

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Підручник

Тернопіль
ТНЕУ
2019

УДК 64.031.6 (075.8)
К 79

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 3 від 30 жовтня 2019 р.)*

Колектив авторів Тернопільського національного економічного університету:

- Я. Д. Крупка* – доктор економічних наук, професор (передмова, розділи 3, 8, 13, додатки);
З. В. Задорожний – доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи
(розділи 1, 2, 10, додатки);
Н. В. Гудзь – кандидат економічних наук, доцент (розділ 7, 12);
П. Н. Денчук – кандидат економічних наук, доцент (розділи 4, 6);
Н.В Починок – кандидат економічних наук, доцент (розділ 5);
Р. В. Романів – кандидат економічних наук, доцент (розділ 9, 11).

Рецензенти:

- С. Ф. Легенчук*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту
Державного університету «Житомирська політехніка»;
В. С. Рудницький, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподат-
кування Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»;
П. Я. Хомин, доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя.

Крупка Я. Д.

К 79 **Фінансовий облік** : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль :
ТНЕУ, 2019. – 478 с.
ISBN 978-966-654-549-0

Підручник відповідає програмі курсів «Фінансовий облік I» та «Фінансовий облік II» з підготовки бакалаврів за спеціальністю «Облік і оподаткування». Його структура побудована згідно з освітньо-професійною програмою та діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку, де окремими розділами визначаються загальні принципи бухгалтерського обліку, облік активів, капіталу та зобов'язань, розкриваються господарські процеси і пов'язаний з ними облік витрат, доходів діяльності, фінансових результатів та їх оподаткування. Описано форми та порядок складання фінансової звітності, та звітності про управління, умови переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

У кінці підручника подаються зміст Закону України щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності, діючий та оновлений План рахунків бухгалтерського обліку, перелік і структура Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації з облікової політики, складання фінансової звітності, заповнення звіту про управління, предметний покажчик найбільш важливих термінів і понять, які використовуються у нормативних документах з бухгалтерського обліку та при оподаткуванні підприємств, з поясненнями до них, а також список рекомендованої літератури.

Для студентів економічних спеціальностей, аспірантів, слухачів інститутів післядипломної освіти, працівників підприємств та установ, які займаються обліком.

УДК 64.031.6 (075.8)

ISBN 978-966-654-549-0

© Колектив авторів, 2019
© ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ»,
верстка, 2019
© ТНЕУ, 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	7
Розділ 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	11
1.1. Суть і загальні принципи побудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.....	11
1.2. Правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні.....	12
1.3. Загальні вимоги та показники фінансової звітності.....	15
1.4. Облікова політика підприємств.....	17
1.5. Загальна схема бухгалтерського обліку.....	20
<i>Контрольні запитання</i>	22
Розділ 2. ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	23
2.1. Необоротні активи, основні засоби, їх класифікація та оцінка.....	23
2.2. Шляхи надходження необоротних активів та облік капітальних інвестицій.....	26
2.3. Облік надходження основних засобів.....	28
2.4. Методи нарахування та облік амортизації основних засобів.....	31
2.5. Облік ремонтів та поліпшення основних засобів.....	34
2.6. Облік переоцінки і зміни корисності основних засобів.....	36
2.7. Облік і оподаткування при вибутті основних засобів.....	37
2.8. Облік інших необоротних матеріальних активів.....	39
2.9. Облік та оподаткування інвестиційної нерухомості.....	41
2.10. Облік та оподаткування основних засобів в оренді.....	45
2.11. Облік нематеріальних активів.....	46
<i>Контрольні запитання</i>	50
Розділ 3. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ТА ІНШИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ	52
3.1. Сутність, оцінка і оподаткування фінансових інвестицій та інших фінансових інструментів.....	52
3.2. Облік поточних фінансових інвестицій.....	58
3.3. Облік довгострокових фінансових інвестицій.....	59
3.3.1. Облік інвестицій за справедливою вартістю.....	61
3.3.2. Облік інвестицій за амортизованою собівартістю.....	61
3.3.3. Облік інвестицій за методом участі в капіталі.....	65
3.3.4. Облік інвестицій у спільну діяльність.....	68
3.4. Порівняльна характеристика національних та міжнародних стандартів щодо обліку інвестицій.....	70
<i>Контрольні запитання</i>	72
Розділ 4. ОБЛІК ЗАПАСІВ	74
4.1. Запаси підприємства та їх класифікація.....	74
4.2. Оцінка запасів в обліку.....	77
4.3. Документальне оформлення надходження і витрачання запасів.....	87
4.4. Облік запасів на складі та його зв'язок з обліком у бухгалтерії.....	92
4.5. Облік запасів та нарахованих податків за ними в бухгалтерії.....	94
4.6. Інвентаризація запасів та її відображення в обліку.....	98
4.7. Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів.....	101
<i>Контрольні запитання</i>	103
Розділ 5. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ	104
5.1. Склад грошових коштів та контроль за їх зберіганням.....	104
5.2. Документування та облік касових операцій.....	108
5.2.1. Документальне оформлення надходження грошових коштів в касу підприємства.....	108

5.2.2. Документування видачі грошових коштів із каси підприємства.....	109
5.2.3. Бухгалтерський облік операцій з готівковими грошовими коштами	113
5.2.4. Порядок проведення інвентаризації каси та відображення її результатів в обліку.....	115
5.3. Облік операцій на поточному рахунку в національній валюті.....	118
5.3.1. Банківські рахунки, їх види, порядок відкриття та закриття.....	118
5.3.2. Форми безготівкових розрахунків.....	120
5.3.3. Облік операцій на поточному, валютному та інших рахунках в банку.....	127
5.4. Особливості обліку та оподаткування грошових операцій в іноземній валюті.....	131
5.5. Облік інших грошових коштів.....	137
5.6. Облік еквівалентів грошових коштів.....	139
5.7. Відповідальність за порушення касової дисципліни.....	141
<i>Контрольні запитання</i>	142
Розділ 6. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ.....	143
6.1. Визначення дебіторської заборгованості, її класифікація та оцінка.....	143
6.2. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.....	145
6.3. Порядок визначення та облік резерву сумнівних боргів.....	148
6.4. Облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем.....	151
6.5. Облік іншої дебіторської заборгованості.....	157
6.5.1. Облік розрахунків за виданими авансами.....	158
6.5.2. Облік підзвітних сум та розрахунків з підзвітними особами.....	158
6.5.3. Облік розрахунків за нарахованими доходами.....	163
6.5.4. Облік розрахунків за претензіями	164
6.5.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків.....	165
6.5.6. Облік розрахунків з членами кредитних спілок.....	167
6.5.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами.....	167
6.6. Облік довгострокової дебіторської заборгованості.....	169
<i>Контрольні запитання</i>	171
Розділ 7. ОБЛІК ПЕРСОНАЛУ, ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ.....	172
7.1. Правові та організаційні основи оплати праці на підприємстві.....	172
7.2. Системи та форми оплати праці.....	174
7.3. Облік особового складу, відпрацьованого часу та виробітку.....	177
7.4. Техніка нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам.....	180
7.5. Нарахування виплат працівникам за середнім заробітком.....	186
7.6. Розрахунок податків та інших утримань за виплатами працівникам.....	195
7.7. Аналітичний облік розрахунків з оплати праці та виплата заробітної плати.....	198
7.8. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці.....	199
7.9. Методика нарахування та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.....	203
7.10. Порівняльна характеристика національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо виплат працівникам.....	207
<i>Контрольні запитання</i>	211
Розділ 8. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ.....	212
8.1. Капітал підприємства та його структура.....	212
8.2. Порядок формування та облік статутного, пайового й іншого зареєстрованого капіталу.....	216
8.3. Облік неоплаченого та вилученого капіталу.....	219
8.4. Облік резервного капіталу.....	221
8.5. Облік капіталу в дооцінках.....	222
8.6. Облік додаткового капіталу.....	224
8.7. Формування, використання та облік прибутку підприємства.....	226
8.8. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.....	229
8.9. Облік цільового фінансування та інших цільових надходжень.....	232
<i>Контрольні запитання</i>	235

Розділ 9. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	236
9.1. Загальні поняття про зобов'язання й забезпечення, їх класифікація, оцінка та умови визнання	236
9.2. Облік зобов'язань перед вітчизняними та зарубіжними контрагентами.....	239
9.3. Облік коротко- та довгострокових кредитів банку.....	244
9.4. Облік зобов'язань, забезпечених векселями.....	252
9.5. Облік зобов'язань з орендних операцій.....	254
9.6. Облік зобов'язань за облігаціями.....	257
9.7. Облік зобов'язань за податками і обов'язковими платежами.....	258
9.8. Облік зобов'язань за розрахунками з учасниками.....	265
<i>Контрольні запитання</i>	267
Розділ 10. ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	268
10.1. Визнання витрат, об'єкти та завдання їх обліку.....	268
10.2. Класифікація витрат.....	269
10.3. Схеми обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку.....	271
10.4. Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).....	273
10.4.1. Склад витрат, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг).....	273
10.4.2. Облік прямих матеріальних витрат.....	275
10.4.3. Облік прямих витрат на оплату праці.....	279
10.4.4. Облік інших прямих витрат.....	279
10.4.5. Облік і розподіл загальновиробничих витрат.....	280
10.4.6. Облік витрат від браку.....	284
10.4.7. Особливості обліку витрат допоміжних виробництв.....	286
10.4.8. Облік незавершеного виробництва.....	288
10.4.9. Зведений облік витрат на виробництво і розрахунок собівартості продукції.....	289
10.5. Структура та облік адміністративних витрат.....	292
10.6. Облік витрат на збут.....	296
10.7. Облік інших витрат операційної діяльності.....	299
10.8. Облік витрат майбутніх періодів.....	301
10.9. Облік і списання інших витрат звичайної діяльності.....	302
10.10. Облік витрат і втрат від надзвичайних подій.....	306
<i>Контрольні запитання</i>	306
Розділ 11. ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ	308
11.1. Готова продукція, її характеристика та класифікація.....	308
11.2. Документальне оформлення та аналітичний облік операцій, пов'язаних з рухом готової продукції.....	310
11.3. Облік собівартості випущеної та реалізованої продукції.....	314
11.4. Особливості обліку придбання і реалізації товарів.....	319
<i>Контрольні запитання</i>	323
Розділ 12. ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	324
12.1. Поняття доходів, їх склад та оцінка.....	324
12.2. Облік і оподаткування доходів від основної діяльності.....	326
12.3. Облік і оподаткування доходів від іншої операційної діяльності.....	329
12.4. Облік доходів від неопераційної діяльності.....	332
12.5. Формування та облік фінансових результатів підприємства.....	337
<i>Контрольні запитання</i>	339
Розділ 13. ЗМІСТ І ТЕХНІКА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	340
13.1. Призначення і склад фінансової звітності.....	340
13.2. Узагальнення даних обліку для складання фінансової звітності.....	344
13.3. Методика складання Балансу (Звіту про фінансовий стан).....	345
13.4. Порядок складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).....	351
13.5. Порядок складання Звіту про рух грошових коштів.....	354
13.6. Порядок складання Звіту про власний капітал.....	364

13.7. Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності.....	368
13.8. Фінансова звітність за сегментами.....	381
13.9. Консолідована фінансова звітність.....	386
13.10. Особливості переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).....	389
13.11. Спрощена звітність мікро- і малих підприємств.....	391
13.12. Звіт про управління підприємством.....	400
<i>Контрольні запитання</i>	401
<i>Додаток 1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (із наступними змінами).....</i>	403
<i>Додаток 2. Перелік та структура положень (стандартів) бухгалтерського обліку.....</i>	412
<i>Додаток 3. Міжнародний стандарт фінансової звітності МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».....</i>	416
<i>Додаток 4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р.</i>	422
<i>Додаток 5. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013 р.</i>	435
<i>Додаток 6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р.</i>	442
<i>Додаток 7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з наступними змінами і доповненнями).....</i>	451
<i>Додаток 8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 № 1591).....</i>	459
<i>Додаток 9. Методичні рекомендації зі складання Звіту про управління, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 982 від 7.12.2018 р.....</i>	462
Предметний покажчик найбільш важливих термінів і понять та їх трактування за нормативними документами.....	465
Література.....	477

ПЕРЕДМОВА

Підручник підготовлено у відповідності з освітньо-професійною програмою підготовки бакалавра галузі знань 07 «Управління і адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» для викладання курсів «Фінансовий облік I» та «Фінансовий облік II».

Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам (як правило, зовнішнім) повної, правдивої та своєчасної інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів на підприємстві. Він є обов'язковим видом обліку, будується за відповідними принципами і стандартами, показники якого відображаються у встановлених формах фінансової звітності, що надається у визначені строки різним категоріям зовнішніх користувачів. Найважливішими його принципами є безперервність та послідовність, повне висвітлення, автономність і використання єдиного грошового вимірника тощо. Саме він є всеохоплюючим (обліковуються усі без винятку активи та їх джерела, процеси, що відбуваються на підприємстві), вирізняється системністю (будується за строго встановленими правилами, функціонує від створення підприємства і до його ліквідації).

Обліковий процес здійснюється за окремими звітними періодами, які взаємопов'язані через визначення залишків майна та джерел (статичної інформації), їх надходження і вибуття (динамічної інформації). До того ж залишки (сальдо) на кінець попереднього періоду переходять у початкові сальдо наступного звітного періоду і таким чином забезпечується безперервність облікового процесу.

Натомість внутрішньогосподарський (управлінський) облік надає інформацію в основному внутрішнім користувачам, він не передбачає чіткої системи як у часі, так і за ступенем охоплення майна та господарських процесів.

Чи можна стверджувати, що бухгалтерський (фінансовий) і внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це цілком відокремлені, самостійні види обліку і чи бухгалтерський облік відповідає критеріям фінансового обліку, який склався за рубежом та який повинен читатися при вивченні вищезазначених курсів? Однозначної відповіді у цьому відношенні дати не можна.

Деякі автори вважають, що можуть бути окремо виділені бухгалтерський фінансовий облік та бухгалтерський управлінський облік. Інші стверджують, що поділ обліку на фінансовий та управлінський є надуманим і абсолютно не підкріплюється практикою. На їх думку встановити чітку межу де закінчується бухгалтерський фінансовий і починається управлінський облік неможливо. Управлінська бухгалтерія має використовувати ту ж вхідну (первинну) інформацію, що є основою для ведення бухгалтерського обліку. Особливо це стало актуальним у зв'язку з широким впровадженням в економіку сучасної комп'ютерної техніки та новітніх інформаційних технологій, коли на підставі одноразово введених первинних даних після їх обробки мають забезпечуватися інформацією усі сфери господарської діяльності як для оперативного управління, так і для складання підсумкової фінансової звітності.

Вважати бухгалтерський облік чисто фінансовим теж не можна, оскільки перше поняття є ширшим, бухгалтерські дані у значній мірі використовуються для поточного управління. Об'єднувати під одним терміном «бухгалтерський» фінансовий і управлінський облік також недоречно. Внутрішньогосподарський управлінський облік може виходити за рамки системи бухгалтерського обліку, оскільки передбачає використання таких невластивих для бухгалтерського обліку прийомів як прогнозування, стратегічне планування, застосування нефінансових даних.

Проте, за будь-яких обставин фінансова звітність підприємства формується за результатами бухгалтерського обліку, є складовою його методу.

Тому при розкритті основних понять і методологічних принципів обліку автори керувалися вітчизняною законодавчо-нормативною базою з бухгалтерського обліку і, зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [НП(С)БО], діючими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [П(С)БО], Планом рахунків та Інструкцією про його застосування. У підручнику враховані зміни та доповнення до нормативної бази з обліку, прийняті до 31 жовтня 2019 року, також даються коментарі стосовно змін до Закону про бухгалтерський облік, що прийняті та вступили в дію в останній час.

В Україні ведеться активна робота щодо переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності [МСФЗ]. Відповідно з внесеними змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. та на підставі листа Міністерства фінансів України від 5.09.2011 р. публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також інші суб'єкти, перелік

яких визначений Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність окремих суб'єктів, консолідовану звітність групи підприємств за міжнародними стандартами, починаючи з 2012 року. А зміни до згаданого Закону України від 05.10.2017 р. ще більше розширюють перелік суб'єктів, які зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами. До них додано ще й підприємства, що становлять суспільний інтерес – емітенти цінних паперів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім мікро- та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств, а також підприємства, що проводять діяльність з видобування корисних копалин загальнодержавного значення. Тому фахівці, які досконало освоїли вітчизняну систему бухгалтерського обліку за П(С)БО, зможуть без особливих труднощів складати фінансові звіти за міжнародними правилами, якщо цього будуть вимагати обставини (вихід на міжнародні ринки з метою залучення інвестицій, на вимогу іноземних засновників, власників і т. д.).

Щодо фінансового обліку як дисципліни, то за останні роки підготовлена значна кількість підручників, навчальних посібників. Дане видання вирізняється тим, що при його підготовці зроблена спроба якнайповніше розкрити потреби і особливості формування облікової і звітної інформації для основних користувачів. А такими користувачами є не стільки податкові чи інші контролюючі органи, як дехто вважає, а засновники, учасники, акціонери, тобто власники підприємства.

Орієнтація обліку на власника спонукала авторів відійти від традиційного викладу бухгалтерського обліку підприємства як господарської одиниці. На перше місце висунуті питання формування та обліку капіталу власника:

- капіталу – майна підприємства (економічний підхід);
- капіталу – власності (юридичний підхід);
- капіталу – функції (гарантії дотримання принципу безперервності діяльності – динамічний підхід).

Ідея про те, що капітал займає центральне місце в системі бухгалтерського обліку для забезпечення інформаційних потреб власника, не нова. Першим, хто оцінив значення повного і правильного представлення в обліку та звітності капіталу, був Дж. В. Фултон (1800 р.). Рахунок «Капітал», за його твердженням, втілює в собі мету бухгалтерського обліку, все інше – тільки засоби для досягнення поставленої мети, його розшифрування. Відомий швейцарський вчений Й. Ф. Шер (1890 р.) вважав, що подвійна бухгалтерія повинна забезпечувати вичерпний облік капіталу підприємства¹. Такої ж думки дотримується й російський вчений-економіст Я. В. Соколов, стверджуючи, що права інвестора в обліку відображені на рахунку «Капітал», а рахунки товарів, каси, запасів, основних засобів та інші – це лише деталізація, структура вкладеного капіталу².

В Україні велику вагу бухгалтерському обліку власності у підприємницькій діяльності надає проф. В. В. Сопко, деталізуючи капітал на власні джерела і залучені кошти на добровільних засадах, а також зобов'язання, що виникають неминуче³. Н. М. Малюга вважає капітал «...центральною категорією економіки та бухгалтерського обліку»⁴. Таким чином підкреслюється, що для власників найважливіше значення має інформація, за якою можна визначити наскільки фінансово стійким, фінансово незалежним є створений ними бізнес, чи принесе власний капітал очікувану вигоду і які перспективи подальшого функціонування підприємства.

Така інформація в основному характеризує юридичну сторону діяльності, що базується на правовідносинах фізичних та юридичних осіб, які приймають участь в господарському процесі.

Іншим важливим питанням, яке має вирішуватись в системі бухгалтерського обліку для власника, є надання останньому повної, правдивої та своєчасної інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства – економічна сторона, що дає можливість зіставити одержані доходи з понесеними витратами.

Прибуток (дохід), що формується в результаті діяльності, також тісно пов'язаний з капіталом, є основним джерелом його поповнення і винагородою за вкладені інвестиції. І навпаки, збитки можуть призвести до згорання бізнесу і втрати капіталу. Не випадково, розкриваючи сутність основних «прибуткоутворюючих» категорій, національні П(С)БО визначають доходи як економічні вигоди, що призводять до зростання капіталу, а витрати, як зменшення вигод, що обумовлюють скорочення капіталу власників.

¹ Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс / пер. с нем. изд. С. И. Цедербаума. М.: Экономическая жизнь, 1925. – С. 11.

² Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. С. 194.

³ Сопко В. В. Бухгалтерський облік власності у підприємницькій діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. 1997. № 2. С. 2–11.

⁴ Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. С. 70–85.

Величина прибутку, що формується за даними фінансового обліку, залежить від рівня капіталізації доходів і витрат. Капіталізовані витрати відображаються в обліку як створені, придбані необоротні та оборотні активи. Рекапіталізація передбачає перетворення капіталу, набуття ним інших форм (матеріали → незавершене виробництво → готова продукція). І лише на стадії декапіталізації минулі витрати, доходи відносяться на кінцеві результати, формують прибуток (збитки), відображаються на рахунках з обліку фінансових результатів і у відповідній звітності.

Питанням капіталізації, рекапіталізації, декапіталізації надається в даному підручнику значна увага, тому що в залежності від встановленого механізму здійснення цих процедур може бути одержана різна величина прибутку підприємства. Визначаючи облікову політику, підприємство може обирати різні варіанти капіталізації чи декапіталізації витрат, визначати способи їх списання на кінцеві результати і таким чином добиватися бажаної результативності. Проф. Я. В. Соколов, трактуючи сутність облікової політики, вважає її засобом, що дозволяє легальним способом одержувати необхідну величину прибутку і подавати фінансовий стан фірми у відповідності з інтересами власників¹. У підручнику розглядаються різні варіанти формування і списання витрат, які можуть впливати на величину фінансових результатів.

Структура підручника побудована подібно до схеми балансу чи Плану рахунків бухгалтерського обліку. Спочатку даються основи побудови фінансового обліку і звітності, де розкривається сутність і принципи обліку, його об'єкти та показники звітності, порядок побудови облікової політики підприємства, використання облікової інформації при оподаткуванні підприємств. Далі висвітлюється методика та організація обліку ресурсів підприємства (необоротних і оборотних активів, праці та її оплати). Потім дається порядок обліку власного капіталу, залучених коштів та зобов'язань. Окремо розкриваються господарські процеси та пов'язаний з ними облік витрат, доходів діяльності, фінансових результатів. В деталях описано форми та порядок складання фінансової звітності, а також спрощеної фінансової звітності мікро- і малих підприємств.

