кредитом* рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, *за дебетом* – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунок немає, оскільки при його закритті воно списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Це сальдо становить суму чистого прибутку (кредитове) або збитку (дебетове). Визначена сума повинна дорівнювати сумі чистого прибутку (збитку), яка розрахована у фінансовій звітності форми 2 «Звіт про фінансові результати» за квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі три субрахунки, які відкриваються за видами діяльності:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Характеристику субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» подано в таблиці 15.1.

Таблиця 15.1

Характеристика рахунка 79 «Фінансові результати» за субрахунками

Код субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
791	Результат операційної діяльності	визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»)
792	Результат фінансових операцій	визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі»
793	Результат іншої діяльності	визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунка відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати»

Кореспонденцію рахунка 79 «Фінансові результати» з іншими рахунками обліку подано на рисунку 15.6.

Остаточний фінансовий результат діяльності підприємства – чистий прибуток – визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період. Чистий прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності підприємства шляхом співставлення доходів та витрат.

79 «Фінансові результати»	
Дебет	**Кредит**
23 «Виробництво»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
26 «Готова продукція»	70 «Доходи від реалізації»
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	71 «Інший операційний дохід»
70 «Доходи від реалізації»	72 «Дохід від участі в капіталі»
80 «Матеріальні витрати»	73 «Інші фінансові доходи»
81 «Витрати на оплату праці»	74 «Інші доходи»
82 «Відрахування на соціальні заходи»	98 «Податок на прибуток»
83 «Амортизація»	
84 «Інші операційні витрати»	
85 «Інші затрати»	
90 «Собівартість реалізації»	
92 «Адміністративні витрати»	
93 «Витрати на збут»	
94 «Інші витрати операційної діяльності»	
95 «Фінансові витрати»	
96 «Втрати від участі в капіталі»	
97 «Інші витрати»	
98 «Податок на прибуток»	

Рис. 15.6. Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Поетапне визначення чистого прибутку здійснюється у Звіті про фінансові результати ф. 2 у розділі І «Фінансовий результат» і включає визначення:

– чистого доходу (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– валового прибутку;

– фінансового результату (прибуток або збиток) від операційної діяльності;

– фінансового результату (прибуток або збиток) до оподаткування;

– прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

Відповідно до Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку [31] регістром синтетичного обліку фінансових результатів є Журнал 6 в частині рахунка 79 «Фінансові результати».

15.3. Облік фінансових результатів від різних видів діяльності

15.3.1. Облік фінансових результатів від операційної діяльності

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки. Для обліку результатів операційної діяльності призначено рахунок 791 «Результат операційної діяльності». На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» ведеться облік доходів, витрат і фінансових результатів від операційної діяльності. У дебет субрахунку 791 належать тільки витрати, пов'язані з формуванням собівартості продукції (виробничі витрати), адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності (витрати невиробничої сфери), які зменшують фінансовий результат. У кредит субрахунку 791 належать доходи від реалізації продукції, робіт і послуг та інший операційний дохід від поточних операцій з активами і зобов'язаннями. Порівняння дебетового і кредитового оборотів дає можливість визначити прибутки чи збитки, які отримало підприємство від операційної діяльності.

Кореспонденцію рахунків визначення фінансового результату від операційної діяльності підприємства подано в таблиці 15.2.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямами, визначеними підприємством самостійно та зазначеними в наказі про облікову політику [79].

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки бухгалтерії.

Таблиця 15.2

Кореспонденція рахунків визначення фінансового результату від операційної діяльності підприємства

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Списано доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг	70 «Доходи від реалізації»	791 «Результат операційної діяльності»
2.	Списано доходи від іншої операційної діяльності	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результат операційної діяльності»
3.	Списано собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг	791 «Результат операційної діяльності»	90 «Собівартість реалізації»
4.	Списано адміністративні витрати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»
5.	Списано витрати на збут	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»
6.	Списано інші витрати операційної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
7.	Закриття рахунку 791 «Результат операційної діяльності», якщо витрати перевищують доходи	442 «Непокриті збитки»	791 «Результат операційної діяльності»
8.	Закриття рахунку 791 «Результат операційної діяльності», якщо доходи перевищують витрати	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Нерозподілені прибутки»

Схематично процес формування фінансового результату від операційної діяльності подано на рис. 15.7.

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансові результати від основної діяльності, а також прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності.

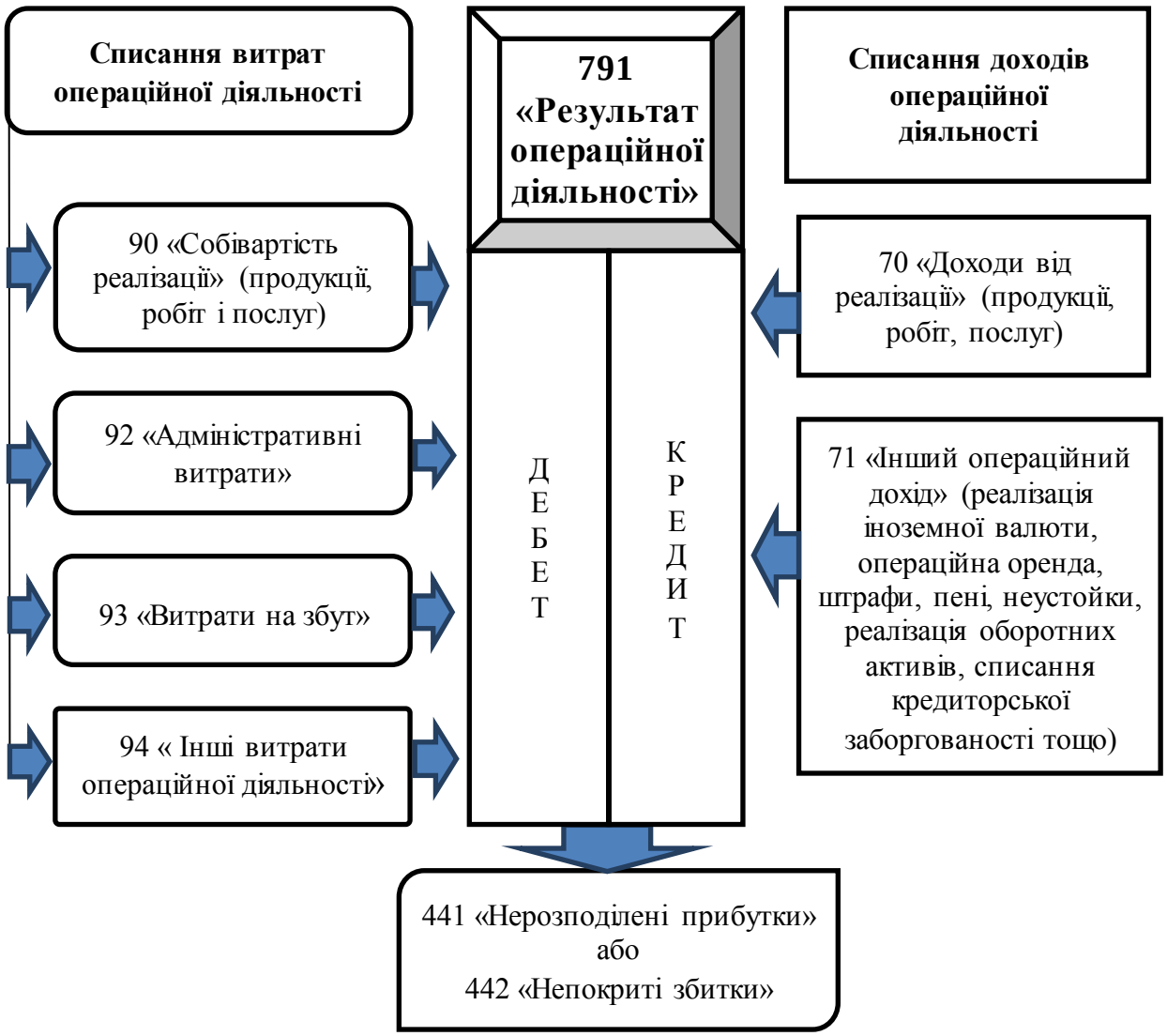

Рис. 15.7. Процес формування фінансового результату від операційної діяльності

Обліковий процес формування фінансових результатів операційної діяльності є досить складним. Розширено схему відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат операційної діяльності підприємства та визначення фінансового результату наведено на рисунку 15.8.

Визначення фінансового результату від операційної діяльності підприємства здійснюється в Звіті про фінансові результати ф. 2 розділу I «Фінансові результати», де послідовно визначається валовий прибуток (ряд. 2090) або збиток (ряд. 2095) та фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток – ряд. 2190, збиток – ряд. 2195).

791 «Результат операційної діяльності»	
Дебет	**Кредит**
901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 91 «Загальновиробничі витрати» (нерозподілена частина) 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 944 «Сумнівні та безнадійні борги» 946 «Втрати від знецінення запасів» 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» 949 «Інші витрати операційної діяльності» 704 «Вирахування з доходу»	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 702 «Дохід від реалізації товарів» 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 713 «Дохід від операційної оренди активів» 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»

Рис. 15.8. Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів від операційної діяльності

15.3.2. Облік фінансових результатів від фінансової діяльності

Прибуток або збиток від фінансової діяльності підприємства визначається на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій». Списання суми доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів відображається за кредитом рахунка 792 «Результат фінансових операцій». За дебетом відображають списані суми фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі». Порівняння дебетового і кредитового оборотів дає можливість визначити прибутки чи збитки, які отримало підприємство від фінансової діяльності.

Кореспонденція рахунків визначення фінансового результату від фінансової діяльності підприємства подано в таблиці 15.3.

Таблиця 15.3

Кореспонденція рахунків визначення фінансового результату від фінансової діяльності підприємства

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Списано фінансові доходи	73 «Інші фінансові доходи»	792 «Результат фінансової діяльності»
2.	Списано доходи від участі в капіталі	72 «Доходи від участі в капіталі»	792 «Результат фінансової діяльності»
3.	Списано фінансові витрати	792 «Результат фінансової діяльності»	95 «Фінансові витрати»
4.	Списано втрати від участі в капіталі	792 «Результат фінансової діяльності»	96 «Втрати від участі в капіталі»
5.	Закриття рахунку 792 «Результат фінансової діяльності», якщо витрати перевищують доходи	442 «Непокриті збитки»	792 «Результат фінансової діяльності»
6.	Закриття рахунка 792 «Результат фінансової діяльності», якщо доходи перевищують витрати	792 «Результат фінансової діяльності»	441 «Нерозподілені прибутки»

Схематично процес формування фінансового результату від фінансової діяльності подано на рис. 15.9.

Первинними документами з обліку фінансових результатів від фінансової діяльності та списання на рахунок 441 «Нерозподілені прибутки» або 442 «Непокриті збитки» є розрахунки бухгалтерії. Аналітичний облік витрат та результатів фінансових операцій ведеться за видами витрат, результатів та іншими напрямами, визначеними підприємством та зазначеними в наказі про облікову політику [79, с.188].

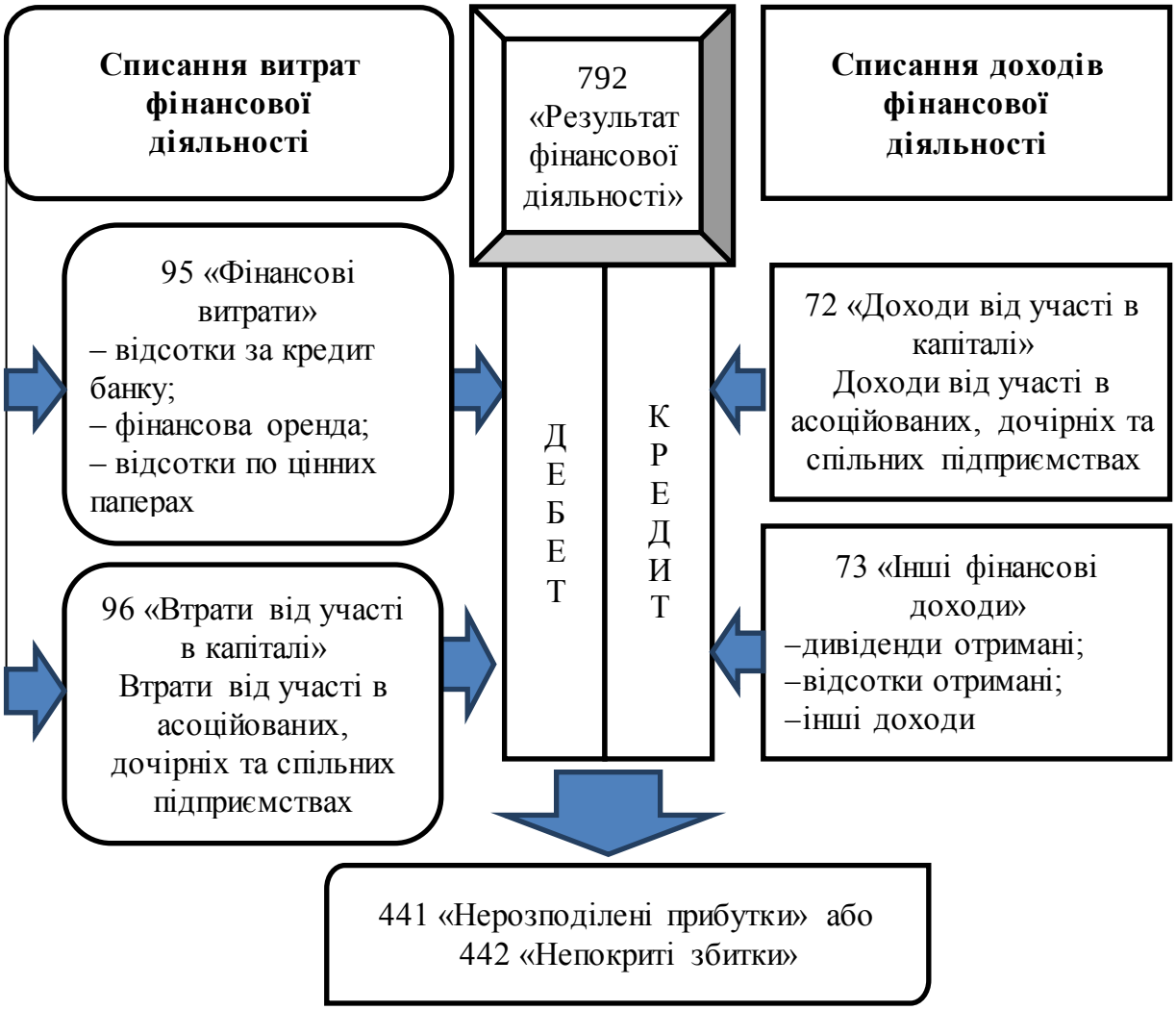

Рис. 15.9. Процес формування фінансового результату від фінансової діяльності

Розширену схему відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат фінансової діяльності підприємства та визначення фінансового результату наведено на рисунку 15.10.

792 «Результат фінансової діяльності»	
Дебет	**Кредит**
951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати» 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» 962 «Втрати від спільної діяльності» 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» 722 «Дохід від спільної діяльності» 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» 731 «Дивіденди одержані» 732 «Відсотки одержані» 733 «Інші доходи від фінансових операцій»

Рис. 15.10. Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів від фінансової діяльності

Відображення доходів (ряд. 2200 і 2220) і витрат (ряд. 2250 і 2255) від фінансової діяльності підприємства здійснюється у Звіті про фінансові результати ф. 2 розділу I «Фінансові результати» і враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування.

15.3.3. Облік фінансових результатів від іншої діяльності

Фінансовий результат – прибуток або збиток від інвестиційної та іншої діяльності визначається на рахунку 793 «Результат від іншої діяльності». За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати».

Кореспонденцію рахунків визначення фінансового результату іншої діяльності підприємства подано в таблиці 15.4.