Враховуючи важливість складання нововведеного Звіту про управління, що вводиться з 2019 р. для великих і середніх підприємств, у підручнику окремо викладено порядок заповнення та подання даного звіту, що підкріплюється поданими в додатках Методичними рекомендаціями Міністерства фінансів України.

Матеріал підручника узагальнює нормативні та інструктивні акти, методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку на підприємстві. Теоретичні положення проілюстровані відповідними рисунками, розрахунками та прикладами господарських операцій, схемами документообігу. За кожним розділом даються контрольні запитання, що дає змогу краще засвоювати поданий матеріал.

У кінці підручника подаються План рахунків бухгалтерського обліку: його повний перелік (з субрахунками) та у новій редакції (без субрахунків); перелік та структура Положень (стандартів) бухгалтерського обліку; затверджені методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, заповнення та порівнянності фінансової звітності; предметний покажчик найбільш важливих термінів та понять, які використовуються в нормативних документах з бухгалтерського обліку з поясненнями до них; список рекомендованої літератури.

Дане видання вирізняється від попередніх тим, що до основних тем, термінологічного словника, списку літератури включені питання, джерела, що стосуються оподаткування операцій, пов'язаних з рухом активів та капіталу, формуванням доходів та витрат на підприємстві, відображенням зазначених операцій в системі обліку і звітності. Це пов'язано з останніми змінами в програмах підготовки фахівців, уведенням спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за освітньо-професійною програмою підготовки бакалаврів галузі знань 07 «Управління і адміністрування».

Крім цього у підручнику враховано наступне:

- виклад матеріалу базується на нормативних актах зі змінами та доповненнями до них, прийнятими до 31 жовтня 2019 року;
- більшість тем і питань пов'язано з системою оподаткування діяльності підприємств в умовах застосування Податкового кодексу України, використанням при цьому облікової та звітної інформації враховуючи те, що підготовка фахівців стосується як обліку, так й оподаткування;
- незважаючи на те, що розкриття питань обліку у підручнику базується на Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р., акцентується увага на тому, що підприємства

¹ Бочкарева И. И., Быков В. А., Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт : учебник : под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. [перераб. и доп.]. М. : ТК «Велби», 2008. 776 с.

можуть використовувати оновлений відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 1591 від 9.12.2011 р. План рахунків, самостійно вводячи необхідні для потреб управління субрахунки, структуру якого наведено у додатках 2 і 3;

- методологію та організацію обліку за окремими темами, склад і порядок формування фінансової звітності викладено з врахуванням затверджених у 2013 році Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», № 2 «Консолідована фінансова звітність», № 25 «Спрощена фінансова звітність», діючих П(С)БО, перелік яких подається у додатку 4, а також методичних рекомендацій щодо облікової політики, заповнення і перевірки порівнянності форм фінансової звітності (додатки 5, 6, 7);
- враховуючи те, що починаючи з 1 січня 2012 р., а особливо за результатами 2018 і подальших років ряд господарських суб'єктів та окремі групи підприємств зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, у додатках до даного підручника розміщено Міжнародний стандарт МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності», яким повинні керуватися підприємства, що вперше застосовують МСФЗ, дано коментарі щодо його застосування (додаток 8);
- окремо викладено порядок заповнення Звіту про управління, що уводиться для великих і середніх підприємств з 2019 р., у додатку 9 подано зміст затверджених наказом Міністерства фінансів України № 982 від 7.12.2018 р. Методичних рекомендацій зі складання Звіту про управління;

В підручнику за окремими темами даються коментарі до новоприйнятих змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що вступають у дію з 2018–2019 рр., а також останні зміни до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, проводиться порівняльна оцінка вітчизняної системи обліку з міжнародними стандартами.

Підручник розрахований на широке коло користувачів: викладачів, студентів, аспірантів, практичних працівників різних галузей економіки, усіх, хто цікавиться сучасною системою побудови бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ 1.

ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Суть і загальні принципи побудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Сутність бухгалтерського обліку, сфера використання, загальні принципи побудови, його державне регулювання, організація та ведення в Україні регламентовані Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV з наступними змінами та доповненнями, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативними й інструктивними документами.

У згаданому Законі України виокремлено як два самостійні види обліку бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський) облік. *Бухгалтерський облік* – це процес виявлення, вимірювання, ресстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. *Внутрішньогосподарський (управлінський) облік* – це система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Бухгалтерський облік на відміну від внутрішньогосподарського (управлінського) є обов'язковим видом обліку для підприємства. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

У країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік поділяється на **фінансовий** та **управлінський**. В Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» такий поділ відсутній. Більшість вчених-економістів розуміють під бухгалтерським обліком саме фінансовий облік. Між цими двома видами обліку є певні відмінності, які систематизовані у табл. 1.1.

Таблиця 1.1. Відмінності бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Номер ознаки	Назва ознаки	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
1	2	3	4
1.	Користувачі інформації	Зовнішні і внутрішні	Внутрішні (адміністрація, засновники)
2.	Обов'язковість ведення	Є обов'язковим згідно із законодавством	За рішенням адміністрації
3.	Вимірники	Грошові в основному	Всі види вимірників
4.	Відкритість даних	Дані відкриті для всіх користувачів	Комерційна таємниця
5.	Періодичність подачі інформації та складання звітності	Місячна, квартальна, річна звітність	Щоденна, щодакна, щомісячна звітність
6.	Об'єкти обліку	Необоротні активи, виробничі запаси, грошові кошти, витрати, власний капітал, зобов'язання, доходи, фінансові результату	Витрати, доходи, фінансові результати у розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб
7.	Спрямованість	Фіксація подій, що мали місце в минулому	Спрямований на майбутнє
8.	Відповідальність	Адміністративна і кримінальна	Перед адміністрацією та засновниками
9.	Точність даних, інформації	Максимально точна інформація	Можливі приблизні розрахунки щодо майбутніх витрат, доходів і фінансових результатів

Наявність таких видів обліку – бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) – обумовлює наявність двох видів інформації. Інформація фінансового обліку є відкритою для всіх користувачів, а управлінського – тільки для внутрішніх.

Відповідно до зазначеного Закону та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- **повне висвітлення** – фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- **автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не мають відобразитися у фінансовій звітності підприємства;
- **послідовність** – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
- **безперервність** – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме і надалі;
- **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 виходячи з юридичної форми;
- **єдиний грошовий вимірник** – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;
- **інших принципах**, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством..

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при визначенні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Працівники бухгалтерії мають дотримуватися наведених принципів. Відхилення від них є порушенням вимог Закону і знижує інформаційну цінність даних обліку та фінансової звітності.

1.2. Правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Правове регулювання бухгалтерського обліку підприємств України здійснюється відповідно до положень та вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», текст якого подано у додатку 1, і проводиться з метою:

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

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, забезпечує формування державної фінансової політики. **Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)** – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. Перелік і структура П(С)БО подана у додатку 2.

Дорадчим органом при Міністерстві фінансів України з питань методології бухгалтерського обліку і звітності та вдосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку виступає Методологічна рада з бухгалтерського обліку. Основними її завданнями відповідно до Положення про вищезазначену раду є:

- концептуальне визначення основних принципів побудови національної системи бухгалтерського обліку;
- участь у розробці проектів національних положень (стандартів), національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, інструкцій, нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності та іншого методичного забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- ґрунтовний розгляд і обговорення проектів нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- вивчення, узагальнення, розповсюдження кращого досвіду організації бухгалтерської роботи, здійснення бухгалтерськими службами попереднього та поточного контролю за витрачанням коштів та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства;
- розгляд сучасних технологій збору та обробки обліково-економічної інформації;
- заслуховування повідомлень міністерств та інших центральних органів виконавчої влади про роботу з удосконалення бухгалтерського обліку з метою запобігання порушенням у його веденні, розв'язання неврегульованих аспектів нормативно-методичного забезпечення організації дієвої системи бухгалтерського обліку і достовірної фінансової звітності на підприємствах і в організаціях;
- обговорення питань, пов'язаних із розробкою рекомендацій з удосконалення системи підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Методологічну раду очолює голова – Міністр фінансів України або перший заступник Міністра фінансів України (заступник Міністра фінансів України), який має співголів.

До складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку входять висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств і установ, представники професійних організацій бухгалтерів та аудиторів України.

Крім Методологічної ради з бухгалтерського обліку дорадчим органом при Міністерстві фінансів України є Методологічна рада з міжнародних стандартів фінансової звітності. Основними її завданнями є:

- перевірка перекладу (рецензування) списку ключових термінів МСФЗ;
- обговорення питань перекладу та змісту МСФЗ;
- звірка перекладеного тексту МСФЗ з англійським оригіналом;
- розгляд та схвалення рекомендацій щодо оприлюднення та імплементації МСФЗ;
- опрацювання і схвалення заходів щодо удосконалення порядку застосування МСФЗ в Україні.

Рада утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств і організацій, об'єднань підприємств, бухгалтерів і аудиторів України. Персональний склад Ради затверджується наказом Міністерства фінансів України.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства й до його ліквідації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

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

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

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

- уведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби (бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, який зареєстрований як підприємець, здійснює підприємницьку діяльність, але не є юридичною особою;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку (на умовах аутсорсингу) централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що проводить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та / або аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких має оприлюднюватися та в бюджетних установах.

Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входять не менше двох осіб. Такі положення не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування. Підприємство самостійно:

- визначає свою облікову політику;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способів реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених вище згаданим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства в цілому;
- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), крім випадків, коли така обов'язковість передбачена законодавством. Перше застосування таких стандартів здійснюється відповідно МСФЗ 1, витяг з якого подається у додатку 3.

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

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

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

Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності. Бухгалтер не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

1.3. Загальні вимоги та показники фінансової звітності

На основі даних бухгалтерського обліку всі підприємства зобов'язані відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складати фінансову звітність, яку підписують керівник та головний бухгалтер.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Поняття бухгалтерської звітності ширше за змістом порівняно з фінансовою. Остання є лише її частиною. Бухгалтерська звітність, крім фінансової, включає в себе й внутрішньогосподарську (управлінську) звітність, яка ґрунтується на даних бухгалтерського управлінського обліку і призначена не для зовнішніх, а для внутрішніх користувачів, наприклад, звіт про структуру собівартості окремих видів продукції тощо.

Відповідно до прийнятих стандартів бухгалтерського обліку підприємства мають складати і подавати у визначені інстанції таку **фінансову звітність**:

- Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;
- Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»;
- Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- Форма № 4 «Звіт про власний капітал»;
- Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;
- Форма № 6 «Інформація за сегментами».

Останню із наведеного переліку форм фінансової звітності, відповідно до вимог П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», складають підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність або займають монопольне становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення. Форма № 6 «Інформація за сегментами» є Додатком до приміток до річної фінансової звітності.

Підприємства, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин або заготівлю деревини, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях і при цьому становлять суспільний інтерес, складають Звіт про платежі на користь держави.