Таблиця 15.4

Кореспонденція рахунків визначення фінансового результату від іншої діяльності підприємства

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Списано інші доходи	74 «Інші доходи»	793 «Результат іншої діяльності»
2.	Списано інші витрати	793 «Результат іншої діяльності»	97 «Інші витрати»
3.	Закриття рахунку 793 «Результат від іншої діяльності», якщо витрати перевищують доходи	442 «Непокриті збитки»	793 «Результат іншої діяльності»
4.	Закриття рахунку 793 «Результат від іншої діяльності», якщо доходи перевищують витрати	793 «Результат іншої діяльності»	441 «Нерозподілені прибутки»

Схематично процес формування фінансового результату від іншої діяльності подано на рис. 15.11.

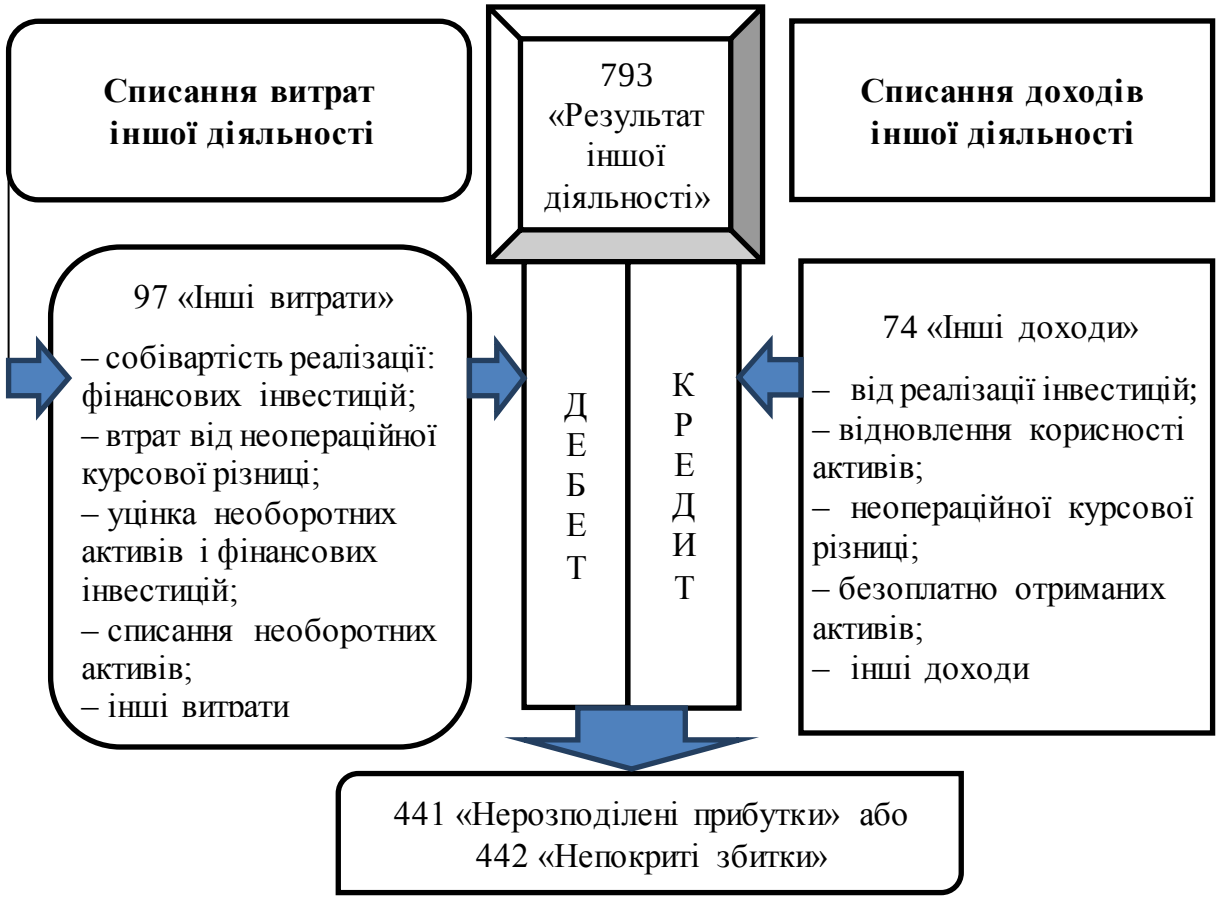

Рис. 15.11. Процес формування фінансового результату від іншої діяльності

Первинними документами з обліку фінансових результатів від іншої діяльності є розрахунки бухгалтерії. Аналітичний облік фінансових результатів від іншої діяльності ведеться за видами результатів та іншими напрямами, визначеними підприємством та зазначеними в наказі про облікову політику [79, с. 189].

Схема відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат іншої діяльності підприємства та визначення фінансового результату (рис. 15.12).

793 «Результат іншої діяльності»	
Дебет	**Кредит**
971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» 976 «Списання необоротних активів» 977 «Інші витрати діяльності»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» 742 «Дохід від відновлення корисності активів» 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» 746 «Інші доходи»

Рис. 15.12. Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів від іншої діяльності

Відображення доходів (ряд. 2240) і витрат (2270) від іншої діяльності підприємства здійснюється в Звіті про фінансові результати ф. 2 розділу I «Фінансові результати» і враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування.

15.4. Організація підсумкового обліку та складання фінансової звітності

Раціональна організація облікового процесу завжди була і залишається важливим елементом управління суб'єктами господарювання. Роботи, пов'язані з річним узагальненням даних у системі бухгалтерського обліку, виділяють у самостійний організаційний комплекс, що пов'язано з тривалістю періоду та складністю робіт. Робота зі складання річної звітності охоплює період з вересня-жовтня звітного року по лютий наступного року. Отже, період триватиме 5–6 місяців. Залучаються до роботи, крім облікових, також працівники інших структурних підрозділів підприємства, що й обумовлює необхідність планування робіт з річного узагальнення облікових даних та проведення підготовчих робіт зі складання звітності.

Підсумковий облік є заключним етапом облікового процесу. У найбільш загальному вигляді його можна характеризувати як впорядковану сукупність з формування показників, що відображають результати виробничо-господарської діяльності підприємства за певний період.

Організація підсумкового обліку та складання звітності залежить від рівня організації обліку на попередніх етапах. Формування підсумкових показників і складання звітних форм підприємства за рік – один із трудомістких ділянок облікової роботи, так як за обмежений період часу необхідно сформувати велику кількість показників і заповнити значну кількість складних різноманітних форм звітності. Складність організації полягає в тому, що для формування підсумкових показників і заповнення форм звітності використовуються не тільки дані бухгалтерського обліку за поточний період, але і показники за попередній звітний період, дані оперативного та статистичного обліку тощо. Наявність таких показників дозволяє не тільки оцінити роботу за звітний період, але і з'ясувати динаміку їх розвитку. На цьому етапі облікового процесу беруть участь робітники інших служб: економічного прогнозування та планування, фінансово-аналітичної, праці і заробітної плати, інженерної, головного механіка тощо.

Визначення підсумкового обліку (бухгалтерського узагальнення даних) як частини облікового процесу передбачає ті організаційні елементи, сукупність яких формує його як об'єкт організації: перелік облікових номенклатур, носії облікової інформації та організація їх руху. Починається організація підсумкового обліку з виявлення складу облікових номенклатур, які повинні знайти відображення в системі носіїв. Облікові номенклатури підсумкового обліку являють собою систему показників, що характеризують стан і зміни активів підприємства, його зобов'язань, складові власного капіталу та їх зміни, результати господарсько-фінансової діяльності підприємств.

На етапі підсумкового обліку носіями є регістри синтетичного обліку, зведені дані аналітичного обліку та розрахункові таблиці. Від часу та якості їх складання залежить організація наступного етапу облікового процесу – складання звітності. Тому важливо завчасно продумати форми носіїв і їх зміст та систему документообігу (руху носіїв інформації в часі і просторі). Для цього використовують складання графіків, табелів, схем підготовки зведених даних тощо.

Узагальнення даних фінансового обліку – це завершальний етап облікового процесу перед складанням фінансової звітності, на якому виводяться, уточнюються та узгоджуються остаточні дані щодо показників, які фіксуються у фінансовій звітності підприємства. Він вимагає виконання таких робіт [6]:

а) підтвердження об'єктивності облікових даних за окремими синтетичними рахунками та аналітичними даними, результатами проведеної інвентаризації, контрольного обміру, взаємозвірки розрахунків, використанням інших методів документального чи фактичного контролю;

б) діагностики реальності оцінки окремих активів та зобов'язань, проведення їх переоцінки з метою доведення облікової вартості до справедливої, ринкової, врахування зменшення корисності окремих активів, чи навпаки – відновлення її;

в) закриття електронних регістрів, журналів, журналів-ордерів, побудованих за кредитовою ознакою, і дебетових аналітичних відомостей до них: підрахунок підсумків, виведення й узгодження залишків на кінець місяця;

г) звірка даних аналітичного і синтетичного обліку за окремими рахунками, субрахунками в облікових регістрах. За умови використання журнальної форми обліку, відповідно до методичних рекомендацій із застосування регістрів обліку [31], перелік робіт подано в табл. 15.5.

Таблиця 15.5

Узагальнення даних обліку та підготовчі роботи до складання звітності

Регістри обліку	Рахунки	Перелік робіт
1	2	3
Журнал 1 Відомість 1.1 Відомість 1.2 Відомість 1.3	30, 31, 33	Звірка залишків на кінець звітного періоду з касовою книгою, останніми виписками банку. Закриття регістрів з обліку грошових коштів та грошових документів
Журнал 2 Аналітичні дані	50, 60	Закриття регістрів з обліку коротко- і довгострокових кредитів банку, поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, інших позик, зобов'язань за довгостроковими облігаціями та орендних зобов'язань
Журнал 3 Відомість 3.1 Відомість 3.2 Відомість 3.3 Відомість 3.4 Відомість 3.5 Відомість 3.6	34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68, 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69	Закриття відомостей аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками, різними дебіторами, постачальниками і підрядниками, з іншими кредиторами, розрахунки за податками й платежами, за страхуванням, виплатами працівникам, учасниками і засновниками підприємства тощо). Звірка аналітичних регістрів з даними синтетичного обліку
Журнал 4	10, 11, 12, 13, 16, 19	Звірка аналітичного обліку необоротних активів за видами (субрахунками), матеріально-відповідальними особами, групами для нарахування амортизації. Закриття регістрів з обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, зносу (амортизації) основних засобів

Продовження таблиці 15.5

1	2	3
Журнал 4, Відомість 4.1 Відомість 4.2 Відомість 4.3	14, 15, 35	Звірка за об'єктами придбання основних засобів, інших необоротних активів, незавершених капітальних інвестицій на кінець звітного періоду. Звірка наявності та оцінки фінансових інвестицій за окремими пакетами акцій, інших фінансових інструментів. Закриття відомостей аналітичного обліку
Журнал 5, 5А	39, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 (80, 81, 82, 83, 84), 28	Розподіл і списання непрямих витрат та витрат періоду. Закриття рахунків з обліку витрат, визначення попереднього сальдо. Нарахування податку на прибуток (Дт рах. 79 – Кт рах. 98; Дт рах. 98 – Кт рах. 64.1) і визначення суми чистого прибутку
Відомість 5.1	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27	Звірка з аналітичним обліком у матеріальних звітах, відомостях руху сировини, матеріалів, товарів, інших видів запасів
Журнал 6 Аналітичні дані	70, 71, 72, 73, 74,76, 79	Закриття рахунків з обліку доходів та виявлення результатів на рахунку 79, визначення попереднього сальдо. Нарахування податку на прибуток (Дт рах. 79 – Кт рах. 98) і визначення суми чистого прибутку
Журнал 7 Відомість 7.1 Відомість 7.2 Відомість 7.3	40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	Коригування сум власного капіталу та забезпечень. Завершальні записи з формування і розподілу прибутку

д) заповнення Головної книги, яка побудована за дебетовою ознакою.

Підсумкові дані із журналів переносять до Головної книги, яка використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки зроблених записів за окремими рахунками та складання балансу.

В умовах застосування автоматизованої форми обліку, в автоматичному режимі формуються електронні регістри, підсумки яких переносяться у зведену оборотну або оборотно-сальдову відомість з виведенням підсумків за дебетом і кредитом окремих рахунків, субрахунків та в цілому по підприємству;

е) остаточна звірка облікових даних у Головній книзі, зведеній оборотній відомості з використанням балансового методу, за яким: сальдо за дебетом усіх рахунків на початок звітного періоду дорівнює сальдо за кредитом усіх рахунків на початок звітного періоду; дебетовий оборот за звітний період дорівнює кредитовому обороту за звітний період; а сальдо за дебетом усіх рахунків на кінець звітного періоду дорівнює сальдо за кредитом усіх рахунків на кінець звітного періоду;

ж) перенесення у баланс залишків за синтетичними рахунками, виведення підсумків за окремими статтями, розділами і загалом за балансом;

и) використання даних обліку для складання інших форм фінансової та інших видів звітності. В умовах повної автоматизації обліку з використанням типових бухгалтерських програм баланс і деякі інші форми фінансової звітності складаються автоматично.

Оскільки інформація у фінансовій звітності відображається у тисячах гривень без десяткових знаків, то усі показники, взяті з регістрів бухгалтерського обліку, повинні бути округлені до тисячі.

Під час організації будь-якої ділянки обліку спочатку визначають облікові номенклатури, а вже потім носії та визначають їх рух. А у разі організації складання звітності, навпаки, спочатку необхідно визначити носії (тобто форми звітності), а вже потім облікові номенклатури (показники звітності).

Під час організації складання звітності необхідно визначити:

1) форми звітності, які складатиме підприємство за видами (фінансова, податкова, статистична);

2) конкретний перелік усіх форм звітності, які складатиме підприємство за кожним видом;

3) визначення переліку додаткових статей, які доцільно вписати у форми фінансової звітності з урахуванням суттєвості такої інформації і можливості достовірної оцінки;

4) строки подання звітності;

5) максимальні терміни підготовки звітності на підприємстві відповідно до строків подання звітності;

6) безпосередніх виконавців та відповідальних осіб за правильність, достовірність та своєчасну підготовку кожної форми звітності;

7) порядок затвердження форм звітності залежно від форми власності підприємства, його структури, організації обліку тощо;

8) інстанції обов'язкової подачі форм звітності відповідно до чинного законодавства, встановити порядок їх подання та перерахувати відповідальних за подання осіб;

9) місце, термін та порядок зберігання форм звітності на підприємстві на кінцевому етапі.

З цією метою встановлення часу та відповідальних осіб для складання звітності на підприємстві доцільно формувати табелі або графіки. Графік (табель) підготовки звітності складається головним бухгалтером або його заступником, затверджується в обов'язковому порядку керівником підприємства і доводиться до відома всіх виконавців та відповідальних осіб. Отже, графік дозволяє слідкувати за своєчасністю складання і представлення звітності, сприяє раціональній організації облікового процесу тощо.

Основними обліковими номенклатурами на завершальному етапі організації обліку є показники звітності. Оскільки перелік показників фінансової, податкової та статистичної звітності регламентовані чинними законодавчо-нормативними документами та форми звітності затверджені на загальнодержавному рівні, тому необхідно встановити перелік додаткових статей до форм фінансової звітності відповідно до додатка 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання звітності» [16] та розробити форми і показники внутрішньої (управлінської) звітності. Крім того, доцільно скласти робочий наглядний екземпляр кожної форми звітності, де відповідним способом (різними чорнилами, прочерками тощо) відмітити показники:

– які не будуть заповнюватися ніколи – проставити прочерки;

– показники, що заповнюються інколи – вказати обставини, при яких вони заповнюються, та/або вказати джерела даних для заповнення;

– за показниками, що заповнюються, завжди вказати джерела даних для внесення у звітність та методику (порядок) їх розрахунку.

Враховуючи тривалість періоду, за який складається річна звітність, весь комплекс робіт доцільно розділити на окремі етапи (таблиця 15.6).

Таблиця 15.6

Організація складання звітності

№ з/п	Види робіт	Терміни	Відповідальні
1.	Організаційна підготовка	вересень	керівник, гол. бух.
2.	Проведення інвентаризації	жовтень-грудень	інвентаризаційна комісія
3.	Уточнення звітних даних за 11 місяців	грудень	заступник гол. бух.
4.	Складання звітних форм	січень	гол. бухгалтер
5.	Розгляд та затвердження звітних форм	перша декада лютого	керівник, гол. бухгалтер
6.	Подання звітності у відповідні інстанції	до 28 лютого	керівник, гол. бухгалтер

Кожний етап складається з окремих видів робіт, а кожний вид робіт являє собою досить складний комплекс різних операцій, які виконуються впродовж певного часу. Склад робіт визначається, як правило, головним бухгалтером з огляду на конкретні умови діяльності кожного підприємства. Для цього формують різні графіки: графіки складання звітності, графіки представлення форм звітності за відповідними інстанціями, графік проведення річної інвентаризації тощо.

Формуючи по декілька графіків на один вид робіт (за необхідності), необхідно скласти зведений графік по підприємству, оскільки робота повинна бути злагодженою, цілеспрямованою, кваліфікованою та виконана в зазначений термін. Складені графіки обов'язково обговорюються з учасниками робіт і лише після того затверджуються керівником та вивішені для обзору та зручного користування як обліковими працівниками, так і працівниками інших структурних підрозділів, задіяних при складанні звітності.

Щоб не повторювати помилок, допущених у разі організації роботи зі складання річної звітності в минулі роки та передачі досвіду, головному бухгалтеру варто вести «Пам'ятку про складання

річної звітності». До неї необхідно записувати всі невдачі, помилки, досягнення, витрати часу на виконання кожної окремої роботи, результати обговорення і використовувати ці записи під час організації роботи в наступні роки.

Отже, правильна організація підсумкового обліку і підготовчих робіт зі складання звітності дозволить підприємству зменшити затрати праці, коштів та часу.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Методика визначення фінансового результату (прибутку чи збитку).
2. Структура та порядок формування фінансових результатів.
3. Методика визначення та облік валового прибутку (збитку).
4. Методика визначення та облік фінансового результату від операційної діяльності.
5. Методика визначення та облік фінансового результату від фінансової та іншої діяльності.
6. Методика визначення та облік фінансового результату до оподаткування.
7. Методика визначення та облік чистого фінансового результату (прибутку або непокритого збитку).

Тестові завдання

1. У звітному періоді підприємство отримало виручку від реалізації продукції на суму 700 000 грн, крім того, ПДВ – 140 000 грн. Собівартість реалізованої продукції становила 620 000 грн, витрати на збут – 4 200 грн, адміністративні витрати – 7 000 грн. Фінансовий результат від реалізації продукції становить:

а) 80 000 грн (прибуток);

б) 220 000 грн (прибуток);

в) 68 800 грн (прибуток);

г) 208 800 грн.

2. Прибуток, отриманий від операційної діяльності до оподаткування, – це:

а) прибуток від розміщення на депозитних рахунках тимчасово вільних коштів;

б) прибуток, отриманий від реалізації цінних паперів;

в) прибуток, отриманий від реалізації продукції допоміжного виробництва;

г) дивіденди, отримані підприємством.

3. За звітний період було реалізовано товарів на суму 48 000 грн, зокрема ПДВ – 8 000 грн (під час придбання цього товару було сплачено 36 000 грн, зокрема ПДВ – 6 000 грн). Крім того, були реалізовані основні засоби на суму 72 000 грн, зокрема ПДВ – 12 000 грн (первісна вартість реалізованих об'єктів 160 000 грн, сума нарахованого зносу – 20 000 грн). Фінансовий результат від реалізації товарів становить:

а) прибуток – 30 000 грн;

б) прибуток – 10 000 грн;

в) прибуток – 40 000 грн;

г) збиток – 80 000 грн.

4. Витрати на збут списуються:

а) на витрати діяльності;

б) на собівартість реалізованої продукції;

в) на фінансові результати діяльності;

г) на виробничу собівартість продукції.

5. Списання адміністративних витрат на фінансові результати відображається кореспонденцією рахунків:

а) Д-т 92 «Адміністративні витрати» К-т 441 «Прибуток нерозподілений»;

б) Д-т 791 «Результат операційної діяльності» К-т 91 «Загальновиробничі витрати»;

в) Д-т 791 «Результат операційної діяльності» К-т 92 «Адміністративні витрати»;

г) Д-т 441 «Прибуток нерозподілений» К-т 92 «Адміністративні витрати».

6. Підприємство у звітному періоді: нарахувало та сплатило відсотки за кредит – 20 000 грн; погасило короткостроковий банківський кредит – 300 000 грн; нарахувало та сплатило відсотки за випущеними облігаціями – 27 000 грн; отримало новий кредит у банку – 210 000 грн; отримало дивіденди за фінансовими інвестиціями – 180 000 грн.

Прибуток від фінансової діяльності становить:

а) 70 000 грн;

б) 90 000 грн;

в) 133 000 грн;

г) 370 000 грн.

7. У якому розділі балансу відображається нерозподілений прибуток (непокриті збитки) підприємства:

а) у I розділі активу;

б) у I розділі пасиву;

в) не відображається;

г) у II розділі пасиву.

8. Яка кореспонденція рахунків відображає зміст господарської операції: списано суму чистого доходу від реалізації готової продукції (за вирахуванням ПДВ) на фінансові результати:

а) Д-т 70 К-т 79;

б) Д-т 79 К-т 70;

в) Д-т 79 К-т 36:

г) Д-т 70 К-т 36.

9. Звіт про фінансові результати заповнюється на основі інформації за рахунками:

а) 5, 6 та 9 класів;

б) 3, 6 та 8 класів;

в) 3, 7 та 8 класів;

г) 7, 8 та 9 класів.

10. Збиток – це:

а) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період;

б) сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

в) перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати;

г) зіставлення доходів звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

11. Прибуток – це:

а) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період;

б) сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

в) перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати;

г) зіставлення доходів звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

12. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, – це:

а) доходи;

б) витрати;

в) збиток;

г) затрати.

13. Фінансова діяльність включає:

а) втрати від участі в капіталі;

б) фінансові витрати;

в) відповіді а) і б);

г) адміністративні витрати;

14. Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути:

а) прибуток;

б) збиток;

в) відсутність прибутку і збитку;

г) відповіді а) і б).

15. Підприємство реалізувало приміщення складу готової продукції за 4 000 грн (крім того, ПДВ). Первісна вартість – 10 000 грн, сума зносу – 8 000 грн. Який фінансовий результат від реалізації:

а) Д-т 44 К-т 79 – 2 800 грн;

б) Д-т 40 К-т 44 – 2 000 грн;

в) Д-т 79 К-т 44 – 2 800 грн;

г) Д-т 79 К-т 44 – 2 000 грн.

Практичні завдання

Завдання 15.1

За наведеними господарськими операціями необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки.

2. Обчислити обороти за дебетом і кредитом рахунків з обліку витрат і доходів операційної діяльності, списати витрати і доходи на фінансовий результат діяльності, обчислити фінансовий результат основної діяльності.

Вихідні дані

Таблиця 1

Господарські операції за місяць

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Вітчизняним покупцям відпущена готова продукція на загальну суму 269 520 грн (включаючи ПДВ) та відображено:			
	дохід від реалізації продукції	?		
	податкове зобов'язання з ПДВ	?		
2.	Іноземному покупцю реалізований товар на суму $ 25320 (офіційний курс НБУ на момент продажу – 27,50 грн за $ 1)	?		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
3.	На поточний рахунок зараховані кошти:			
	оплата від вітчизняних покупців за продукцію	269 520		
	% банку на залишок коштів на рахунку	1 010,80		
	дебіторська заборгованість, раніше списана як безнадійна	12 000		
4.	На валютний рахунок зарахована оплата за товар в сумі $ 25320 (офіційний курс НБУ на момент зарахування коштів – 27,42 грн за $ 1) та відображено:			
	погашення дебіторської заборгованості	?		
	курсову різницю	?		
5.	Фізичній особі реалізовані будівельні матеріали на суму 9 888 грн, включаючи ПДВ, та відображено:			
	дохід від реалізації будівельних матеріалів	?		
	податкове зобов'язання з ПДВ	?		
6.	Складено розрахунок та відображено курсові різниці:			
	позитивна курсова різниця внаслідок перерахунку залишку коштів на валютному рахунку	2 448,20		
	негативна курсова різниця внаслідок перерахунку кредиторської заборгованості іноземному постачальнику	18 112,6		
7.	Внаслідок закінчення термінів позовної давності списані:			
	дебіторська заборгованість за розрахунками з вітчизняними покупцями	21 720		
	кредиторська заборгованість за розрахунками з вітчизняними постачальниками	2 948		
	кредиторська заборгованість за розрахунками з іншими кредиторами	1 075,20		
8.	Згідно з актом перевірки нараховані штрафні санкції за несвоєчасну сплату пенсійних внесків	2 666,80		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
9.	Під час інвентаризації виявлені та відображені в обліку:			
	лишки грошових коштів у касі	530		
	нестача пального на суму 3 655 грн, у т. ч.:			
	у межах норми природних втрат	820		
	нестача, яка віднесена на матеріально відповідальну особу	2 835		
10.	*На витрати операційної діяльності списані:*			
	фактична собівартість реалізованої продукції	374 065		
	фактична собівартість реалізованого товару	216 000		
	фактична собівартість реалізованих будівельних матеріалів	7 000		
11.	*На фінансові результати списані*			
	доходи:			
	від реалізації продукції	?		
	від реалізації товарів	?		
	від реалізації будівельних матеріалів	?		
	інші доходи операційної діяльності	?		
	витрати:			
	адміністративні	?		
	витрати на збут	?		
	інші витрати операційної діяльності	?		
	собівартість реалізації продукції та товарів	?		
12.	Обчислений і списаний кінцевий фінансовий результат операційної діяльності	?		

Задача 15.2

На основі наведеної інформації необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки для списання на фінансові результати витрат і доходів, зареєстрованих на рахунках класів 7 і 9.

2. Обчислити результат за кожним видом діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) та загальний фінансовий результат підприємства.

Таблиця 2

Вихідні дані

Код рахунка / субрахунку	Оборот		Код рахунка / субрахунку	Оборот	
	за дебетом	за кредитом		за дебетом	за кредитом
701		543 360	**901**	376 220	
703		51 720	**903**	31 896	
704	99 180		**92**	34 800	
711		334 810	**93**	19 267	
712	27 168		**942**	302 110	
714	12 060		**943**	20 000	
717	24 127		**946**	2 085	
719	5 330		**951**	12 330	
721	21 000		**961**	5 770	
732	52 700		**976**	10 210	
745	15 540		**98**	4 126	

Завдання 15.3

Вихідні дані

Інформацію про доходи і витрати підприємства за звітний рік наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Доходи і витрати підприємства за звітний період

№ з/п	Показники	Сума, тис. грн
1	**2**	**3**
1.	Витрати на пакування готової продукції	300
2.	Позитивна курсова різниця з імпорту виробничого обладнання	157
3.	Знос будинку відпочинку підприємства	217
4.	Отримані відсотки за облігаціями	1 520
5.	Дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості за придбане обладнання	2 100
6.	Відсотки за банківськими кредитами	400
7.	Збитки від уцінки будівлі складу сировини та матеріалів	620
8.	Штрафи, отримані за порушення терміну поставки матеріалів	1 263
9.	Витрати від нарахування ПДВ на залишкову вартість ліквідованого обладнання	608

Продовження таблиці 3

1	2	3
10.	Утримання офісних працівників підприємства	6 000
11.	Амортизація офісу підприємства	400
12.	Матеріальна допомога робітникам виробничих підрозділів підприємства	1 800
13.	Прибуток від акцій дочірнього підприємства	585
14.	Збитки від нестачі матеріалів на складі	480
15.	Виручка від реалізації виробничого обладнання	1 350
16.	Собівартість реалізованого виробничого обладнання	880
17.	Плата за послуги банку (розрахунково-касове обслуговування)	80
18.	Виручка від реалізації іноземної валюти	1 300
19.	Собівартість реалізованої іноземної валюти	970
20.	Витрати на реєстрацію акцій підприємства	200
21.	Витрати на підвищення кваліфікації робітників підприємства	2 000
22.	Витрати на дослідження ризику збуту готової продукції	2 150
23.	Винагорода за передачу в оренду (оперативну) будинку відпочинку	1 000
24.	Нараховані дивіденди до одержання	1 510

На основі наведеної інформації необхідно:

1. Визначити адміністративні витрати та витрати на збут.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку списання адміністративних витрат та витрат на збут на фінансові результати.

Завдання 15.4

Вихідні дані

Доходи і витрати діяльності підприємства за звітний період склали:

виручка від реалізації сировини – 1 350 грн;

собівартість реалізованих виробничих запасів – 890 грн;

витрати на пакування готової продукції – 324 грн;

позитивна курсова різниця з імпорту виробничого обладнання – 157 грн;

знос будинку відпочинку – 417 грн;

амортизація будівлі складу сировини та основних матеріалів – 367 грн;

матеріальна допомога робітникам підприємства – 1 760 грн;

прибуток від акцій дочірнього підприємства – 585 грн;

збитки від нестачі матеріалів на складі – 449 грн;

отримані відсотки по облігаціях – 1 520 грн;

дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості за придбання обладнання – 2 100 грн;

відсотки за банківськими кредитами – 335 грн;

збитки від уцінки будівлі складу готової продукції – 847 грн;

штрафи, отримані за порушення терміну виконання договору поставки матеріалів – 1 263 грн;

витрати на нарахування ПДВ на залишкову вартість ліквідованого обладнання, термін експлуатації якого ще не минув – 608 грн;

утримання офісних працівників підприємства – 6 000 грн.

На основі наведеної інформації необхідно:

1. Визначити доходи і витрати від іншої операційної діяльності підприємства.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку списання доходів і витрат від іншої операційної діяльності на фінансові результати.

Завдання 15.5

Вихідні дані

Інформацію про доходи і витрати підприємства за звітний рік наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Доходи і витрати підприємства за звітний період

№ з/п	Показники	Сума, тис. грн
1	**2**	**3**
1.	Готова продукція підприємства за звітний період, шт.	300
2.	Витрати на виробництво продукції (залишків незавершеного виробництва на кінець року немає), грн	48 000
3.	Відвантажено готової продукції покупцям, шт.	264
4.	Ціна реалізації з ПДВ, грн	250
5.	Витрати на пакування готової продукції	300
6.	Позитивна курсова різниця з імпорту виробничого обладнання	157

Продовження таблиці 4

1	2	3
7.	Знос будинку відпочинку підприємства	217
8.	Отримані відсотки за облігаціями	1 520
9.	Дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості за придбане обладнання	2 100
10.	Відсотки за банківськими кредитами	400
11.	Збитки від уцінки будівлі складу сировини та матеріалів	620
12.	Штрафи, отримані за порушення терміну поставки матеріалів	1 263
13.	Витрати від нарахування ПДВ на залишкову вартість ліквідованого обладнання	608
14.	Утримання офісних працівників підприємства	6 000
15.	Амортизація офісу підприємства	400
16.	Матеріальна допомога робітникам виробничих підрозділів підприємства	1 800
17.	Прибуток від акцій дочірнього підприємства	585
18.	Збитки від нестачі матеріалів на складі	480
19.	Виручка від реалізації виробничого обладнання	1 350
20.	Собівартість реалізованого виробничого обладнання	880
21.	Плата за послуги банку (розрахунково-касове обслуговування)	80
22.	Виручка від реалізації іноземної валюти	1 300
23.	Собівартість реалізованої іноземної валюти	970
24.	Витрати на реєстрацію акцій підприємства	200
25.	Витрати на підвищення кваліфікації робітників підприємства	2 000
26.	Витрати на дослідження ризику збуту готової продукції	2 150
27.	Винагорода за передачу в оренду (оперативну) будинку відпочинку	1 000
28.	Нараховані дивіденди до одержання	1 510

На основі наведеної інформації необхідно:

1. Визначити дохід від реалізації продукції, собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут та доходи і витрати від іншої операційної діяльності підприємства.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку списання доходів і витрат від операційної діяльності на фінансові результати.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів.
2. Роль та значення прибутку в діяльності підприємства.
3. Класифікація доходів від здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.
4. Класифікація витрат та втрат від здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.
5. Організація складання звітності підприємствами.
6. Облік розподіленого та нерозподіленого прибутку.