До складу річної звітності підприємств включається також Звіт про управління, який є документом, що містить фінансову і нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства.

Для малих і мікропідприємств, а також представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними Положеннями (стандартами) встановлена скорочена за показниками та спрощена за змістом фінансова звітність, що об'єднує Баланс і Звіт про фінансові результати.

Форми фінансової звітності вітчизняних підприємств і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Форми та зміст фінансової звітності, принципи її підготовки, вимоги до визнання, оцінки та розкриття окремих її елементів, методологія їх обліку, порядок складання визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності (додаток 4) та Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників фінансової звітності (додаток 5). У цьому ж стандарті передбачені якісні характеристики фінансової звітності, які подано в табл. 1.2.

Таблиця 1.2. Якісні характеристики фінансової звітності

Назва характеристики	Визначення	Пояснення
1	2	3
Зрозумілість та доступність	Інформація, що надається у фінансовій звітності, має бути доступною і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації	Наявність необхідних реквізитів, що дозволяють ідентифікувати підприємство, звітний період, одиницю виміру тощо, а також приміток до фінансових звітів, що роблять фінансову звітність зрозумілішою для користувачів.

1	2	3
Достовірність	Відсутність помилок і перекручень, які можуть вплинути на управлінські рішення користувачів звітності	Беруться до уваги не помилки, пов'язані з порушенням податкового законодавства, а ті, які виникають у процесі прийняття рішення про оцінку і відображення статей у фінансових звітах на підставі вимог П(С)БО. Правила їх виправлення наведені у П(С)БО 6
Зіставність	Надання можливості користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств	Передумовою зіставлення є наведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику та її зміни у Примітках до фінансової звітності. Зіставність досягається відносною стабільністю облікової політики підприємства, а також послідовністю її застосування
Доречність	Наявність інформації, яка впливає на прийняття рішень користувачами, надає можливість своєчасно оцінити минулі, теперішні і майбутні події, підтвердити і скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому	Структура фінансових звітів і приміток враховує використання інформації для ретроспективного і перспективного аналізу діяльності підприємства. Наприклад, поділ статей балансу за ознакою часу на оборотні (поточні) і необоротні (довгострокові) передбачає їх використання для розрахунку показників ліквідності та платоспроможності. Додаткова інформація, необхідна для таких розрахунків, надається у примітках до відповідних статей балансу

Зміст фінансової звітності забезпечує задоволення потреб користувачів в інформації, що необхідна для:

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

Якісні характеристики фінансової звітності досягаються за рахунок дотримання тих самих принципів, що й у всьому бухгалтерському обліку: *повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника та інших принципів.*

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона відповідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» має містити дані про:

- підприємство (назва, місцезнаходження, адреса, короткий опис основної діяльності, назва материнської (холдингової) компанії, середня кількість працівників протягом звітного періоду, дата затвердження фінансової звітності, повідомлення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами);
- дату звітності та звітний період;
- облікову політику підприємства та її зміни (принципи оцінки статей звітності, методи обліку, щодо окремих статей звітності);
- призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу, крім зареєстрованого, та їх відображення у Примітках до фінансової звітності;
- загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у відповідному розрізі; акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями; накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями; суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені (у примітках до фінансової звітності акціонерних товариств);
- розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками; права, привілеї або обмеження щодо цих часток; зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі (у Примітках до фінансової звітності інших підприємств, крім акціонерних);

- склад грошових коштів, склад статей Звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків (у Примітках до фінансової звітності підприємств);
- загальна вартість придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць; частина вищеназваної загальної вартості, яка відповідно, була сплачена або отримана грошима; сума грошей у складі активів дочірніх підприємств та інших господарських одиниць, що були придбані чи продані; сума активів (крім грошей) придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей (у разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду).

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства складається за станом на кінець останнього дня звітного кварталу (року). Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців. Звітним періодом на підприємстві, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

У фінансовій звітності має бути названа валюта, в якій відображаються елементи звітності, та одиниця її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх у відповідні групи за економічними характеристиками. Виділяють п'ять груп елементів фінансових звітів:

- активи;
- зобов'язання;
- власний капітал;
- витрати;
- доходи.

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

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).

Перші три з названих елементів безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі підприємства. Наступні – з оцінкою діяльності, відображеною у Звіті про фінансові результати.

1.4. Облікова політика підприємств

З набранням чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» введено в облікову термінологію новий термін – **облікова політика**, під якою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика є складовою організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Визначає облікову політику підприємство самостійно. Основна її мета – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звітності.

Облікова політика кожного підприємства встановлюється у відповідному наказі. Структура наказу про облікову політику визначається самим підприємством. Вона може бути розширеною і скороченою.

У першому випадку наказ може мати наступний вигляд:

Преамбула (загальні відомості про підприємство);

1. Організація роботи бухгалтерської служби;
2. Методи і способи відображення в обліку його об'єктів;
3. Організаційно-технічні аспекти обліку.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року (додаток 6), розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів; порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- класифікацію пов'язаних сторін;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання Звіту про рух грошових коштів.

Основними складовими наказу про облікову політику у скороченому вигляді, в якому робиться акцент на організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, є:

- методи обліку витрат на виробництво продукції, виконання робіт (послуг);

- види оцінки вибуття запасів;
- способи нарахування амортизації необоротних активів;
- межа вартісного розмежування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- структура загальновиробничих витрат підприємства;
- методи розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (роботами, послугами);
- структура адміністративних витрат та витрат на збут й інші.

Наказ про облікову політику – один з основних документів, наявність і дотримання якого перевіряється фіскальними органами, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при підтвердженні реальності показників фінансової та податкової звітності.

Облікова політика розробляється на багато років і може змінюватись лише в тому випадку, якщо:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Наказ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, наказ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

На підприємстві окремі зміни в облікову політику можуть вноситися щорічно. Не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

- а) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- б) подій або операцій, які раніше не відбувалися.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно.

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

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

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

У разі зміни облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності слід розкривати причини і сутність зміни; суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення, факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку.

Правильно розроблена облікова політика, яка враховує умови та можливості ведення господарської діяльності, повинна забезпечити:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;
- відображення в бухгалтерському обліку фактів та умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту;
- тотожність даних аналітичного обліку з оборотами та залишками на рахунках синтетичного обліку на 1-е число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності з даними синтетичного та аналітичного обліку;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов господарської діяльності та величини підприємства.

Розкриття інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності є передумовою зіставності фінансових звітів одного підприємства за різні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств, тобто користувачі отримують змогу оцінити, наскільки порівняльними є дані окремих статей фінансової звітності того чи іншого звітного періоду, того чи іншого підприємства.

1.5. Загальна схема бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік формує інформацію про господарську діяльність підприємства використовуючи прийоми спостереження і реєстрації, групування та накопичення, узагальнення і систематизації даних про факти здійснення господарських операцій та передачі облікової інформації користувачам (рис. 1.1).

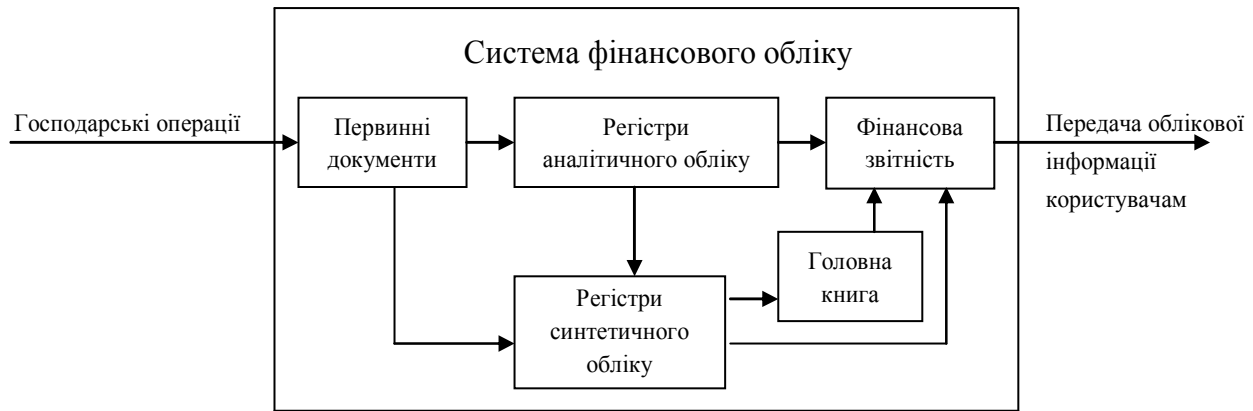


Рис. 1.1. Формування облікової інформації у системі бухгалтерського обліку

Відображення фактів господарської діяльності на рахунках бухгалтерського обліку методом подвійного запису дає змогу відслідковувати зв'язки між окремими об'єктами обліку (активами, зобов'язаннями, капіталом, витратами, доходами, фінансовими результатами) та подати господарську діяльність як єдине ціле.

В Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у редакції наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 627 передбачено лише синтетичні рахунки. Субрахунки до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією (додатки 7 і 8).

Загальну схему бухгалтерського фінансового обліку господарської діяльності підприємства з використанням діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій відповідно до прийнятої методології обліку, яка визначена національними П(С)БО, можна відобразити як сукупність кількох етапів (рис. 1.2).

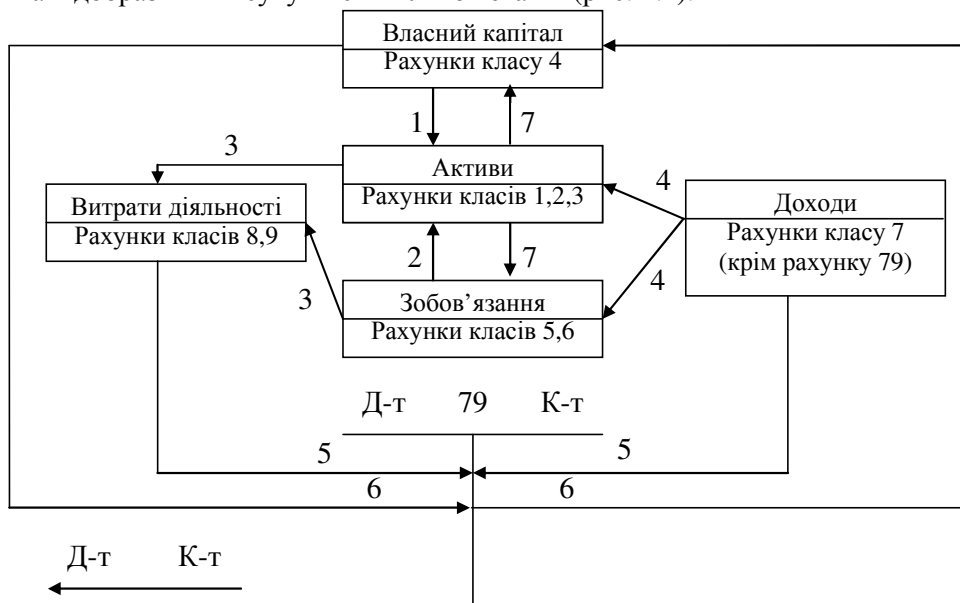


Рис. 1.2. Загальна схема бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства на рахунках бухгалтерського обліку

Етап 1. Формування власного капіталу як джерела надходження активів при створенні підприємства чи при його розширенні;

На цьому етапі відображається придбання (збільшення) активів підприємства на рахунках класу 1, 2, 3 з одночасним внесенням засновниками (учасниками) підприємства власного капіталу (рахунки класу 4).