Термінологічний словник

Підсумковий облік – впорядкована сукупність з формування показників, що відображають результати виробничо-господарської діяльності підприємства за певний період.

Фінансові результати – це сума, на яку зростає чи зменшується власний капітал підприємства за звітний період.

Прибуток являє собою суму, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Підприємницький прибуток – частина прибутку, що залишається у функціонуючого промислового, наукового, транспортного або іншого підприємства після виплати відсотка за банківську позику.

Валовий прибуток – це кошти, які включають у себе прибуток від основної діяльності підприємства та інші прибутки від інших видів діяльності, одержані ним незалежно від способу, виду одержання прибутку і методу відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Чистий прибуток – частина прибутку підприємства, що залишається в його розпорядженні після сплати податків, зборів, відрахувань та інших обов'язкових платежів до бюджету.

Прибуток з капіталу – це прибуток, одержуваний власником капіталу в результаті функціонування капіталу в різній формі: виробничій, правовій, фінансовій тощо.

Обліковий прибуток – результат порівняння визнаних у звітному періоді доходів та витрат, до числа яких не належать доходи, що є наслідком ефективності менеджменту на підприємстві та відповідні витрати витрачених можливостей.

Економічний прибуток є прямим наслідком ефективності прогнозування, закупівель, виробництва, реалізації, фінансових та інвестиційних рішень, якості менеджменту в цілому.

ТЕМА 16
МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

16.1. Сутність, склад фінансової звітності та терміни її подання

Для визначення показників діяльності підприємства за певний проміжок часу необхідно їх узагальнити. Тому прийнято, що кожне підприємство за певний період часу формує підсумкові дані про господарсько-фінансову діяльність. Система цих відомостей за добу, тиждень, декаду, місяць, квартал, півріччя, дев'ять місяців і рік називається ***звітністю***.

Бухгалтерська звітність підприємств являє собою систему узагальнюючих показників, які характеризують підсумки господарсько-фінансової діяльності підприємства за той чи інший звітний період. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає **бухгалтерську звітність** [16] як звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Одним із видів бухгалтерської звітності є фінансова звітність. Відповідно до визначення основних понять у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [53] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ***фінансова звітність*** – це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Отже, поняття бухгалтерської звітності є більш широке, адже фінансова звітність (тобто форми 1–6) – це всього лише її різновид.

З матеріальної точки зору фінансова звітність складається з бухгалтерських форм встановленого законодавством зразка. У нематеріальному вигляді фінансова звітність являє собою систему взаємопов'язаних між собою економічних показників, що відображають умови і результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства, їх фінансовий стан за звітний період [5].

Звітність складається шляхом підрахунку, групування та спеціальної обробки даних поточного обліку і є завершальною його стадією.

У сучасних умовах господарювання звітність взагалі та фінансова звітність зокрема відіграють значну роль і мають велике значення в діяльності суб'єктів господарювання. Вона являє собою багатий матеріал для апарату управління підприємством, а також для інших організацій та установ, на адресу яких вона направляється. На підприємствах (організаціях, установах) звітність використовується для прийняття управлінських рішень, здійснення контролю за виконанням завдань, планування і прогнозування діяльності підприємств, формування нових бізнес-планів та визначення стратегії розвитку підприємства. Як свідчить історія, інформація бухгалтерських книг використовуються більше ніж 500 років, і вона завжди передусім необхідна була самому господарю (власнику).

Органи статистики на основі даних фінансової звітності формують загальнодержавну статистику.

Кредитні та банківські установи використовують звітність під час розгляду питання видачі кредитних коштів та страхування майна підприємства тощо.

Взагалі в умовах господарювання сьогодення звітність стала елементом інфраструктури ринкової економіки і засобом комунікації. Саме із фінансової звітності починається перше знайомство з діяльністю підприємства. Фінансова звітність є базою даних для налагодження партнерських зв'язків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядниками. Значна увага до фінансової звітності пояснюється тим, що будь-яке підприємство тією чи іншою мірою має потреби у додаткових джерелах фінансування. Знайти їх можна на ринку капіталів, залучаючи потенційних інвесторів та кредиторів шляхом об'єктивного інформування їх про свою господарсько-фінансову діяльність в основному за допомогою фінансової звітності.

Підготовка й оприлюднення фінансової звітності за міжнародними стандартами дозволить здійснити стратегічний курс на інтеграцію України з Європейським Союзом, забезпечить входження

України у світовий політичний, економічний і правовий простір, та удосконалити механізм співробітництва України з іншими державами.

Метою складання фінансової звітності за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Тобто метою фінансової звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень.

Користувачі звітності – це фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень. До користувачів фінансових звітів належать існуючі та потенційні інвестори, керівництво підприємства, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи, громадськість тощо.

Одним із основних завдань фінансової звітності є інформаційне забезпечення прийняття управлінських та інвестиційних рішень. Вона повинна містити відомості, необхідні для оптимізації функціонування ринку капіталу.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства зобов'язані *подавати фінансову звітність*:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом;
- органам державної влади та іншим користувачам відповідно до законодавства.

Інформаційні потреби користувачів обумовили склад фінансової звітності. За НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до неї належить:

– баланс (звіт про фінансовий стан підприємства);
– звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
– звіт про рух грошових коштів;
– звіт про власний капітал;

– примітки до річної фінансової звітності (включаючи звіт за сегментами). Інші звіти, які включені до звітності підприємств, не є фінансовою звітністю або є лише частково фінансовими. Такий склад звітності повністю відповідає положенням міжнародних стандартів фінансової звітності. Призначення основних компонентів фінансової звітності подано в таблиці 16.1.

Таблиця 16.1

Призначення основних компонентів фінансової звітності

Компоненти фінансової звітності	**Зміст**	**Використання інформації**
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством, на дату балансу	Оцінка структури ресурсів, їх ліквідності та платоспроможності підприємства Прогнозування майбутніх потреб у позиках Оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, імовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства, а також структури доходів та витрат
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Примітки	Обрана облікова політика Інформація, що не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості	Оцінка та прогноз облікової політики; ризиків або невпевненості, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства

Процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті називають **визнанням.** Сукупність однорідної інформації, що відображається у фінансових звітах, називають їх ***елементами.*** Основними елементами фінансових звітів є: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, прибутки і збитки, рух грошових коштів. Ці елементи зі свого боку поділяються на окремі статті, які можуть об'єднуватися в однорідні групи на підставі певної класифікації.

Фінансова звітність складається за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. Фінансова звітність складається за міжнародними стандартами фінансової звітності ПАТ, підприємствами – емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банками, страховиками, кредитними спілками, суб'єктами господарювання, які провадять діяльність у видобувних галузях, підприємствами, які, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», належать до великих підприємств, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

– надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010);

– недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010);

– допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010).

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто з 1 січня по 31 грудня включно. Проміжна фінансова звітність складається за результатами І кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Річну фінансову звітність у повному обсязі складають всі підприємства (крім суб'єктів малого підприємництва). Суб'єкти малого та мікропідприємництва складають скорочену за показниками річну фінансову звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Підприємства (крім бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств) подають разом з річною фінансовою звітністю *звіт про управління*. Підприємства, що здійснюють заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес та суб'єкти господарювання, які провадять діяльність у видобувних галузях, подають разом з річною фінансовою звітністю *звіт про платежі на користь держави*.

Проміжна фінансова звітність охоплює певний період часу і складається наростаючим підсумком з початку року. Проміжна (поточна) фінансова звітність складається тільки з балансу та звіту про фінансові результати.

У фінансовій звітності повинна бути зазначена валюта, в якій відображаються елементи звітності, та одиниця її виміру. У формах фінансових звітів наводять показники, по яких у підприємства за звітний період є інформація (або була інформація на початок звітного періоду). Якщо не заповнюється певна стаття через відсутність у підприємства інформації, ця стаття відмічається прочерком або взагалі не друкується.

Датою представлення фінансової звітності для міських підприємств вважається день фактичної передачі її за призначенням, а для іногородніх – дата її відправлення, що значиться на штемпелі підприємства зв'язку.

Датою подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі вважається дата одержання електронного повідомлення про одержання центром збору.

Фінансова звітність призначена для загального користування. Користувачами фінансової звітності є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Статтею 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [53] встановлено перелік організацій, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її публікації.

Фінансова звітність підприємств не є конфіденційною інформацією, не становить комерційної таємниці та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації» [57].

Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України та Порядком подання фінансової звітності [45] (табл. 16.2).

Річну фінансову звітність підприємства до подання у відповідні інстанції розглядають і затверджують. Перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Для складання форм фінансової звітності необхідно використовувати Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [29].

Таблиця 16.2

Основні вимоги до подання фінансової звітності

Звітний період	Суб'єкт подання	Склад	Термін подання	Користувачі
1	2	3	4	5
Рік	Підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність	▪ Баланс ▪ Звіт про фінансові результати	Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року	Органи державної статистики, податкові органи
	Підприємства, що становлять суспільний інтерес, ПАТ, суб'єкти природних монополій	▪ Баланс ▪ Звіт про фінансові результати ▪ Звіт про рух грошових коштів ▪ Звіт про власний капітал ▪ Примітки	Не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом	Органи управління, трудові колективи (засновники), органи державної статистики
	Великі, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства	▪ Баланс ▪ Звіт про фінансові результати ▪ Звіт про рух грошових коштів ▪ Звіт про власний капітал ▪ Примітки	Не пізніше 1 червня наступного за звітним року	Органи управління, трудові колективи (засновники), органи державної статистики
	Мале підприємство Мікро-підприємство	▪ Баланс ▪ Звіт про фінансові результати	Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року	Органи управління, трудові колективи (засновники), органи державної статистики
	Материнське підприємство	▪ Консолідований баланс ▪ Консолідований звіт про фінансові результати ▪ Консолідований звіт про рух грошових коштів ▪ Консолідований звіт про власний капітал ▪ Примітки до консолідованої фінансової звітності	Визначається власниками, але не пізніше ніж 15 квітня наступного за звітним року	Власники (засновники)

Продовження таблиці 16.2

1	2	3	4	5
Квартал	Окрема юридична особа	▪ Баланс ▪ Звіт про фінансові результати	Не пізніше 30-го числа місяця, що настає за звітним кварталом	Органи управління, трудові колективи (засновники), органи державної статистики
	Мале підприємство Мікропідприємство	▪ Баланс ▪ Звіт про фінансові результати	Не пізніше 30-го числа місяця, що настає за звітним кварталом	Органи управління, трудові колективи (засновники), органи державної статистики
	Материнське підприємство	▪ Консолідований баланс ▪ Консолідований звіт про фінансові результати	Визначається власниками, але не пізніше ніж протягом 45 днів після закінчення кварталу	Власники (засновники)

16.2. Структура і зміст балансу (звіту про фінансовий стан)

Баланс у переводі з французької означає balanes – терези. Баланс як облікове поняття існує більше 500 років. У бухгалтерському обліку під балансом розуміють метод відображення стану господарських засобів (майна) за їх складом і джерелами утворення у вартісній оцінці на певну дату.

Баланс є однією з двох основних форм звітності. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] ***баланс*** (звіт про фінансовий стан) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну (звітну) дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Баланс дає можливість визначити:

– склад та структуру майна підприємства;

– ліквідність та оборотність оборотних засобів;

– наявність власного та запозиченого капіталу;

– зміну дебіторської та кредиторської заборгованості та інші показники. Отримання такої інформації є необхідною умовою для прийняття управлінських рішень, а також для оцінки ефективності майбутніх вкладень капіталу.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Баланс відображає фінансове становище підприємства на певну дату, тому офіційна друга назва даної форми звітності в Україні – звіт про фінансовий стан підприємства.

Відповідно до класифікаційних ознак розрізняють різні види балансів, які мають свою мету, особливість складання та використання. Так, наприклад, ***ліквідаційний баланс*** складається для характеристики майнового стану підприємства на дату припинення діяльності підприємства.

Провізорний (попередній) баланс складається заздалегідь на кінець звітного періоду з обліком очікуваних змін у складі майна підприємства. Його мета – встановити заздалегідь фінансове положення підприємства, у якому воно виявиться наприкінці звітного періоду.

Операційний баланс складається періодично впродовж року й охоплює окремі аспекти (як правило виробничі) діяльності підприємства тощо.

Бухгалтерський баланс складається на основі бухгалтерських записів, підтверджених відповідними первинними документами. Статті Балансу повинні бути узгодженими та дорівнювати залишкам на аналітичних та синтетичних рахунках у Головній книзі на кінець звітного періоду.

У балансі відображаються залишки за всіма відкритими підприємством рахунками бухгалтерського обліку на початок і кінець звітного періоду, тобто в ньому фіксуються результати господарських операцій.

Баланс складається з двох рівновеликих частин – активу і пасиву. ***Актив*** – це ліва частина балансу, ***пасив*** – права. Основними елементами балансу є активи, зобов’язання і власний капітал.

Актив – включає в себе всі ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій і використання яких, як очікується, призведе до одержання економічних вигід у майбутньому.

Власний капітал являє собою частину в активах підприємства, яка залишилася після вирахування його зобов'язань.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Актив складається з трьох розділів, а пасив – з чотирьох.

Загальна сума активу балансу завжди дорівнює сумі пасиву, оскільки в активі і пасиві балансу відображається одне і теж. Тільки в активі показують чим воно виражене (основні засоби, запаси, грошові кошти тощо), а в пасиві – джерела їх надходження до підприємства (внесення засновниками підприємства, придбання у постачальників тощо)

У процесі діяльності суб'єкт господарювання здійснює велику кількість господарських операцій, під впливом яких відбуваються зміни у складі активів, зобов'язань та власного капіталу. Але при цьому рівність активу і пасиву завжди зберігається, оскільки будь-яку господарську операцію відображуємо двічі однаковою сумою за дебетом одного рахунку і кредитом другого. У таблиці 16.3 наведено господарські операції та їх вплив на зміни в балансі.

Таблиця 16.3

Типи господарських операцій та їх вплив на зміни в балансі

Типи змін у балансі	I	II	III	IV
Зміна статей активу балансу	+/–		+	–
Зміна статей пасиву балансу		+/–	+	–
Зміни підсумку (валюти) балансу	Валюта балансу не змінюється, балансова рівність не порушується	Валюта балансу не змінюється, балансова рівність не порушується	Валюта балансу збільшується, балансова рівність не порушується	Валюта балансу зменшується, балансова рівність не порушується

Форма фінансової звітності «Баланс» включає заголовок і основні елементи звіту. *У заголовку* наводяться:

назва підприємства;

територія (місце знаходження);

його організаційно-правова форма господарювання;

вид економічної діяльності;

середня кількість працівників;

назва звіту;

дата, на яку складено звіт;

одиниця виміру та рівень її точності.

Структурною одиницею кожного розділу балансу є стаття.

Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16]. Деякі статті Балансу складаються з декількох рядків, у кожному з яких наводиться детальна інформація про складові статті. Статті бухгалтерського балансу зі свого боку об'єднуються в економічно однорідні групи – ***розділи*** балансу.

Зміст, форма, а також загальні вимоги до розкриття статей балансу, прийнятого в Україні, регламентована НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] і є обов'язковою до виконання підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності, крім банків та бюджетних установ. Додаткові статті можуть вноситися лише відповідно до затвердженого переліку додаткових статей фінансової звітності в додатку 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16].

Форма балансу підприємств України за розділами подана в таблиці 16.4.

Таблиця 16.4

Структура Балансу ф. 1

Актив	Пасив
Необоротні активи	Власний капітал
Оборотні активи	Довгострокові зобов'язання і забезпечення
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	Поточні зобов'язання і забезпечення
	Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

У балансі підприємства наводять інформацію про активи, зобов'язання та власний капітал на звітну дату. Тобто баланс відображає фінансовий стан підприємства на кінець останнього дня звітного періоду (на 31 грудня звітного року). Статті балансу відображаються в тисячах гривень без десяткового знаку.

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. До складу активів відносять: нематеріальні активи, основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість, біологічні активи, фінансові інвестиції, запаси, гроші та їх еквіваленти, відстрочені податкові активи, інші необоротні та оборотні активи, витрати майбутніх періодів.

Активи відображаються у балансі за умови, що:

– оцінка його може бути достовірно визначена;

– очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з його використанням.

У Балансі ф. 1 основні засоби і нематеріальні активи включаються до підсумку балансу за залишковою вартістю; дебіторська заборгованість за товари і послуги – за вирахуванням резерву сумнівних боргів; виробничі запаси – за вирахуванням нестач, уцінок, одержаних при їх придбанні знижок.

Як додаткові до активу можуть бути включені такі статті: «Гудвіл», «Виробничі запаси», «Незавершене виробництво», «Готова продукція», «Товари», «Векселі одержані», «Відстрочені аквізиційні витрати», «Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів», «Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах» тощо.

У розділі III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [35].

Власний капітал – це різниця між активами і зобов'язаннями підприємства. *Власний капітал підприємства формують*: зареєстрований або пайовий капітал, капітал у дооцінках, додатковий

капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений та вилучений капітал. У Балансі ф.1 власний капітал відображають за фактично внесеною сумою за вирахуванням неоплаченого капіталу та непокритих збитків. Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

У додатковій статті «Інші резерви» страховиками наводяться інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання підприємства – це залучений капітал підприємства. Зобов'язання відображаються в балансі, якщо виконуються дві умови:

- сума може бути достовірно визначена;
- зменшення майбутніх економічних вигід.

Забезпечення – це зобов'язання, за яким не можна точно встановити термін або суму погашення. Для визначення *балансової вартості зобов'язань використовуються такі види оцінок:* історична собівартість, поточна собівартість, вартість розрахунку (платежу), поточна вартість.

Як додаткові, можуть бути статті: «Пенсійні зобов'язання», «Благодійна допомога», «Страхові резерви», «Інвестиційні контракти», «Призовий фонд» «Резерв на виплату джек-поту», «Векселі видані», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками», «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» тощо.

Малі підприємства складають баланс за спрощеною формою відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [78], а складання консолідованого балансу визначається окремим стандартом – НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [23].

Баланс складається на підставі даних Головної книги.

16.3. Структура і зміст звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід» [16]. У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період [29]. У звіті про фінансові результати наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Форма і зміст Звіту про фінансові результати ф. 2 визначені НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16]. Малі підприємства складають звіт за спрощеною формою відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [78], а складання консолідованого звіту визначається окремим стандартом – НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [23].

Звіт про фінансові результати за формою, прийнятою в Україні, побудовано відповідно до положень МСФЗ і складається він з чотирьох розділів.

У першому розділі «Фінансові результати» відображаються доходи і витрати підприємства за видами діяльності. Виділені статті дозволяють визначити фінансовий результат від різних видів діяльності.

Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] ***операційна діяльність*** – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою.

Основна діяльність – це операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції, що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей).

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Класифікація статей у складі операційної та іншої діяльності (фінансової та інвестиційної) має велике значення для оцінки діяльності підприємства (таблиця 16.5).

Таблиця 16.5

Класифікація статей Звіту про фінансові результати за видами діяльності

Статті звіту	Вид діяльності
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Операційна діяльність
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	-II-
Валовий: прибуток	-II-
Збиток	-II-
Інші операційні доходи	-II-
Адміністративні витрати	-II-
Витрати на збут	-II-
Інші операційні витрати	-II-
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	-II-
збиток	-II-
Дохід від участі в капіталі	Фінансова діяльність
Інші фінансові доходи	Фінансова діяльність
Інші доходи	Інвестиційна та інша діяльність
Фінансові витрати	Фінансова діяльність
Втрати від участі в капіталі	Фінансова діяльність
Інші витрати	Інвестиційна та інша діяльність

Основними критеріями визнання статей доходів та витрат у звіті про фінансові результати є виконання двох умов:

– ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід;

– можливість достовірного висвітлення статті.

Дохід повинен відображатися у звіті, коли внаслідок господарської операції здійснюється:

– збільшення економічної вигоди в результаті надходження активів; або

– зменшення зобов'язання, що призводить до зростання власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати визнаються:

– на момент зменшення активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена;

– на основі систематичного та раціонального їх розподілу (у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди, пов'язані з використанням відповідного активу;

– негайно, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню їх як активу балансу.

Доходи і витрати включаються до складу звіту на підставі принципів нарахування та відповідності. Тому доходи і витрати визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти), і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Крім того, витрати визнаються у звіті на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

У звіті про фінансові результати відображають чистий дохід від реалізації продукції, тобто дохід після вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків, які підлягають сплаті до бюджету.

Витрати від операційної діяльності в першому розділі подані в розрізі витрат виробництва («Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», витрати управління («Адміністративні витрати») та витрати на збут («Витрати на збут»).

Перший розділ звіту про фінансові результати побудований так, що забезпечує послідовне зіставлення доходів і витрат для визначення чистого фінансового результату звітного періоду у вигляді прибутку (або збитку).

Відповідність доходів та витрат у звіті про фінансові результати подано в таблиці 16.6.

Таблиця 16.6

Відповідність доходів і витрат у звіті про фінансові результати

Статті доходів	Статті витрат
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Інші операційні доходи	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
	Інші операційні витрати
Дохід від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі
Інші фінансові доходи	Фінансові витрати
Інші доходи	Інші витрати
Дохід з податку на прибуток	Витрати з податку на прибуток
Прибуток від припиненої діяльності після оподаткування	Збиток від припиненої діяльності після оподаткування

Для заповнення звіту про фінансові результати необхідно:

1. ***Визначити чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг).*** Визначається він шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, акцизного податку, інших податків та зборів з обороту та інших вирахувань з доходу.

2. ***Визначити валовий прибуток (збиток)***. Валовий прибуток (збиток) визначається шляхом вирахування з чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг собівартості реалізації.

3. ***Розраховується фінансовий результат – прибуток (збиток) від операційної діяльності***. Фінансовий результат від операційної діяльності визначається шляхом додавання до валового прибутку (збитку) інших операційних доходів, віднімаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

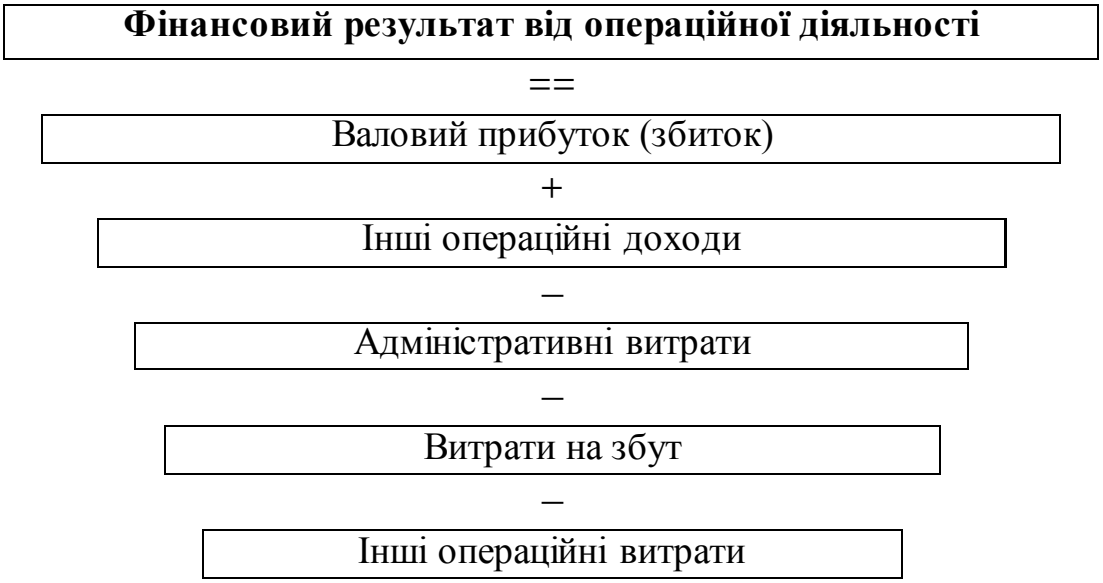

Рис. 16.1. Порядок визначення фінансового результату від операційної діяльності

4. Наступним етапом заповнення звіту про фінансові результати ***є розрахунок фінансового результату (прибутку або збитку) до оподаткування*** (рис. 16.2). Фінансовий результат (прибуток та збиток) до оподаткування визначається шляхом додавання до фінансового результату від операційної діяльності доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів, інших доходів та відніманням фінансових витрат, втрати від участі в капіталі та інших витрат.

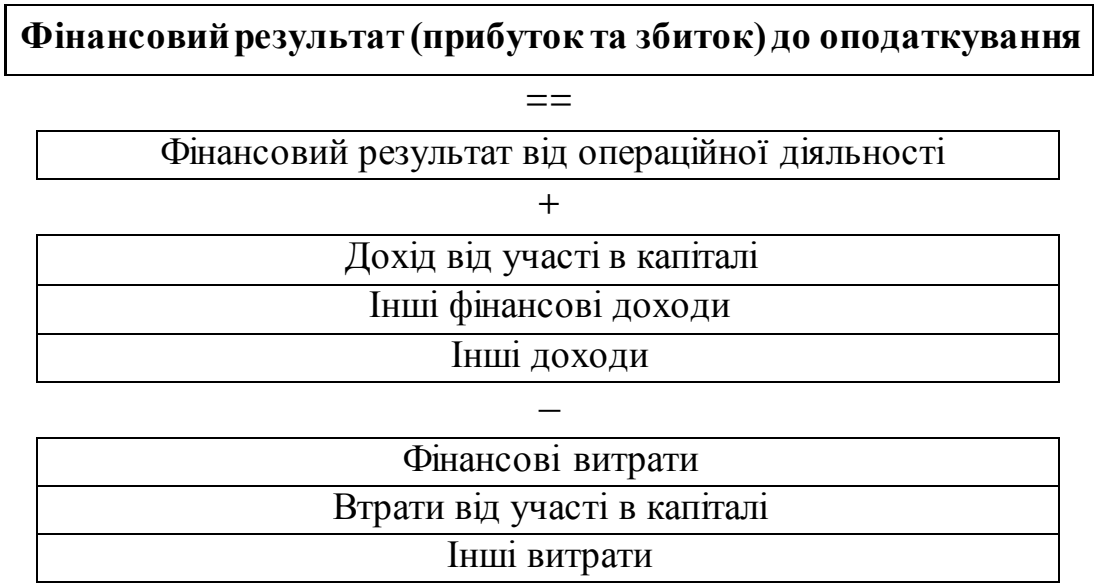

Рис. 16.2. Порядок розрахунку фінансового результату до оподаткування

5. Далі необхідно **визначити чистий фінансовий результат: прибуток (збиток) звітного періоду** (рис. 16.3). Чистий прибуток або збиток визначається шляхом збільшення або зменшення фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку) на витрати (дохід) з податку на прибуток, прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування.

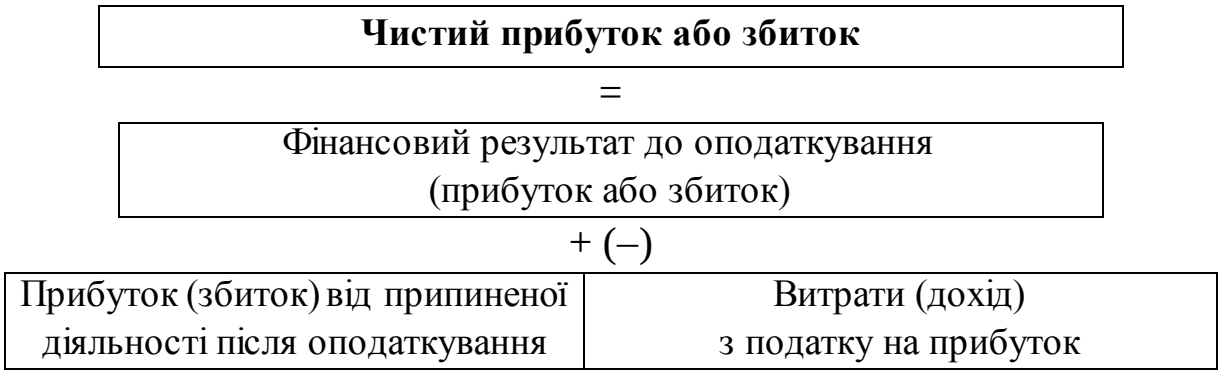

Рис. 16.3. Порядок визначення чистого фінансового результату: прибутку (збитку) звітного періоду

До розділу I можуть бути додаткові статті: «Чисті зароблені страхові премії», «Чисті понесені збитки за страховими виплатами», «Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань», «Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів», «Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», «Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», «Дохід від благодійної допомоги» тощо.

Розділ другий «*Сукупний дохід»** наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді. Відповідно до п. 3 розділу I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] сукупний дохід включає зміни **у власному капіталі** протягом звітного періоду в результаті господарських операцій та інших подій (крім змін капіталу за рахунок операцій з власниками). При цьому під ***іншим сукупним доходом розуміють доходи і витрати, **не включені до фінансових результатів** підприємства. Таким чином, у розділі II звіту про фінансові результати зазначають ті операції, які вплинули на зміни власного капіталу (за винятком операцій з власниками) **і не були відображені на рахунку 79**

«Фінансові результати» (з подальшим списанням на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Сукупний дохід розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування.

У ***розділі ІІІ «Елементи операційних витрат»*** звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться. ***Розділ третій «Елементи операційних витрат»*** надає змогу провести необхідний аналіз структури витрат на виробництво, управління, збут та інших операційних витрат за економічними елементами.

Підхід до висвітлення витрат за елементами стосується лише витрат на операційну діяльність (включаючи собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати).

Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

У розділі IV звіту наводиться середньорічна кількість простих акцій та скоригована середньорічна кількість простих акцій, на підставі яких розраховується чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію і скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію.

Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію та їх коригування здійснюється згідно з НП(С)БО 24 «Прибуток на акцію» [50].

Варто звернути увагу, що дані розділів І–ІІІ заповнюються в тисячах гривень, без десяткових знаків, а розділ IV – у гривнях з копійками.

16.4. Структура і зміст звіту про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів – це звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [16].

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах (далі – грошові кошти) за звітний період.

Звіт про рух грошових коштів містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. ***Рух грошових коштів*** – це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Грошові кошти (гроші) – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Під ***еквівалентами грошових коштів (грошей)*** розуміють короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Отже, зміст поняття «рух грошових коштів» дещо ширший, оскільки, крім власне грошових коштів, включає їхні еквіваленти.

Подання інформації в Звіті про рух грошових коштів ф. 3 регулюється НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] і Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [29].

У звіті про рух грошових коштів наводять дані про рух грошових коштів упродовж звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, що належать до різних видів діяльності, то ці суми у звіті наводять окремо у складі відповідних видів діяльності.