Основні бухгалтерські записи:

- на суму зареєстрованого статутного капіталу Д-т 46 К-т 40
- на суму внесків учасників у грошовій і матеріальній формі Д-т 10, 20, 30, 31 К-т 46

Етап 2. Поповнення активів підприємства за рахунок позикових коштів (зобов'язань), що відображається за дебетом рахунків класу 1, 2, 3 і за кредитом рахунків класу 5 і 6.

Приклад бухгалтерських записів:

- одержано кредити банків Д-т 31 К-т 50, 60
- одержано від постачальника на умовах післяоплати матеріальні цінності Д-т 15, 20, 28 і т.д. К-т 63

Етап 3. Формування витрат підприємства (дебет рахунків класу 8 і 9) як зменшення активів (кредит рахунків класу 1, 2, 3) і збільшення зобов'язань (кредит рахунків класу 5, 6)

Наприклад:

- витрачені виробничі запаси на загальновиробничі та загальногосподарські потреби Д-т 91, 92 К-т 20
- або з використанням рахунків 8-го класу Д-т 80 К-т 20, Д-т 91, 92 К-т 80
- нарахована заробітна плата загальновиробничому і адміністративному персоналу Д-т 91, 92 К-т 66
- або з використанням рахунків 8-го класу Д-т 81 К-т 66, Д-т 91, 92 К-т 81

Етап 4. Формування доходів підприємства (кредит рахунків класу 7, крім рахунку 79) як збільшення активів (дебет рахунків класу 1, 2, 3) або зменшення зобов'язань (дебет рахунків класу 5, 6).

Наприклад:

- відпущена готова продукція покупцям за цінами реалізації Д-т 36 К-т 70
- погашена заборгованість з оплати праці у натуральній формі (готовою продукцією) Д-т 66 К-т 70

Етап 5. Визначення фінансових результатів діяльності підприємства шляхом списання у кінці кожного звітного періоду доходів і витрат у порядку закриття рахунків класу 7 і 9 на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунки класів 7, 8, 9 залишків на кінець звітного періоду не мають.

- на суму чистого доходу: Д-т 70, 71, 72, 73, 74 К-т 79
- на суму витрат діяльності: Д-т 79 К-т 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98

Етап 6. Зміна величини власного капіталу на суму одержаного фінансового результату (збільшення – на суму одержаного прибутку, зменшення на суму збитку). Закриття рахунку 79 фінансові результати здійснюються у кінці року. При складанні квартальних балансів сальдо рахунку 79 позасистемно (без складання бухгалтерського проведення) приєднується до залишків на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

- на суму прибутку Д-т 79 К-т 44
- на суму збитку Д-т 44 К-т 79.

Етап 7. Зменшення капіталу підприємства шляхом нарахування і виплати дивідендів (відсотків), повернення внесків учасникам (дебет рахунків класу 4 і нарахування зобов'язань учасникам на кредит рахунку 67). Погашення зазначених та інших зобов'язань (дебет рахунків класів 5, 6) грошовими коштами та іншими активами з кредиту рахунків класу 3.

Приклад:

- на суму нарахованих дивідендів Д-т 44 К-т 67;
- повернення внесеного капіталу учасникам Д-т 40, 42 К-т 67;
- грошові виплати нарахованих зобов'язань учасникам Д-т 67 К-т 30, 31;
- погашення зобов'язань та повернення залученого капіталу Д-т 50-55, 60-66 К-т 30, 31

Контрольні запитання

1. Назвіть види обліку та облікової інформації.
2. В чому полягає сутність бухгалтерського і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку?
3. Назвіть основні відмінності фінансового обліку від управлінського.
4. Що таке Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку?
5. Якими нормативними актами регламентується бухгалтерський облік в Україні?
6. Назвіть основні завдання Методологічної ради з бухгалтерського обліку.
7. Який орган здійснює регулювання питань методології бухгалтерського обліку в Україні?
8. Назвіть основні завдання Методологічної ради з міжнародних стандартів фінансової звітності.
9. Який орган затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку?
10. Хто несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?
11. Які Ви знаєте обов'язки головного бухгалтера?
12. Дайте визначення бухгалтерській та фінансовій звітності: назвіть спільні риси і відмінності, користувачів звітної інформації.
13. Назвіть основних користувачів облікової та звітної інформації і їх інформаційні потреби.
14. Назвіть основні якісні характеристики фінансової звітності.
15. Які Ви знаєте принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності?
16. Що таке облікова політика підприємства?
17. Назвіть основні фактори, які слід враховувати при визначенні облікової політики.
18. Назвіть основні елементи облікової політики, що визначають організацію обліку.
19. Яким чином відображається у звітності вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів?
20. Назвіть основні етапи загальної схеми фінансового обліку.

Розділ 2.

ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Необоротні активи, основні засоби, їх класифікація та оцінка

Необоротними активами є активи, період корисного використання яких перевищує один рік. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. До необоротних активів належать: інвестиційна нерухомість, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довготермінова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, гудвіл та інші необоротні активи.

Однією з найважливіших складових необоротних активів є основні засоби. *Основні засоби* – це сукупність всіх засобів праці, які функціонують в натуральній формі впродовж тривалого часу (більше одного року) як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері і протягом всього терміну служби не втрачають своєї споживчої форми; поступово зменшують свою вартість у зв'язку з фізичним або моральним зносом; беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох виробничих циклів.

Структура й оцінка основних засобів, а також порядок їх обліку регламентовані П(С)БО 7 «Основні засоби», М(С)БО 16 «Основні засоби» (для підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами), Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561 з наступними змінами та доповненнями, Планом рахунків бухгалтерського обліку в редакції наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 627, Інструкцією з використання Плану рахунків з бухгалтерського обліку № 291 та іншими нормативними, інструктивними документами.

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

Звідси, головною ознакою, за якою основні засоби відрізняються від інших матеріальних активів, є термін їх використання – більше одного року.

Підприємства в бухгалтерському обліку також можуть встановлювати на підставі наказу про облікову політику вартісні ознаки предметів, за якими розрізняються основні засоби та інші необоротні матеріальні активи.

Необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення основних засобів підприємства є їхня класифікація.

У бухгалтерському обліку основні засоби за П(С)БО 7 і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів поділяються за такими групами:

Основні засоби:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Інші необоротні матеріальні активи:

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- тимчасові (нетитульні) споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;

- предмети прокату;
- інші необоротні матеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції.

З метою оподаткування застосовується інше групування основних засобів. Вони підлягають розподілу згідно з Податковим кодексом України за такими групами:

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

Групування основних засобів за іншими класифікаційними ознаками подано на рис. 2.1.

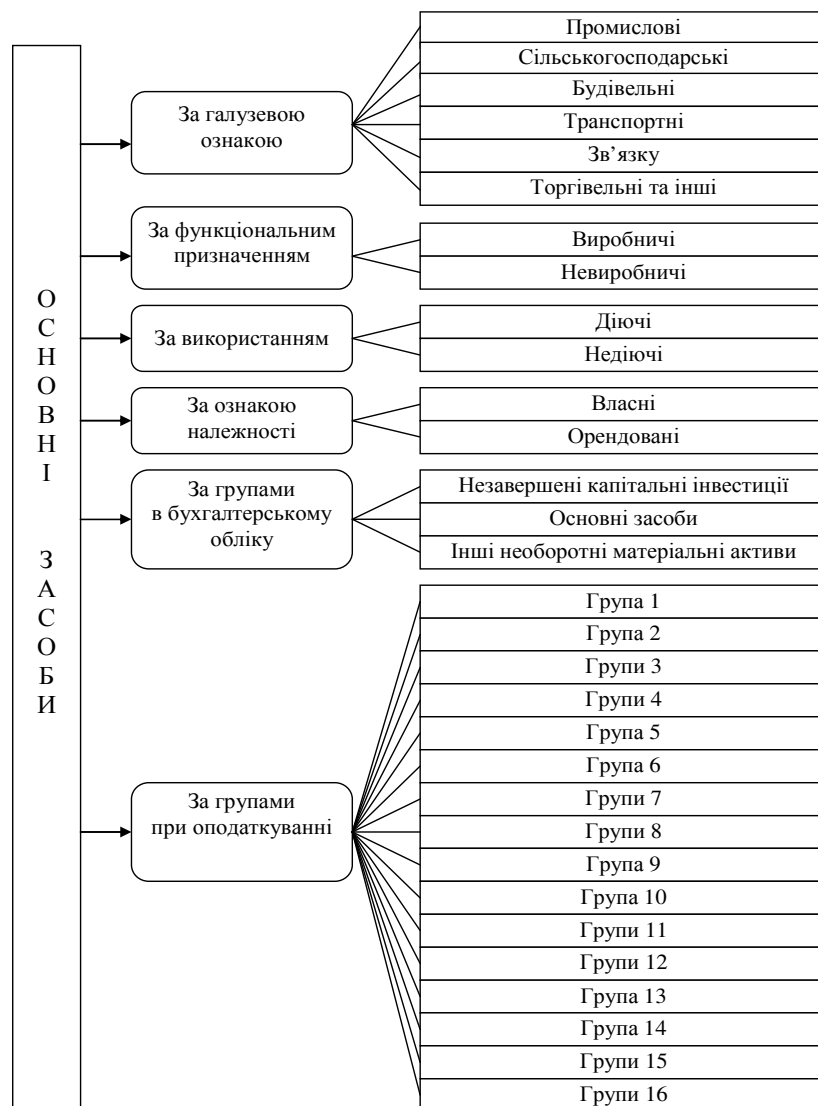


Рис. 2.1. Групування основних засобів

Важливе значення в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності має правильна оцінка основних засобів та інших необоротних активів.

Розрізняють такі види оцінки основних засобів.

Первісна вартість – це вартість будівництва або придбання об'єктів. За первісною вартістю зараховуються на баланс підприємства придбані у постачальників або створені власними силами основні засоби. Згідно з П(С)БО 7 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 об'єктів основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються 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;
- фінансові витрати, що капіталізуються;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

До первісної вартості основних засобів, крім перелічених витрат, включається сума забезпечення, яке створене для покриття витрат підприємства на демонтаж, переміщення основних засобів та приведення землі, на якій вони були розташовані, до стану, придатного для подальшого використання. На суму вказаного забезпечення збільшується первісна вартість у випадках, якщо перелічені заходи передбачені законодавством і величину витрат на їх проведення можна обґрунтувати та розрахувати.