Відповідно до п. 9 розділу II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] у звіт про рух грошових коштів **не включають:**

– внутрішні зміни у складі грошових коштів (зарахування зданої готівки з каси на поточний рахунок у банку, отримання

готівки до каси з поточного рахунку, переказ коштів з одного рахунку на інший, зокрема перерахування грошових коштів з поточного рахунку для поповнення спецрахунку з ПДВ тощо);

– негрошові операції (бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій, отримання активів шляхом фінансової оренди; обмін власних акцій на акції іншого підприємства тощо).

Негрошові операції – це операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів.

Підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом. Залежно від обраного способу звіт про рух грошових коштів подають за однією з форм, наведених у додатку 1 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16], – формою 3 (за прямим методом) або формою 3-н (за непрямим методом).

При складанні звіту про рух грошових коштів ф. 3 ***за прямим методом*** рух грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності необхідно визначати за сумою надходження та витрачання грошових коштів на підставі записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку. Усі суми витрачання грошових коштів у зв'язку з реалізацією або придбанням оборотних і необоротних активів відображають у формі 3 **з урахуванням ПДВ**, інших податків і зборів, що входять до складу їх вартості, і наводять **у дужках.**

Розділ I «Рух коштів у результаті операційної діяльності» при застосуванні прямого методу для визначення суми чистого надходження чи витрачання коштів у результаті операційної діяльності у звіті послідовно наводяться всі основні класи (статті) надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів. Так, надходження грошових коштів можуть бути від: реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); повернення податків і зборів, зокрема ПДВ; цільового фінансування; інші надходження.

Витрачання грошових коштів здійснюють на оплату: товарів (робіт, послуг), праці, відрахувань на соціальні заходи, зобов'язань з податків і зборів та інших витрачань.

Як додаткові, можуть бути включені статті: «Надходження від отримання субсидій, дотацій», «Надходження авансів від покупців і замовників», «Надходження від повернення авансів», «Надходження від операційної оренди», «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток» тощо.

Непрямий метод передбачає визначення суми чистого надходження (видатку) в результаті операційної діяльності шляхом послідовного коригування показників прибутку (збитку) до оподаткування, наведеного в звіті про фінансові результати виключенням впливу негрошових операцій та операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю. Тобто здійснюються коригування фінансового результату до оподаткування на: амортизацію необоротних активів, збільшення (зменшення) забезпечень, збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць, збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій, зменшення (збільшення) оборотних активів, збільшення (зменшення) поточних зобов'язань, витрачання на оплату авансів, витрачання на оплату цільових внесків.

У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові зазначених статей для її розкриття підприємство може окремо наводити додаткові статті.

Розділ II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» для розрахунку суми чистого надходження чи витрачання коштів у результаті інвестиційної діяльності передбачає послідовне наведення у звіті основних класів (статей) надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів. Надходження грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності можуть бути від: реалізації фінансових інвестицій та необоротних активів; надходження від отриманих відсотків і дивідендів, надходження від деривативів та інші надходження. Витрачання можуть бути на придбання: фінансових інвестицій та необоротних активів, виплати за деривативами, інші платежі.

Як додаткові, можуть бути використані статті: «Надходження від погашення позик», «Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці», «Витрачання на надання позик», «Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці».

Отже, рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції».

У розділі III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» звіту про рух грошових коштів для розрахунку суми чистого надходження чи витрачання коштів у результаті фінансової діяльності здійснюють послідовне наведення основних класів (статей) надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів у результаті такої діяльності. Надходження грошових коштів від фінансової діяльності – це надходження від власного капіталу, отримання позик та інші надходження. Витрачання можуть бути на: викуп власних акцій, погашення позик, сплату дивідендів та інші платежі.

Крім того, можуть бути додаткові статті: «Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві», «Витрачання на сплату відсотків», «Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди», «Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві», «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах».

Отже, рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом «Власний капітал» та статтях, пов’язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов’язання» і «Поточні зобов’язання».

Основними джерелами даних для складання Звіту про рух грошових коштів є показники Балансу ф. 1, показники Звіту про фінансові результати ф. 2 та дані аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку.

Процес складання звіту можна подати у вигляді п’яти основних етапів (рис. 16.4).

Чистий рух коштів за звітний період визначається як сума різниць між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності».

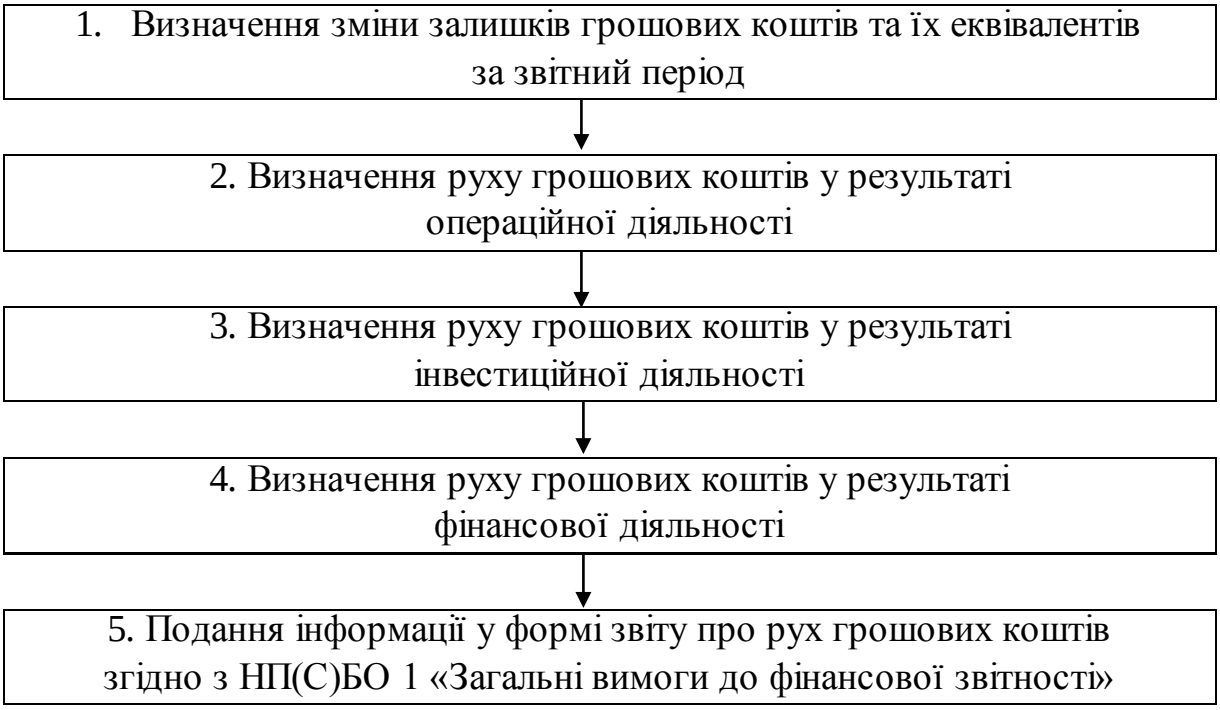

Рис. 16.4. Основні етапи складання звіту про рух грошових коштів

Для визначення зміни залишків грошових коштів та їх еквівалентів необхідно зіставити суми статті балансу «Грошові кошти та їх еквіваленти» на початок і кінець року та відобразити їх у відповідних статтях звіту про рух грошових коштів.

Залишок коштів на кінець року подається з урахуванням впливу зміни валютних курсів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів упродовж звітного періоду.

Залишок коштів на кінець року визначається як різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким способом показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

16.5. Структура і зміст звіту про власний капітал

Термін «капітал» у перекладі з латинського означає головний. Класики та сучасні економісти трактують ***капітал*** як сукупність матеріальних благ, що задовольняють людські потреби у зростанні вартості. Тому підприємство для забезпечення господарської діяльності повинно володіти певним розміром капіталу.

У бухгалтерському обліку ***капітал*** – це сукупність майнових засобів, виражена в грошовій одиниці, призначена для господарських цілей, тобто сума активу або рівна їй сума пасиву. Незаперечним є факт того, що реалізувати основну мету свого створення (отримання прибутку) підприємство може лише за умови збереження свого капіталу.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] ***власний капітал*** – це різниця між активами і зобов'язаннями підприємства. Власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його доходів та прибутків.

За життя підприємства, від його створення і до ліквідації, складові власного капіталу змінюються. На величину власного капіталу впливають різні фактори. Так, доходи й інвестиції (збільшують активи за рахунок додаткових коштів власника) призводять до зростання власного капіталу. Витрати і вилучення коштів власниками підприємства (зменшує активи) зменшують власний капітал підприємства. Тому можна стверджувати, що власний капітал утворюється двома шляхами:

– внесення власниками підприємства грошей та інших активів;

– накопичення суми доходу, що залишається на підприємстві.

Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, які без визначення строку повернення внесені його засновниками (учасниками) або залишені ними на підприємстві з чистого прибутку. Визнання й оцінка власного капіталу безпосередньо залежать від визнання та оцінки його складових – активів і зобов'язань. Складові власного капіталу відображаються в бухгалтерському обліку одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до зміни власного капіталу.

Власний капітал підприємства складається з таких складових:

- зареєстрований капітал;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- капітал у дооцінках;
- нерозподілений прибуток;
- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

Зареєстрований капітал – це первісне джерело інвестування і формування майна підприємства. Він забезпечує регулювання відносин власності і управління підприємством, його розмір не може бути меншим за встановлену законодавством суму.

Пайовий капітал являє собою суму пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена статутними документами. Рахунок та стаття фінансової звітності «Пайовий капітал» застосовуються кредитними спілками, колективними підприємствами, підприємствами споживчої кооперації та іншими, в яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків.

Додатковий капітал – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Капітал у дооцінках – це сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види додаткового капіталу.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Резервний капітал призначається на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів підприємства при його ліквідації.

Нерозподілений прибуток – це сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку.

Неоплачений капітал – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу.

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни загальної суми власного капіталу та його складових протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі І «Власний капітал» балансу. За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] ***звіт про власний капітал*** – це звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства впродовж звітного періоду.

Метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного звіту звіт про власний капітал підприємства додають звіт про власний капітал за попередній рік.

Статті «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» відображають суми власного капіталу на початок і кінець року, які відображені в балансі в розділі І «Власний капітал».

У статтях «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок» та «Інші зміни» відображаються суми коригувань, передбачених НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [9].

Скоригований залишок на початок року являє собою залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

У статтях розділу «Розподіл прибутку» наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу.

У статтях розділу «Внески учасників» наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства і 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 викуплених 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.

У додаткових статтях може наводитися інформація про складові іншого сукупного доходу, у разі якщо така інформація відповідає критеріям суттєвості.

16.6. Структура і зміст приміток до фінансової звітності

Із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] випливає, що примітки – це невід'ємний елемент фінансової звітності. Відповідно до НП(С)БО 1 ***примітки до фінансової звітності*** – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Наявність приміток у складі фінансової звітності – це прояв одного із основних принципів, на яких ґрунтується облік, а саме принципу повного висвітлення.

Вітчизняна практика подання приміток до фінансової звітності відрізняється від міжнародної практики тим, що примітки мають визначену на загальнодержавному рівні форму – ф. 5, яка є обов'язковою до заповнення та подання.

За змістом примітки до фінансових звітів можна поділити на три компоненти:

1) інформація про облікову політику підприємства;

2) інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

3) інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити також дані про консолідацію фінансових звітів, припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності,

обмеження щодо володіння активами, участь у спільних підприємствах, виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування, переоцінку статей фінансових звітів та іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) обліку.

Необхідно приділити увагу інформації про саме підприємство. Інформація про підприємство включає також:

– організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства;

– короткий опис основної діяльності підприємства;

– назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву материнської (холдингової) компанії;

– середню чисельність персоналу підприємства впродовж звітного періоду.

Під час опису облікової політики підприємства необхідно звернути увагу на таку інформацію:

– вибір методу нарахування амортизації за необоротними активами;

– метод оцінки запасів на дату балансу;

– створення резерву сумнівних боргів;

– іншу інформацію.

Крім того, необхідно звернути увагу і включити до приміток:

– показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів;

– причини і наслідки, якщо період, за який складено звіт, відрізняється від звітного, який передбачено НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16];

– причини та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу (якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік).

Розкриття інформації має поєднувати коментарі та конкретні кількісно визначені дані. Визначення рівня докладності розкриття інформації є питання професійного судження керівництва підприємства з урахуванням їх відносної суттєвості.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 № 302 [74] за складом примітки до фінансових звітів можна поділити на два компоненти:

1. Примітки до річної фінансової звітності, форма 5.

2. Друга частина приміток, яка наводиться підприємствами у самостійно обраному вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо) і до якої включають:

– усю іншу інформацію, розкриття якої передбачено національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

– іншу інформацію, яка керівництвом підприємства визнана суттєвою і дає більш повну та об'єктивну картину про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Форма фінансової звітності «Примітки до річної фінансової звітності» ф. 5 складається з п'ятнадцяти таблиць у вигляді розділів, кожен з яких розкриває певну інформацію про: нематеріальні активи, основні засоби, капітальні інвестиції, фінансові інвестиції, доходи і витрати, грошові кошти, забезпечення і резерви, запаси, дебіторську заборгованість, нестачу і втрату від псування цінностей, будівельні контракти, податок на прибуток та використання амортизаційних відрахувань, біологічні активи, фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

У ***розділі I «Нематеріальні активи»*** форми 5 розкривають інформацію про:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.

3. Наявність та рух у звітному році:

3.1. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок звітного року.

3.2. Первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.

3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів у результаті переоцінки.

3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули.

3.5. Сума нарахованої амортизації.

3.6. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів.

3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітного року.

Крім того, у другій частині приміток до фінансової звітності наводиться така інформація щодо нематеріальних активів:

– первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;

– первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів;

– сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;

– загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду;

– первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань;

– причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість;

– склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.

У ***розділі II «Основні засоби»*** відображають:

У примітках до фінансової звітності ф. 5 щодо кожної групи основних засобів наводиться така інформація:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі.

2. Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації).

3. Наявність та рух у звітному році:

3.1. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року.

3.2. Первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.

3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки.

3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули.

3.5. Сума нарахованої амортизації.

3.6. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати у звітному періоді.

3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів.

3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

У примітках до фінансової звітності (друга частина) також наводиться така інформація:

– первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження;

– первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів;

– сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік;

– сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів;

– залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо);

– первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись;

– залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;

– первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

Крім того, у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

У ***розділі III «Капітальні інвестиції»*** показують суму:

– капітального будівництва;

– придбання (виготовлення) основних засобів;

– придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів;

– придбання (створення) нематеріальних активів;

– придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів.

У ***розділі VI «Фінансові інвестиції»*** відображають:

– фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в асоційовані дочірні підприємства та спільну діяльність;

– інші фінансові інвестиції в: частки і паї у статутному капіталі інших підприємств у розрізі акцій, облігацій тощо.

Крім того, зазначають інформацію про інші довгострокові та поточні фінансові інвестиції, що відображені: за собівартістю, справедливою вартістю та амортизованою собівартістю.

Розділ V «Доходи і витрати» є розшифруванням рядків «Звіту про фінансові результати» ф. 2. У цьому розділі відображається:

а) інші операційні доходи і витрати:

– операційна оренда активів;

– операційна курсова різниця;

– реалізація інших оборотних активів;

– штрафи, пені неустойки;

– утримання об’єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення;

– інші операційні доходи і витрати, в т. ч. відрахування до резерву сумнівних боргів та непродуктивні витрати і втрати;

б) доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в дочірні підприємства та спільну діяльність;

в) інші фінансові доходи та витрати: дивіденди, проценти, фінансова оренда активів, інші фінансові доходи і витрати;

г) інші доходи і витрати:

– реалізація фінансових інвестицій;

– доходи від об'єднання підприємств;

– результат оцінки корисності;

– неопераційна курсова різниця;

– безоплатно одержані активи;

– списання необоротних активів;

– інші доходи і витрати.

Розділ IV «Грошові кошти» є розшифровкою статті Балансу ф. 1, де за показниками: готівка, поточний рахунок банку, інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки), грошові кошти в дорозі, еквіваленти грошових коштів відображають суму на кінець року.

Крім того, окремо подають грошові кошти, використання яких обмежено.

У ***розділі VII «Забезпечення і резерви»*** в розрізі видів забезпечень і резервів (забезпечення на виплату відпусток працівникам, витрат на додаткове пенсійне забезпечення, забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань, забезпечення наступних витрат на реструктуризацію, забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, резерв сумнівних боргів) відображають залишок на початок року, збільшення та використання за звітний рік, суму очікуваного відшкодування витрат іншою стороною і залишок на кінець року.

Крім того, згідно з п. 20 НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [18], підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

1. Цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення.

2. Залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду.

3. Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.

4. Сума забезпечення, що використана впродовж звітного періоду.

5. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.

6. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована під час оцінки забезпечення.

Розділ VIII «Запаси» є розшифровкою статті Балансу ф. 1, де в розрізі: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, готова продукція та товари зазначають балансову вартість та переоцінку за рік.

Крім того, подають балансову вартість запасів: відображених за чистою вартістю реалізації, переданих у переробку, оформлених у заставу, переданих на комісію і активи на відповідальному зберіганні, які обліковуються на рахунку 02. У цьому розділі також відображають методи оцінки запасів.

Розділ IX «Дебіторська заборгованість» є розшифруванням статей Балансу ф. 1, де в розрізі дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги та інша поточна дебіторська заборгованість подається сума на кінець року і за строками непогашення: до 12 місяців, від 12 до 18 місяців і від 18 до 36 місяців.

Крім того, подають інформацію про суму списаної у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості та суму заборгованості з пов'язаними сторонами.

У другій частині приміток відображають також метод визначення величини резерву сумнівних боргів.

У ***розділі X «Нестачі і втрати від псування цінностей»*** відображають суму виявлених (списаних) за рік нестач і втрат; суму визнаних заборгованістю винних осіб у звітному році; сума нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072).

У ***розділі XI «Будівельні контракти»,*** згідно з НП(С)БО 18 «Будівельні контракти» [2], відображається: сума доходу за будівельними контрактами, що її визнано у складі доходу звітного періоду (зі Звіту про фінансові результати ф. 2); методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді; інформація щодо незавершених контрактів:

а) методи визначення рівня завершеності робіт;

б) загальна сума понесених витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу;

в) вартість робіт, що їх виконали субпідрядники;

г) сума валової заборгованості замовників на дату балансу (з Балансу ф. 1);

д) сума валової заборгованості замовникам на дату балансу (з Балансу ф. 1);

е) сума отриманих авансів на дату балансу (з Балансу ф. 1);

ж) затриманих коштів на кінець року.

Також показують вартість виконаних робіт за незавершеними будівельними контрактами.

У ***розділі XII «Податок на прибуток»,*** згідно з НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», зазначаються: складові елементи витрат (доходів) з податку на прибуток (розшифровка статті Звіту про фінансові результати ф. 2):

поточний податок на прибуток (оборот за кредитом відповідного субрахунку рахунка 641, де ведуть облік податку на прибуток);

коригування поточного податку на зміни відстрочених податкових зобов'язань, відстрочених податкових активів, виправлення помилок тощо), які сформували суму витрат з податку на прибуток;

сума поточного і відстроченого податку, яку відображено у складі власного капіталу;

розшифровка визнаних:

– відстрочених податкових активів (Дт 17);

– відстрочених податкових зобов'язань (Дт 54).

Сума відстроченого податку на прибуток, яку включено у Звіт про фінансові результати ф. 2.

У ***розділі XIII «Використання амортизаційних відрахувань»*** зазначають: 1) суму нарахованої амортизації за річний звітний період;

2) суму використання амортизаційних відрахувань за рік усього та в тому числі на:

– будівництво об'єктів;

– придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів (з них машин та обладнання);

– придбання (створення) нематеріальних активів;

– погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Розділ XIV «Біологічні активи» передбачає подання інформації за групами довгострокових та поточних біологічних активів про:

– залишок на початок року;

– надходження та вибуття за рік;

– суму нарахованої за рік амортизації;

– втрати від зменшення корисності;

– вигоди від відновлення корисності.

Дані про довгострокові біологічні активи подаються за групами: робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження та інші довгострокові біологічні активи.

Інформація щодо поточних біологічних активів зазначається в розрізі груп: тварини на вирощуванні і відгодівлі, біологічні активи в стані біологічних перетворень та інші поточні біологічні активи.

Окремо подаються дані про:

– вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування;

– залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надзвичайних подій;

– балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності.

Розділ XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» призначено для відображення даних щодо продукції та додаткових біологічних активів рослинництва, продукції та додаткових біологічних активів тваринництва про:

– вартість первісного визнання;

– витрати, пов’язані з біологічними перетвореннями;

– доходи або витрати як результат від первісного визнання;

– уцінку;

– виручку від реалізації;

– собівартість реалізації;

– фінансовий результат (прибуток або збиток) від реалізації і первісного визнання та реалізації.

До інших об'єктів обліку та подій, розкриття інформації про які регулюють чинні стандарти обліку і підлягають висвітленню в примітках до річної фінансової звітності, належать:

- виправлення помилок попередніх періодів;
- зміна облікових оцінок та зміна облікової політики;
- події після дати балансу;
- зобов'язання;
- оренда інших активів, крім основних засобів;
- об'єднання підприємств у звітному періоді; придбання підприємства (контрольного пакета акцій) у звітному періоді; злиття підприємств у звітному періоді;
- вплив змін валютних курсів; наявність пов'язаних сторін;
- операції з пов'язаними сторонами;
- наявність простих акцій;
- гуманітарна допомога.

Крім вищевикладеного, у примітках до фінансової звітності може бути наведено інформацію, яка розцінена керівництвом як доцільна для повного розкриття річної фінансової звітності.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Узагальнення облікової інформації з метою складання форм звітності.
2. Поняття бухгалтерської та фінансової звітності.
3. Структура бухгалтерського балансу та порядок його складання.
4. Структура Звіту про фінансові результати та порядок його складання.
5. Вимоги, що ставляться до фінансової звітності.
6. Структура Звіту про власний капітал та порядок його складання.
7. Склад квартальної та річної фінансової звітності.
8. Структура Звіту про рух грошових коштів і порядок його складання.
9. Користувачі форм фінансової звітності.
10. Терміни та порядок подання фінансової звітності.

Тестові завдання

1. Метою складання фінансової звітності є:

а) звіт перед податковими органами;

б) внутрішні потреби;

в) надання інформації користувачам;

г) надання інформації керівнику.

2. Що не є якісною характеристикою фінансової звітності:

а) зрозумілість;

б) обов'язковість подання;

в) достовірність;

г) порівнянність.

3. Інформація, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінюванні ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, є:

а) зрозумілою;

б) доречною;

в) суттєвою;

г) достовірною.

4. Інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності, є:

а) зрозумілою;

б) доречною;

в) суттєвою;

г) достовірною.

5. Інформація, коли вона вільна від суттєвих помилок та упередженості й користувачі можуть покластися на неї, є:

а) зрозумілою;

б) доречною;

в) суттєвою;

г) достовірною.

6. Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому:

а) зобов'язання;

б) власний капітал;

в) доходи;

г) немає правильної відповіді.

7. Облікову політику підприємства розкривають у:

а) балансі (звіті про фінансовий стан);

б) звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід);

в) звіті про рух грошових коштів;

г) примітках до фінансових звітів.

8. До складу якісних характеристик фінансової звітності за НП(с)БО не належить:

а) дохідливість;

б) облікова політика;

в) зіставність;

г) доречність.

9. Залишок за статтею балансу «Резерв сумнівних боргів» на кінець звітного періоду зріс, а валова сума дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги зменшилась. Унаслідок цього:

а) зменшилась балансова вартість дебіторської заборгованості;

б) збільшився власний капітал за рахунок збільшення резервів;

в) збільшилась балансова вартість оборотних активів;

г) чиста реалізаційна вартість цієї дебіторської заборгованості не змінилася.

10. До яких змін у балансі приводить збільшення справедливої вартості основних засобів:

а) збільшення балансової вартості основних засобів;

б) збільшення «Іншого додаткового капіталу»;

в) збільшення балансової вартості основних засобів та «Капіталу в дооцінках»;

г) ніяких змін у балансі не буде.

11. За НП(с)БО 9 правило нижчої з оцінок може застосовуватися до запасів:

а) тільки на індивідуальній основі;

б) тільки до подібних одиниць або взаємопов'язаних одиниць запасів;

в) на підставі класифікації запасів (готова продукція, незавершене виробництво тощо);

г) у випадках а) і б).

12. Не вважаються зміною облікової політики:

а) використання припущення нарахування замість касового методу;

б) капіталізація витрат на позики замість їх відображення у складі витрат періоду;

в) відображення у складі витрат періоду витрат на дослідження і розробки замість їх капіталізації;

г) визначення облікової політики щодо операцій, які не відбувалися раніше.

13. Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує:

а) ринкову вартість прав власників підприємства;

б) ринкову вартість активів підприємства, які належать йому за правом власності;

в) облікову вартість прав власників підприємства;

г) облікову вартість активів підприємства, які належать йому за правом власності.

14. Розподіляючи прибуток, акціонерне товариство повинно створити резервний капітал у розмірі, передбаченому його установчими документами, але не менше ніж:

а) 15 % від розміру статутного капіталу;

б) 10 % від розміру статутного капіталу;

в) 5 % від розміру статутного капіталу;

г) 5 % від чистого прибутку.

15. Джерелом нарахування дивідендів за простими акціями може бути:

а) нерозподілений прибуток та резервний капітал;

б) нерозподілений прибуток;

в) резервний капітал;

г) усі попередні відповіді правильні.

16. У статті «Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» відображається показник, що розраховується:

а) діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на середньорічну кількість простих акцій в обігу;

б) діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій на початок звітного періоду;

в) діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій на кінець звітного періоду;

г) діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.

17. Середньорічна кількість простих акцій є:

а) середньою арифметичною простою величиною акцій, що перебували в обігу протягом звітного періоду;

б) сумою добутків кількості простих акцій в обігу протягом певних періодів у днях (місяцях) та відповідних часових зважених коефіцієнтів;

в) середньою арифметичною зваженою величиною простих та привілейованих акцій, що перебували в обігу протягом звітного періоду;

г) стандартним значенням, що не потребує розрахунків.

18. Метою формування Балансу (Звіту про фінансовий стан) на сучасному етапі вважається:

а) оцінка стану ресурсів та їхніх джерел на певний момент часу;

б) визначення ефективності діяльності економічного суб'єкта на будь-якій фазі кругообігу капіталу;

в) виявлення спроможності підприємства відтворювати грошові потоки;

г) оцінка здатності підприємства сплачувати дивіденди акціонерам (учасникам, засновникам).

19. Запаси в Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображаються за найменшою з двох оцінок:

а) первісною вартістю або справедливою вартістю;

б) первісною вартістю або дисконтованою вартістю;

в) первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;

г) відновлювальною вартістю або чистою вартістю реалізації.

20. У першому розділі активу Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства наводяться:

а) транспортні засоби;

б) відстрочені податкові зобов'язання;

в) покупні напівфабрикати;

г) незавершене виробництво.

21. У другому розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) наводяться:

а) заборгованість зі сплати відсотків банку, строк погашення яких настає через 10 місяців;

б) заборгованість перед бюджетом за податками;

в) відстрочені податкові зобов'язання;

г) доходи майбутніх періодів.

22. Під час формування розділів в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан), згідно з НП(С)БО 1, враховується:

а) ступінь ліквідності активів;

б) строк використання (погашення) активів (більше чи менше ніж 12 місяців);

в) функціональне призначення активів;

г) напрям використання активів.

23. Під час визначення валюти Балансу враховується вартість основних засобів:

а) первісна;

б) залишкова;

в) справедлива;

г) теперішня.

24. Джерелами інформації для складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) є:

а) бухгалтерські рахунки;

б) регістри обліку;

в) економічні показники роботи підприємства;

г) статистична звітність.

25. У Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображаються перераховані нижче елементи:

а) активи, зобов'язання, прибутки та збитки;

б) активи та зміни у власному капіталі;

в) активи, зобов'язання та власний капітал;

г) активи, витрати, зобов'язання, прибутки та збитки.

Практичні завдання

Завдання 16.1

Вихідні дані

Інформацію про залишки господарських засобів та джерел їх формування станом на 31.12.20__ наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Залишки господарських засобів та джерел їх формування станом на 31.12.20__

№ з/п	Рахунки	Сума, грн
1.	Сальдо за рахунком 10 «Основні засоби»	21 000
2.	Сальдо за рахунком 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	6 200
3.	Сальдо за рахунком 12 «Нематеріальні активи»	19 000
4.	Сальдо за рахунком 131 «Знос основних засобів»	15 000
5.	Сальдо за рахунком 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»	–
6.	Сальдо за рахунком 201 « Сировина і матеріали»	6 200
7.	Сальдо за рахунком 207 «Запасні частини»	1 000
8.	Сальдо за рахунком 23 «Виробництво»	–
9.	Сальдо за рахунком 26 «Готова продукція»	4 000
10.	Сальдо за рахунком 28 «Товари»	800
11.	Сальдо за рахунком 301 «Готівка в національній валюті»	60
12.	Сальдо за рахунком 311 «Поточний рахунок в національній валюті»	80
13.	Сальдо за рахунком 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»	2 940
14.	Сальдо за рахунком 34 «Короткострокові векселі одержані»	1 000
15.	Сальдо за рахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами»	–
16.	Сальдо за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами»	50
17.	Сальдо за рахунком 39 «Витрати майбутніх періодів»	–
18.	Сальдо за рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	37 030
19.	Сальдо за рахунком 42 «Додатковий капітал»	–
20.	Сальдо за рахунком 441 «Прибуток розподілений»	–
21.	Сальдо за рахунком 442 «Непокриті збитки»	2 300
22.	Сальдо за рахунком 501 «Довгострокові кредити банків в національній валюті»	1 100
23.	Сальдо за рахунком 51 «Довгострокові векселі видані»	–
24.	Сальдо за рахунком 601 «Короткострокові кредити банків в національній валюті»	1 500
25.	Сальдо за рахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою»	3 400
26.	Сальдо за рахунком 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2 000

На основі наведених даних необхідно:

1. Згідно з наведеними даними скласти Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства станом на 31.12.20__.

Завдання 16.2

Вихідні дані

У звітному періоді підприємство здійснило ряд операцій, що вплинули на величину основних засобів.

1. Придбано комп'ютер у товарний кредит. Купівельна вартість комп'ютера становить 6 000 грн, крім того, ПДВ – 1 200 грн. Витрати на установку та налагодження комп'ютера становили 200 грн, крім того, ПДВ – 40 грн, витрати на транспортування – 1 000 грн, крім того, ПДВ – 20 грн.

2. Безоплатно передано підшефній школі універсальний токарний верстат. Первісна вартість – 45 210 грн, сума нарахованого зносу – 15 160 грн, витрати з демонтажу – 1 000 грн (заробітна плата з нарахованими соціальними внесками).

3. Здійснено капітальний ремонт офісу господарським способом. На ремонт використано ремонтним цехом:

будівельних матеріалів – 11 560 грн;

нарахована заробітна плата – 1 250 грн;

відрахування на соціальні заходи – 37 %;

загальновиробничі витрати – 60 %.