Формування первісної вартості основних засобів внаслідок переведення з оборотних активів товарів, готової продукції тощо в основні засоби; придбання шляхом обміну на подібний об'єкт; обміну чи часткового обміну на неподібний об'єкт; внеску до статутного капіталу; безкоштовного (безоплатного) одержання відображене в табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Порядок визначення первісної вартості об'єкта основних засобів

№ з/п	Спосіб надходження на підприємство	Складові та порядок формування первісної вартості	Примітки
1	2	3	4
1	Переведення оборотних активів (товарів, готової продукції тощо) в основні засоби	Собівартість зазначених оборотних активів (товарів, готової продукції тощо)	Визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і 16 «Витрати»
2	Придбання основних засобів шляхом обміну на подібний об'єкт	3.1. Залишкова вартість переданого об'єкта 3.2. Справедлива вартість переданого об'єкта	При перевищенні залишкової вартості переданого об'єкта над справедливою його вартістю, отриманого в обмін на подібний об'єкт, вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці до витрат звітного періоду
3	Придбання основних засобів шляхом обміну (часткового обміну) на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну	
4	Одержання основних засобів як внеску до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів з урахуванням витрат на транспортування, монтаж та інших витрат, які понесло підприємство, пов'язаних з доведенням об'єкту до стану можливого використання	На дату одержання

1	2	3	4
5	Безкоштовне (безоплатне) одержання основних засобів	Справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів з урахуванням витрат на транспортування, монтаж та інших витрат, які понесло підприємство, пов'язаних з доведенням об'єкту до стану можливого використання	На дату одержання

П(С)БО 7 передбачає, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, дообладнування, реконструкція та ін.), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, які очікуються в процесі використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, здійснювані для підтримки об'єкта в робочому стані й одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат операційної діяльності.

Переоцінена (відтворювальна) вартість – це первісна вартість основних засобів з урахуванням їх переоцінки. Переоцінці підлягають об'єкти, балансова (залишкова) вартість яких суттєво відрізняється від їх справедливої вартості. Якщо змінюється ціна якогось об'єкта, то має бути проведена переоцінка всіх об'єктів групи, до якої він належить.

Залишкова (балансова) вартість – це первісна (переоцінена) вартість за вирахуванням суми накопиченої амортизації (зносу). Цю вартість називають балансовою, оскільки саме вона, а не первісна, враховується при підрахунку валюти балансу.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 вводить такий новий вид оцінки основних засобів, як їх **справедлива вартість**. Справедливою вартістю є сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Чиста вартість реалізації – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Крім цього, П(С)БО 7 встановлює ще й **ліквідаційну вартість** активів – суму коштів, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з його вибуттям.

Вартість, що амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

2.2. Шляхи надходження необоротних активів та облік капітальних інвестицій

Залежно від характеру та порядку оплати основних засобів розрізняють такі шляхи їх **надходження на підприємство**:

- придбання з відповідною оплатою або за бартерним обміном;
- будівництво підрядним чи господарським способами;
- безоплатне отримання від інших організацій;
- внески засновників до статутного капіталу підприємства;
- оприбуткування лишків, виявлених при інвентаризації.

Надходження основних засобів шляхом придбання чи будівництва відображається в обліку як капітальні інвестиції.

Капітальними інвестиціями є операції з вкладання грошових і матеріальних ресурсів у будівництво та придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів. Це поняття трансформоване, виходячи з категорії «капітальні вкладення» з дещо розширеним змістом за новою концептуальною основою.

У плануванні та обліку капітальні інвестиції класифікують за різними ознаками:

- за **напрямами відтворюваної структури** – вкладення у нове будівництво, реконструкцію, модернізацію, інші поліпшення основних засобів;
- **технологічною структурою** – проектно-вишукувальні роботи, будівельні роботи; роботи з монтажу обладнання; затрати на придбання обладнання, що вимагає і не вимагає монтажу; інші капітальні роботи і затрати;

- **призначенням** – капітальні вкладення у виробничу і невиробничу сферу;
- **галузями економіки** – капітальні інвестиції у промисловість, сільське господарство, будівництво, торгівлю та ін.;
- **способами здійснення будівельно-монтажних робіт** – такі, що здійснюються підрядним або господарським способом;
- **джерелами фінансування** – за рахунок власних джерел, бюджетного фінансування, кредитів банку, цільових внесків на дольових засадах.

Для обліку капітальних інвестицій призначений рахунок **15 «Капітальні інвестиції»**. Облік затрат на придбання і створення необоротних активів Інструкцією № 291 передбачено вести за такими субрахунками: 1 «Капітальне будівництво»; 2 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»; 4 «Придбання (створення) нематеріальних активів»; 5 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

У дебет цього рахунку записуються всі витрати, пов'язані з будівництвом чи придбанням необоротних активів, у кореспонденції з кредитом рахунків: 20.5 «Будівельні матеріали» – на вартість використаних будівельних матеріалів; 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами» – на вартість робіт, виконаних підрядними, субпідрядними організаціями, отримані послуги зі сторони; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» – на суму нарахованої заробітної плати будівельникам і пов'язаних з ними відрахувань та ін.

У дебеті рахунку 15 відображається також вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, а також перераховані авансові платежі постачальникам обладнання і підрядникам згідно з будівельними контрактами.

Кредитується рахунок 15 при введенні об'єктів у дію в кореспонденції з дебетом рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи».

Методика обліку будівництва об'єктів для власних потреб залежить від способів ведення будівельно-монтажних робіт. Залежно від того **підрядним** чи **господарським способом** здійснюється будівництво, визначається й первісна оцінка, за якою об'єкти вводяться в дію.

При зведенні об'єктів підрядним способом до складу капітальних інвестицій включаються суми, сплачені підрядним (субпідрядним) організаціям за виконані будівельно-монтажні роботи згідно з актами приймання таких робіт. Окремо виділяються витрати на здійснення будівельних робіт і витрати на монтаж обладнання.

Крім цього, до вартості об'єктів відносяться всі інші витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом об'єкта або доведенням його до робочого стану. До таких витрат належать: затрати на відведення земельних ділянок під будівництво, виготовлення проектно-кошторисної документації, одержання необхідних дозволів і ліцензій, консультаційні та інші послуги, пов'язані з будівництвом та введенням в дію об'єктів, підготовка і утримання будівельних майданчиків та ін.

При будівництві об'єктів підрядним способом облік капітальних інвестицій доцільно здійснювати на рахунках третього і четвертого порядку за такими аналітичними позиціями:

- за об'єктами будівництва – для встановлення інвентарної (первісної) вартості кожного з них при введенні в дію;
- за видами робіт і затрат (технологічна структура) – для визначення суми витрат за окремими економічними елементами та складання статистичної звітності);
- за напрямками витрат (відтворювальна структура) – для встановлення витрат, пов'язаних з новим будівництвом, модернізацією, реконструкцією та іншим поліпшенням основних засобів (інформація про відтворювальну структуру капітальних інвестицій підлягає розкриттю у встановленій в Україні статистичній звітності).

У аналітичному обліку капітального будівництва, що виконується господарським способом, необхідно формувати інформацію ще й за статтями витрат, аналогічно до тієї, що використовується в підрядних будівельних організаціях, з виділенням в окремі облікові позиції використаних для здійснення будівництва будівельних матеріалів і конструкцій, нарахованої основної і додаткової заробітної плати будівельникам, відрахувань на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском, загальнопромислових витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів, на утримання цехового та лінійного персоналу тощо.

У будівельних організаціях при здійсненні будівництва для власних потреб затрати, як правило, обліковуються у складі основного виробництва на рахунок 23 «Виробництво» разом з об'єктами і роботами, що виконуються за будівельними контрактами для замовників. До введення в дію такі

об'єкти обліковуються у складі операційної діяльності. І лише при введенні об'єктів в експлуатацію їх вартість включається до складу витрат інвестиційної діяльності. В обліку ця операція відображається у кредиті рахунку 23 «Виробництво» і дебеті рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Детальніше типова кореспонденція на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у зв'язку з будівництвом чи придбанням основних засобів розглядається у наступному підрозділі.

Для здійснення аналітичного і синтетичного обліку капітальних інвестицій використовуються такі реєстри – Журнал-ордер № 16, Відомості 18 та 18/1 при журнально-ордерній формі обліку; Журнал № 4 і Відомість № 4.1 – при журнальній формі обліку, або відповідні електронні реєстри – при автоматизованій.

2.3. Облік надходження основних засобів

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має своєчасне і якісне документальне оформлення їх руху. Бухгалтерський облік інвентарних об'єктів основних засобів здійснюється із застосуванням типових форм первинного обліку, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352. Облік надходження основних засобів оформляється такими первинними документами:

- ф. № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- ф. № ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»;

Основні засоби надходять від постачальників за оплату, підрядників після закінчення будівництва об'єктів, як внески до статутного капіталу, при оприбуткуванні лишків, виявлених при проведенні інвентаризації тощо. У всіх випадках надходження основних засобів оформляється первинним документом за формою № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Форма № ОЗ-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів; обліку введення їх в експлуатацію; оформлення внутрішнього переміщення основних засобів, а також виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншим організаціям (підприємствам).

При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається за розпорядженням (наказом) керівника. Акт форми № ОЗ-1 складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентаря, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. Правильно оформлений і підписаний керівником акт передають у бухгалтерію. На кожний об'єкт разом з актом надходить і технічна документація, яку використовують при проведенні інженерних та організаційно-технічних заходів з метою ефективної експлуатації основних засобів.

Аналітичний облік основних засобів здійснюється в інвентарних картках за формою № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів». На кожен об'єкт основних засобів відкривається картка, в якій записуються всі дані, що характеризують об'єкт: інвентарний номер, первісна вартість, норми амортизаційних відрахувань, дата виготовлення чи введення, технічна характеристика та ін. Основою для заповнення інвентарних карток є дані акта за формою № ОЗ-1.

Для загального контролю за наявністю і рухом основних засобів вказані картки реєструються в описах інвентарних карток з обліку основних засобів форми № ОЗ-7, які ведуться за видами (класифікаційними групами) основних засобів і містять номер картки, яка реєструється, інвентарний номер і найменування об'єкта.

Для обліку наявності основних засобів (за матеріально-відповідальними особами), застосовують інвентарні списки основних засобів (форма № ОЗ-9). Інвентарні списки ведуться як доповнення до інвентарних карток. Списки заповнюються в двох примірниках, на основі актів приймання-передачі, внутрішнього переміщення основних засобів форми № ОЗ-1, якими оформляються надходження та внутрішнє переміщення основних засобів. Загальна кількість і вартість основних засобів, які враховуються у списках, мають бути тотожними даним інвентарних карток.

Для ведення синтетичного обліку власних основних засобів у Плані рахунків передбачений рахунок **10 «Основні засоби»**. Це активний рахунок, за дебетом якого відображається надходження основних засобів, їх дооцінка, за кредитом – вибуття та уцінка. Для синтетичного обліку використовується Журнал-ордер № 13 при журнально-ордерній формі обліку, Журнал № 4 – при журнальній формі, або відповідні електронні реєстри – при автоматизованій. Типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення в обліку надходження основних засобів показані у табл. 2.2–2.7.

Таблиця 2.2. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення будівництва об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
Будівництво об'єктів основних засобів підрядним способом				
1	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій без ПДВ (у випадку будівництва об'єкта виробничого призначення) Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	Акт приймання виконаних будівельних робіт ф. КБ-2в, довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати ф. КБ-3 Податкова накладна	15 64.1	63 63
2	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників разом ПДВ у випадку будівництва об'єкта невикористаного призначення	Рахунок підрядника, проектанта	15	63
3	Одержання цільового фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, позабюджетні фонди, внески дольовиків)	Виписка банку, бух. довідка	31	48
4	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	Виписка банку	63 48	31 69
5	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15
Будівництво об'єктів основних засобів господарським способом				
6	Відображення фактичних витрат на спорудження і виготовлення основних засобів за статтями: – будівельні матеріали – оплата праці – відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском – сторонні послуги – послуги будівельної техніки – загальнодільничні витрати – адміністративні витрати (лише у випадках, передбачених П(С)БО 18)	Акт приймання виконаних робіт, розрахунок витрат	15	20.5 66 65 63,68.5 91.1 91.2 92
7	Якщо будівництво здійснюється допоміжним підрозділом підприємства	Розрахунок витрат	15	23
8	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15
9	Віднесення доходів майбутніх періодів до інших доходів звичайної діяльності в частині нарахованої амортизації уведених об'єктів	Бух. довідка	69	74.5

Таблиця 2.3. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення придбання об'єктів основних засобів за плату

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Відображення суми за договором постачання без ПДВ (у разі придбання об'єктів виробничого призначення) Відображення податкового кредиту з ПДВ	Акт, накладна Податкова накладна	15 64.1	63 63
2	Відображення суми за договором постачання разом з ПДВ у разі придбання об'єктів невикористаного призначення	Акт, накладна	15	63
3	Відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів Відображення сум ПДВ з наданих послуг	Акт про виконані роботи Податкова накладна	15 64.1	68.5 68.5

1	2	3	4	5
4	Відрахування до Пенсійного фонду при придбанні легкових автомобілів	Бухгалтерська довідка	15	65.1
5	Зарахування об'єктів до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15

Таблиця 2.4. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Формування зареєстрованого статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	Статут підприємства, бух. довідка	46	40.1
2	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	Акт	10, 15	46
3	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	Акт про виконані роботи та інші	15	68.5, 66.65, 23,91 та ін.
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	Податкова накладна	64.1	68.5
5	Зарахування об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15

Таблиця 2.5. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення безоплатного одержання об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів (строк експлуатації 5 років)	Акт ОЗ-1	10	42.4	100000
2	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів без ПДВ	Акт про виконані роботи та інші	15	68.5	35000
3	Сума ПДВ у рахунках на транспортні та монтажні послуги	Податкова накладна	64.1	68.5	7000
4	Зарахування витрат на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів до їх первісної вартості	Акт ОЗ-1	10	15	35000
5	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації за перший рік експлуатації (1/5 вартості безкоштовно одержаного активу)	Розрахунок амортизації	42.4	74.5	20000

Таблиця 2.6. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення отримання об'єктів основних засобів у результаті проведеного обміну (бартеру) неподібними активами

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Отримано об'єкт основних засобів за бартером	Акт, накладна	15	63
2	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63
3	Зарахування до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15
4	Відпуск продукції, виконання робіт	Накладна	36	70.3, 71
5	Відображення зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	70.3, 71	64.1
7	Собівартість відпущеної готової продукції, виконаних робіт	Розрахунок	90	23, 26
8	Зарахування взаємних розрахунків за здійсненими операціями	Бухгалтерська довідка	63	36

Таблиця 2.7. Типова кореспонденція рахунків для відображення інших випадків зарахування об'єктів основних засобів на баланс

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів (лишків під час інвентаризації)	Акт ОЗ-1	10	74.6
2	Переведення раніше зарахованих малоцінних необоротних матеріальних активів до складу основних засобів	Бухгалтерська довідка	10	11.2
3	Коригування зносу малоцінних необоротних матеріальних активів	Розрахунок	13.2	13.1

2.4. Методи нарахування та облік амортизації основних засобів

У процесі використання основні засоби зношуються. З метою їх відновлення проводиться нарахування амортизації за активами. Під амортизацією розуміють поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт відповідно до встановлених методів і норм.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», **амортизація** – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). В обліку амортизації основних засобів найчастіше використовують такі терміни:

- термін корисного використання;
- норма амортизації;
- вартість, що амортизується;
- ліквідаційна вартість;

Термін корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх допомогою буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції, робіт (послуг). Відповідно до часу корисного використання встановлюються норми нарахування амортизації (у %) й вартість, що амортизується.

Норма амортизації – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизованої вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у звітному періоді.

Вартість, що амортизується, визначається як різниця між первісною, відновною, справедливою і ліквідаційною вартостями.

Ліквідаційна вартість – вартість, створена при ліквідації об'єкта основних засобів (очікувані доходи за виключенням витрат на ліквідацію).

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація може нараховуватися за такими методами:

Прямолінійний метод. Для цього методу характерною є стабільна норма амортизації, яка визначається на основі терміну корисного використання основних засобів:

$$A = \frac{V_a \cdot H_a}{100} = \frac{10000 \cdot 20}{100} = 2000 ,$$

де A – сума амортизації за рік;

V_a – вартість, що амортизується (при первісній (12000 грн.) та ліквідаційній (2000 грн.), вона дорівнюватиме 10000 грн.);

H_a – річна норма амортизації (20%), яка залежить від терміну корисної експлуатації. У цьому випадку він становить п'ять років.

Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації. Річна норма амортизації (у %) 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.

$$H_a = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Вартість об'єкта}}},$$

де n – кількість років корисної експлуатації об'єкта.

$$H_a = 1 - \sqrt[5]{\frac{2000}{12000}} = 0,301173$$

I рік експлуатації	$12000 \times 0,301173 = 3614,10$ грн.
II рік	$(12000 - 3614,1) \times 0,301173 = 2525,61$ грн.
III рік	$(12000 - 3614,1 - 2525,61) \times 0,301173 = 1764,96$ грн.
IV рік	$(12000 - 3614,1 - 2525,61 - 1764,96) \times 0,301173 = 1233,40$ грн.
V рік	$(12000 - 3614,1 - 2525,61 - 1764,96 - 1233,4) \times 0,301173 = 861,93$ грн.

Метод прискороного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється. За рахунок збільшеної норми прискорюються темпи перенесення вартості об'єкта на новостворений продукт.

У нашому прикладі розрахунок сум амортизації буде наступним:

I рік експлуатації	$\frac{12000 \times 20}{100} \times 2 = 4800$ грн.
II рік	$\frac{(12000 - 4800) \times 20}{100} \times 2 = 2880$ грн.
III рік	$\frac{(12000 - 4800 - 2880) \times 20}{100} \times 2 = 1728$ грн.
IV рік	$10000 - 4800 - 2880 - 1728 = 592$ грн.

Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації ($\sum A_p$) визначається як добуток вартості, що амортизується (B_a), на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта (K), на суму числа років його корисного використання (C) за формулою:

$$\sum A_p = B_a \cdot K : C$$

Сума амортизації за роками експлуатації буде дорівнювати:

I рік	$10000 \times 5 : 15 = 3333$;
II рік	$10000 \times 4 : 15 = 2667$;
III рік	$10000 \times 3 : 15 = 2000$;
IV рік	$10000 \times 2 : 15 = 1333$;
V рік	$10000 \times 1 : 15 = 667$;
Разом	10000 грн.

Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу випущеної продукції, виконаних робіт (послуг) та виробничої ставки амортизації, що залежить від фактичного обсягу продукції.

Приклад. За допомогою встановленої в кар'єрі технологічної лінії амортизаційною вартістю 10000 грн. прогнозується видобути 1000 тис. т. вапняку. За звітний місяць видобуто 50 тис. т. вапняку.

Сума амортизації технологічної лінії за звітний місяць становитиме:

$$10000 \times 50 : 1000 = 500 \text{ грн.}$$

Згідно з вимогами Податкового кодексу підприємство має право самостійно вибрати один із вищенаведених методів нарахування амортизації, що передбачені в П(С)БО 7. В податковому законодавстві розрізняють шістнадцять груп основних засобів, для яких встановлені мінімально допустимі строки корисного їх використання:

- група 1 – земельні ділянки – строк не встановлюється;
- група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом – 15 років;
- група 3 – будівлі – 20 років; споруди – 15 років; передавальні пристрої – 10 років;
- група 4 – машини та обладнання – 5 років;

з них:

електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються як роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень – 2 роки;

- група 5* – транспортні засоби – 5 років;
- група 6* – інструменти, прилади, інвентар (меблі) – 4 роки;
- група 7* – тварини – 6 років;
- група 8* – багаторічні насадження – 10 років;
- група 9* – інші основні засоби – 12 років;
- група 10* – бібліотечні фонди (–);
- група 11* – малоцінні необоротні матеріальні активи (–);
- група 12* – тимчасові (нетитульні) споруди – 5 років;
- група 13* – природні ресурси (–);
- група 14* – інвентарна тара – 6 років;
- група 15* – предмети прокату – 5 років;
- група 16* – довгострокові біологічні активи – 7 років.

Амортизація за групами 1 та 13 в податковому обліку не нараховується.

Порядок нарахування амортизації за групами 10 і 11 визначається в наказі про облікову політику підприємства і може проводитися двома методами. Суть першого полягає в тому, що у першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується. Решта 50 % вартості амортизується у місяці їх списання з балансу. При іншому методі амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при зарахуванні його на баланс. Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням зазначених вище мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів. Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають шляхом збільшення суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

Розрахунок амортизації здійснюється в таких облікових регістрах: ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств), ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій), ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» або у відповідних електронних регістрах при використанні автоматизованої форми обліку.

З амортизацією тісно пов'язаний такий термін як знос основних засобів. Під ним розуміють суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Розрізняють фізичний та моральний знос основних засобів. Перший пов'язаний з втратою первісних технічних характеристик об'єкта основних засобів, а другий – з появою на ринку нових, більш ефективних засобів, які є наслідком впровадження інноваційних розробок.

Синтетичний облік амортизації і зносу основних засобів ведеться на пасивному рахунку **13 «Знос (амортизація) необоротних активів»**, субрахунку 13.1 «Знос основних засобів» в Журналі-ордері № 13 при журнально-ордерній формі, в Журналі № 4 – при журнальній формі, або у відповідному електронному регістрі. За кредитом цього субрахунку відображається нарахування амортизації (зносу), а за дебетом – списання зносу внаслідок вибуття основних засобів.

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів подана в табл. 2.8. Вона здійснюється на основі даних спеціальних розрахунків амортизаційних відрахувань, які додаються до регістрів аналітичного обліку.