Вартість оприбуткованих на складі матеріалів, отриманих після ремонту офісу, становить 300 грн. Виконаний капітальний ремонт відновив будівлю офісу.

4. Було списано з Балансу підприємства ліквідований автомобіль: первісна вартість – 45 000 грн; знос – 35 000 грн. Витрати, пов'язані з ліквідацією, становили: заробітна плата – 1 000 грн; страхові внески – 37 %. Вартість запасних частин, які надійшли на склад підприємства після ліквідації автомобіля, становила 5 000 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити, на яку величину зміниться первісна вартість основних засобів на кінець періоду у статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) «Первісна вартість основних засобів» – ряд. 1011.

Завдання 16.3

На основі наведених даних необхідно:

1. На підставі наведених господарських операцій вкажіть джерела формування показників та заповніть І розділ форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) за 1 квартал 202_ р. на основі наведених даних:

Вихідні дані

У І кварталі товариство отримало:

дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 2 140 680 тис. грн (зокрема, ПДВ). Підприємство не є платником акцизного податку, інших зборів і податків з обороту, не надавало знижок своїм покупцям. Проте впродовж року було повернуто продукції на суму 6 тис. грн (зокрема, ПДВ). Собівартість реалізації – 727 252 тис. грн.

Дохід від операційної оренди – 22,9 тис. грн.

Дохід від курсових різниць – 26,5 тис. грн (зокрема, курсові різниці внаслідок перерахунку залишку коштів на валютному рахунку – 18,8 тис. грн, курсові різниці, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, – 7,7 тис. грн).

Плата банку за залишок коштів на поточному рахунку – 5,1 тис. грн.

Штрафи та пені, визнані та отримані від покупців – 4,5 тис. грн.

Відсотки від інвестицій в боргові цінні зобов'язання – 26,6 тис. грн.

У І кварталі товариство нарахувало:

витрати на управління – 13 438,3 тис. грн, на збут – 9 534,3 тис. грн;

забезпечення резерву сумнівних боргів – 21,3 тис. грн;

втрати від операційних курсових різниць – 19,6 тис. грн, від неопераційних різниць – 8,9 тис. грн;

виручку від реалізації основних засобів – 224,5 тис. грн (собівартість реалізації 1 53,4 тис. грн);

штрафи і пені, визнані та сплачені постачальникам, – 30,4 тис. грн;

відсотки, нараховані за отриманими банківськими кредитами, – 33,8 тис. грн.

Здійснило внесок до зареєстрованого капіталу ТОВ «Промінь» (35 %). На жаль, на звітний період це товариство отримало чисті збитки у сумі 30 тис. грн.

Витрати (з податку на прибуток становили 98,7 тис. грн).

Завдання 16.4

Вихідні дані

На склад оприбутковано 200 виробів. Дебетовий оборот за рахунком 26 «Готова продукція» – 200 тис. грн. Продано 150 виробів за ціною 1 400 грн за одиницю (з ПДВ). Підприємство не має залишків незавершеного виробництва на кінець року. У звітному періоді витрати і доходи підприємства від іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності становили:

витрати на сигналізацію – 3 800 грн;

заробітну плату менеджерів з реалізації готової продукції – 11 300 грн;

витрати на відправлення запрошення акціонерам на загальні збори – 2 100 грн;

заробітну плату офісних працівників підприємства – 57 300 грн;

від'ємну курсову різницю з експорту готової продукції – 1 200 грн;

виручку від реалізації МШП – 5 000 грн;

збиток від акцій асоційованого підприємства – 3 380 грн;

дивіденди одержані – 6 000 грн;

дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості за придбані цінні папери – 2 000 грн;

залишкову вартість безкоштовно переданого виробничого інвентарю – 473 грн.

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити показники та скласти розділ I «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Завдання 16.5

Вихідні дані

Згідно з даними бухгалтерського обліку за звітний період отримано чистий дохід від реалізації продукції у сумі 600,0 тис. грн, собівартість реалізованої продукції становила 100,2 тис. грн, адміністративні витрати – 112,0 тис. грн, інші операційні витрати – 9,0 тис. грн; нараховано амортизацію необоротних активів – 13,9 тис. грн; сплачено податок на прибуток у сумі 83,64 тис. грн; придбані основні засоби на суму 90 тис. грн, довгострокові інвестиції – на суму 4 тис. грн; реалізовані нематеріальні активи на суму 15 тис. грн, сплачені дивіденди грошовими коштами в сумі 151,26 тис. грн.

Залишки за рахунками бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Залишки по рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн	
		На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1.	Нематеріальні активи (первісна вартість)	75,0	60,0
2.	Знос нематеріальних активів	12,5	8,4
3.	Довгострокові фінансові інвестиції	9,0	13,0
4.	Векселі одержані	21,2	14,8
5.	Основні засоби (первісна вартість)	360,0	450,0
6.	Знос основних засобів	72,0	90,0
7.	Товари	0,5	–
8.	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	11,2	18,6
9.	Виробничі запаси	105,0	135,0
10.	Готова продукція	44,6	64,6
11.	Дебіторська заборгованість за виданими авансами	76,8	80,8
12.	Грошові кошти у національній валюті	15,2	63,0
13.	Незавершене виробництво	43,3	23,6
14.	Статутний капітал	470,0	470,0
15.	Неоплачений капітал	(120,0)	–
16.	Векселі видані	5,4	9,8
17.	Короткостроковий кредит банку	12,0	12,0
18.	Нерозподілений прибуток	271,3	315,2
19.	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	38,6	18,0

На основі наведених даних необхідно:

1. Визначити рух коштів від операційної діяльності за непрямим методом і заповнити розділ I «Рух коштів у результаті операційної діяльності» Звіту про рух грошових коштів.

Завдання 16.6

Залишок коштів на рахунку підприємства на 1 січня 20__ року становив 8 694 000 грн, в касі – 9 500 грн. Упродовж 20__ року були здійснені операції, які наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Господарські операції підприємства у 20__р.

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн
1	**2**	**3**
1.	Оплачено рахунок постачальника за придбаний вантажний автомобіль (зокрема, ПДВ).	144 000
2.	Оплачені додаткові витрати на державну реєстрацію вантажного автомобіля	3 000
3.	Надійшли кошти від покупця в оплату за реалізований автокар (зокрема, ПДВ)	13 200
4.	Надійшли кошти від покупця в оплату за відвантажену йому готову продукцію у попередньому звітному періоді (зокрема, ПДВ)	210 000
5.	Придбано 1 000 акцій ПрАТ «Ліза» вартістю 15 грн кожна. Оплачена винагорода комісіонеру за посередницькі послуги	? 750
6.	По акціях ПрАТ «Ліза» нараховані і отримані дивіденди у розмірі 0,8 грн на одну акцію	?
7.	Придбано облігації ПрАТ «СМК»	52 000
8.	Оплачено рахунок за одержані сировину і матеріали	50 000
9.	Надійшли кошти від покупців у передплату готової продукції	3 675 000
10.	Оплачено з поточного рахунку розрахунково-платіжні документи постачальників і транспортних організацій: за одержані основні засоби; за модернізацію і ремонт основних засобів; за одержані нематеріальні активи; за одержані запаси	 168 240 2 760 30 000 115 000

Продовження таблиці 3

1	2	3
11.	Погашено заборгованість перед бюджетом за податками й обов'язковими платежами	470 000
12.	Видано вексель постачальнику за раніше поставлені запаси терміном на 50 днів під 15 % річних	99 000
13.	Сплачені з поточного рахунку зобов'язання: нараховані відсотки; за орендними платежами; поточна частина зобов'язання за довгостроковою позикою; зобов'язання за короткостроковою позикою	 30 900 4 600 62 500 29 500
14.	Оприбутковані в касу грошові кошти, одержані з поточного рахунку підприємства для виплати робітникам і службовцям заробітної плати за поточний період	370 000
15.	Виплачено з каси підприємства робітникам і службовцям: основної і додаткової заробітної плати; нарахованих одноразових премій; допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю; депонованої зарплати нарахованих за попередній період	 253 000 75 000 16 000 26 000
16.	Списано кошти з поточного рахунку на суму збільшення коштів у касі для виплати заробітної плати за першу половину поточного періоду працівникам підприємства	250 000
17.	Виплачено з каси підприємства робітникам і службовцям зарплата за першу половину поточного періоду	247 000
18.	Сплачені внески (відрахування) із загальнодержавного обов'язкового соціального страхування до суми заробітної плати працівників за час перебування у відпустці за встановленими ставками (22 %)	12 950
19.	Із суми заробітної плати, нарахованої працівникам, здійснені такі утримання: податку з доходу фізичної особи; військового збору утримань за виконавчими документами (аліменти)	 83 895 6992 5 203
20.	Оплачено за доставку готової продукції перевізникам	14 400

На основі наведених даних необхідно:

1. Скласти Звіт про рух грошових коштів із застосуванням прямого методу.

Питання для самостійної роботи студентів

1. Роль та значення фінансової звітності в сучасних умовах господарювання.
2. Види звітності.
3. Організація підсумкового обліку та складання звітності на підприємстві.
4. Види балансів та їх використання.
5. Підготовка даних про доходи та витрати підприємства для складання звіту про фінансові результати.
6. Підготовка даних про грошові потоки та еквіваленти грошових коштів для складання звіту про рух грошових коштів.
7. Функції власного капіталу підприємства.
8. Місце та значення приміток до річної фінансової звітності у складі фінансової звітності підприємства.

Термінологічний словник

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Фінансова звітність – це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Користувачі звітності – це фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Стаття звіту – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Визнання – процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті.

Елементи звіту – сукупність однорідної інформації, що відображається у фінансових звітах.

Баланс (звіт про фінансовий стан) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну (звітну) дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження та вибуття грошових коштів (грошей) упродовж звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства впродовж звітного періоду.

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Біологічні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text

2. Будівельні контракти: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text

3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 8-е видання, доп. і перероб. Житомир: Рута, 2009. 912 с.

4. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).

5. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Акімова Н. С., Говоруха О. О., Кирильєва Л. О., Євлаш Т. О. Х.: ХДУХТ, 2019. 182, [119] с.

6. Бухгалтерський облік: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 460, [340–341] с.

7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, із змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text

8. Виплати працівникам: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text

9. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 6, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text

10. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text

11. Вплив змін валютних курсів: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text

12. Вплив інфляції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.02.2002 № 147, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text

13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text

14. Дебіторська заборгованість: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text

15. Дохід: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 (із змінами) / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text

16. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text

17. Запаси: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text

18. Зобов’язання: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.01.2000 № 20, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text

19. Інструкція з бухгалтерського обліку операцій із фінансовими інструментами в банках України: затв. постановою Правління Національного банку України від 21.02.2018 № 14. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0014500-18#Text

20. Інструкція зі статистики заробітної плати: затв. наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text

22. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#n675

23. Консолідована фінансова звітність: національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 2, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text

24. Конституція України, прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 (в редакції від 01.01.2020). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#top

25. Концептуальна основа фінансової звітності: прийняття від 01.09.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text

26. Крупка Я. Д., Задорожний Н. В., Гудзь Н. В. Фінансовий облік: підруч. 4-те вид. доп. і перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.

27. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). Редакція від 12.03.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010

28. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2 / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text

29. Методичні рекомендації щодо заповнення фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text

30. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text

31. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text

32. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30.09.2003 № 561. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text

33. Методичні рекомендації щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці: затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.04.1999 № 69. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0069203-99#Text

34. Нематеріальні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text

35. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text

36. Об’єднання підприємств: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 242, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text

37. Основні засоби: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text

38. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

39. Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text

40. Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 із змінами від 17.09.15 / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text

41. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 №116 (із змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text

42. Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 11.04.2002 № 506. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/506-2002-%D0%BF#top

43. Порядок обчислення середньої заробітної плати затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text

44. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266 (в редакції Постанови Кабінету Міністрів України від 26 червня 2015 р. № 439). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF#Text

45. Порядок подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28.02.2000 № 419. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text

46. Порядок подання документів для застосування податкової соціальної пільги, затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1227. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-%D0%BF#Text

47. Порядок фінансування страхувальників для надання матеріального забезпечення застрахованим особам у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та окремих виплат потерпілим на виробництві за рахунок коштів Фонду соціального страхування України, затв. Постановою правління Фонду соціального страхування України від 19.07.2018 № 12. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0012890-18#Text

48. Прибуток на акцію: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 24, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 № 344, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text

49. Приклади обчислення середньої зарплати (доходу) за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, затв. наказом Міністерства соціальної політики України від 21.10.2015 № 1022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1022739-15#Text

50. Прибуток на акцію: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 № 344, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text

51. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 № 2121-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text

52. Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Інструкція, затверджена Постановою НБУ від 21.01.2004 № 22. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text

53. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

54. Про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Положення, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text

55. Про виплату відпусткових: лист Міністерства соціальної політики України від 05.01.2012 № 7/13/133-12. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0007739-12#Text]

56. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей: Закон України від 06.06.1995 № 217/95-ВР (із змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80/ed19950606#Text

57. Про доступ до публічної інформації: Закон України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text

58. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Положення, затв. наказом МФУ від 22.05.1995 № 88, із змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text

59. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text

60. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201-09#Text

61. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text

62. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 5. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text

63. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.96 № 116, із змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text

64. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text

65. Про затвердження типових форм первинного обліку: наказ від 29.12.1995 № 352. URL: http://zakon.rada.gov.ua/

66. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказ Міністерства фінансів України 31 грудня 2015 року № 1307. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#n20

67. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text

68. Про інвентаризацію активів та зобов'язань: Положення, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text

69. Про обіг векселів в Україні: Закон України від 05.04.2001 № 2374-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2374-14#Text

70. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text

71. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 № 2346-ІІІ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text

72. Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Інструкція, затверджена Постановою НБУ від 12.11.2003 № 492. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#Text

73. Про службові відрядження в межах України та за кордон: Інструкція, затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59 (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text

74. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 № 302. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text

75. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 25.09.2006 № 3480-IV. URL: https://www.nssmc.gov.ua/documents/zakon-ukrani-pro-tsnn-paperi-ta-fondoviy-rinok/

76. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 № 303, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text

77. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік. К.: КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2017. 248 с.

78. Спрощена фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text

79. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

80. Теловата М. Т., Петраковська О. В. Фінансовий облік – 1 (у схемах і таблицях): навч. посіб. / за заг. ред. М. Т. Теловатої. Частина 1. К.: Інтердрук, 2019. 217.

81. Фінансові витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text

82. Фінансові інвестиції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 12, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text

83. Фінансові інструменти: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 13, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 листопада 2001 р. № 559, зі змінами і доповненнями / офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text

84. Фінансовий облік – 1: навч. посіб. / за ред. В. Ф. Максімової. Частина І. Одеса: ОНЕУ, 2013. 436, [42] с.

85. Цивільний кодекс України: від 16.01.2003 № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text

86. Щодо деяких питань розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності: лист Міністерства соціальної політики України від 17.09.2015 № 529/18/99-15. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0529739-15#Text

Навчальне видання

Краєвський Володимир Миколайович, Колісник Олена Пилипів,
Гуріна Наталія Валеріївна, Дружинська Наталія Сергіївна,
Занько Борис Михайлович, Сторожук Тетяна Миколаївна,
Новікова Олена Павлівна, Роздимаха Ірина Миколаївна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск *А. В. Лавренюк*

Відповідальний редактор *М. М. Грабарчук*
Редактори *О. В. Данильчик*

Форматування та
комп'ютерна верстка *Д. П. Завальніцька*

Здано до друку 14.11.2022. Формат 60×84/14
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»
Ум. друк. арк. 35.57
Наклад 300 прим. Замовлення № 1014

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
«Державний податковий університет»
Державний податковий університет
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область,
Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 7669 від 20.09.2022*