Таблиця 2.8. Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Без використання рахунків класу 8		З використанням рахунків класу 8	
			Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7
1	Нараховано амортизацію об'єктів допоміжних, підсобних виробництв	Розрахунок амортизації	23.2	13.1	83	13.1
					23.2	83
2	Нараховано амортизацію по виробничому обладнанню, будівельній техніці	Розрахунок амортизації	91.1	13.1	83	13.1
					91.1	83
3	Нараховано амортизацію за основними засобами загальновиробничого (загальнодільничного) призначення	Розрахунок амортизації	91.2	13.1	83	13.1
					91.2	83
4	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення (наприклад, амортизація офісного обладнання, комп'ютерів, використовуваних адміністративно-управлінським персоналом)	Розрахунок амортизації	92	13.1	83	13.1
					92	83
5	Нараховано амортизацію основних засобів, використовуваних при збуті продукції	Розрахунок амортизації	93	13.1	83	13.1
					93	83
6	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються в іншій операційній діяльності (амортизація об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення)	Розрахунок амортизації	94.9	13.1	83	13.1
					94.9	83
7	Списується амортизація (знос) за основними засобами, які вибули	Акти ОЗ-1, ОЗ-3	13.1	10	13.1	10

2.5. Облік ремонтів та поліпшення основних засобів

Для нормального функціонування об'єктів основних засобів підприємство несе певні витрати на їх підтримання у працездатному стані та відновлення.

Відповідно до П(С)БО 7 відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією або поліпшенням стану основних засобів, у бухгалтерському обліку залежить від їх *впливу на майбутні економічні вигоди*, очікувані від використання об'єктів. При цьому розрізняють поняття «ремонт» та «поліпшення» основних засобів.

Ремонт – це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів основних засобів у працездатному стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо). Ремонт основних засобів класифікуються за такими ознаками, як спосіб проведення ремонту та вид ремонту.

За *способами проведення* ремонти поділяються на такі:

- ремонти, виконані підрядним способом;
- виконані господарським способом;
- виконані змішаним способом.

За *видами ремонту* поділяються:

- поточний;
- капітальний.

Названі класифікаційні ознаки суттєво впливають на організацію обліку витрат на здійснення ремонтів основних засобів. Водночас у всіх випадках проведення ремонтів, які не призводять до збільшення економічних вигод, витрати на їх здійснення є операційними витратами підприємства.

При підрядному способі ремонт основних засобів здійснюють спеціалізовані підприємства. Підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають: найменування об'єкта, який підлягає ремонту; терміни виконання робіт; умови та порядок розрахунків за виконаний ремонт. Розрахунки при виконанні робіт з поточного ремонту будівель і споруд можуть здійснюватись на підставі Акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в), що зазначається у контракті (договорі) на виконання робіт. При взаєморозрахунках за виконані роботи з капітального ремонту застосовуються документи первинного обліку як для нового будівництва, а саме: Акт приймання виконаних

підрядних робіт (форма № КБ-2в) і Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрат (форма № КБ-3).

На основі названих первинних документів та рахунків ремонтних підприємств у випадку здійснення ремонтів інших основних засобів, підприємства збільшують свої операційні витрати. При цьому складаються записи за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 і кредитом рахунків 63, 68.5. Кореспонденція рахунків залежить від того, де використовуються основні засоби.

Якщо ремонт проводиться господарським способом (власними силами), то можливі такі варіанти його здійснення та обліку:

– ремонт проводиться спеціальним підрозділом, який є на підприємстві (ремонтна бригада):

Д-т	К-т
23 (субрахунку «Ремонтні роботи»)	20, 66, 65, 13 – протягом місяця затрати за елементами;
23 (91, 92, 93, 94)	23 (субрахунку «Ремонтні роботи») – списання затрат в кінці місяця

– ремонт здійснюється працівниками, які забезпечують експлуатацію об'єктів основних засобів:

Д-т 23 (91, 92)	К-т 20, 66, 65
-----------------	----------------

У разі проведення ремонту змішаним способом частина робіт виконується власними силами, а частина – спеціалізованими підрядними організаціями. При цьому має місце поєднання бухгалтерських записів, які використовуються при перших двох способах.

Поточним ремонтом основних засобів є часткова заміна окремих деталей та проведення окремих робіт з доведенням основних засобів до відповідного експлуатаційного стану.

Капітальним ремонтом основних засобів вважають заміну окремих агрегатів, вузлів, проведення робіт, які значною мірою покращують експлуатаційний стан цих активів.

У бухгалтерському обліку відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» немає суттєвих відмінностей у формуванні витрат на проведення вищеназаних видів ремонтів. Винятком може бути проведення капітального ремонту, в результаті якого збільшуються економічні вигоди. У цьому разі, названі витрати збільшують первісну вартість об'єктів основних засобів (Д-т 10 – К-т 15).

Якщо підприємство здійснює **поліпшення** (добудову, реконструкцію, модернізацію тощо), тобто роботи, від яких очікується збільшення вигод у майбутньому, то такі дії розцінюються як капітальні інвестиції. Вони обліковуються на рахунку 15 однойменної назви, у дебеті якого відображаються понесені витрати. Після закінчення всіх робіт на основі акта на загальну суму поліпшення збільшується первісна вартість основних засобів.

Дані операції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т	К-т
15, 20,	66, 65 – витрати, на поліпшення основних засобів;
10	15 – збільшення первісної вартості основних засобів на основі акта.

Приймання закінчених робіт з добудови, дообладнання, реконструкції оформляється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2). Таким самим актом оформляють приймання об'єктів основних засобів після завершення капітального ремонту.

Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2) є тим первинним документом, на основі якого робляться відповідні записи у інвентарній картці про збільшення первісної вартості об'єкта в результаті його реконструкції, модернізації чи інших поліпшень. Якщо відображення всіх змін у вказаній інвентарній картці має певні труднощі, відкривається нова інвентарна картка (із збереженням раніше присвоєного номера) із зазначенням показників, що характеризують дообладнаний або реконструйований (поліпшений) об'єкт.

Згідно з податковим законодавством витрати на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення не виробничих основних засобів не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування. Під «невиробничими основними засобами» згідно з Податковим кодексом розуміють основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності підприємства.

Аналітичний і синтетичний облік витрат на ремонти, які не призводять до збільшення економічних вигод, ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, 94 в Журналах-ордерах № 10, 10-Б при журнально-ордерній формі обліку, Журналах № 5, 5А – при журнальній формі обліку, або у відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій. Аналітичний облік витрат на поліпшення основних засобів, які приводять до збільшення економічних вигод ведеться на рахунку 15

«Капітальні інвестиції» у Відомості 18 при журнально-ордерній формі обліку, Відомості 4.1 – при журнальній формі, відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій.

Синтетичний облік цих витрат здійснюється відповідно в Журналі-ордері № 16, Журналі № 4 або електронному реєстрі.

2.6. Облік переоцінки і зміни корисності основних засобів

Підприємства можуть переоцінювати основні засоби, якщо їх залишкова (балансова) вартість на дату балансу суттєво відрізняється від справедливої. У разі проведення переоцінки окремого об'єкта основних засобів на ту саму дату необхідно здійснити переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої він належить.

Відповідно до Методичних рекомендацій з обліку основних засобів від 30.09.2003 р. № 561 порогом суттєвості для проведення переоцінки може прийматися величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина що дорівнює 10 відсотковому відношенню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

При проведенні переоцінки основних засобів їх первісну вартість і суму зносу коригують шляхом множення на індекс переоцінки. Останній визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу в дооцінках, а сума уцінки – до складу інших витрат. Однак у разі:

– якщо основний засіб раніше уцінювався, а тепер дооцінюється, то сума такої дооцінки в межах попередньої уцінки включається до складу інших доходів звітного періоду, а різниця – спрямовується на збільшення іншого капіталу в дооцінках;

– якщо основний засіб раніше дооцінювався, а тепер уцінюється, то суму такої уцінки в межах попередньої дооцінки відносять на зменшення іншого капіталу в дооцінках, а різницю – включають до інших витрат звітного періоду.

При вибутті основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок їх залишкової вартості включають до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу в дооцінках.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з дооцінки та уцінки основних засобів, а також зменшення і відновлення їх корисності наведена в табл. 2.9.

Таблиця 2.9. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з переоцінки основних засобів і зменшення та відновлення їх корисності

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Відображення уцінки основних засобів, які раніше не дооцінювалися в частині залишкової вартості	Акт уцінки	97.5	10
2	Відображення уцінки основних засобів, які раніше дооцінювалися в частині нарахованого зносу	Акт уцінки	13.1	10
3	Віднесення суми уцінки на зменшення нарахованого фонду дооцінки і залишкової вартості (у випадку, якщо об'єкт раніше дооцінювався)	Бухгалтерська довідка	41	10
4	Віднесення суми уцінки на зменшення нарахованого фонду дооцінки і залишкової вартості (у випадку, якщо об'єкт раніше дооцінювався)	Бухгалтерська довідка	13.1	10
5	Дооцінка основних засобів (об'єкт раніше не уцінявся). Пропорційне збільшення зносу	Акт дооцінки	10 10	41 13

1	2	3	4	5
6	Відображення дооцінки основних засобів у випадку, коли об'єкти раніше були оцінені: – на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат; – на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх оцінок; – на суму дооцінки зносу основних засобів	Акт дооцінки	10 10 10	41 74.6 13.1
7	Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів	Бухгалтерська довідка	97.2	13.1
8	Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	Бухгалтерська довідка	13.1	74.2

Зменшення корисності основних засобів є втратою економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Таке зменшення є іншими витратами підприємства. Відновлення корисності основних засобів призводить до збільшення інших доходів і зменшує знос таких активів.

2.7. Облік і оподаткування при вибутті основних засобів

Причинами вибуття основних засобів можуть бути:

- продаж;
- ліквідація через невідповідність критеріям визнання активом;
- безоплатна передача іншим підприємствам (організаціям);
- списання у випадку виявлення нестачі.

Продаж основних засобів може бути здійснено за грошові кошти, шляхом обміну на інші активи, в тому числі передача окремих об'єктів до статутного капіталу інших підприємств, вилучення засновником при його вибутті з підприємства

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з вибуття основних засобів наведено у табл. 2.10 – 2.14.

Реалізація основних засобів здійснюється за узгодженими між сторонами цінами. При цьому основні засоби спочатку переводяться до складу товарів і у вигляді останніх списуються з балансу підприємства. Бухгалтерські записи здійснюються на підставі первинних документів про передачу об'єкта покупцеві (рахунка, акта, накладної на відпуск на сторону та ін.).

Приклад. ПАТ «Текстерно» реалізувало вантажний автомобіль ЗІЛ-130 за ціною 300000 грн., включаючи ПДВ. Первісна вартість автомобіля 660000 грн., сума зносу – 500000 грн. Обчислити фінансовий результат від реалізації (табл. 2.10).

Таблиця 2.10. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації автомобіля

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Відображено дохід від реалізації основних засобів разом з ПДВ	Акт, накладна	37	71.2	300000
2	Відображено суми ПДВ в ціні реалізації	Податкова накладна	71.2	64.1	50000
3	Списується знос реалізованих основних засобів	Акт, бух. довідка	13.1	10	500000
4	Залишкова вартість автомобіля переводиться до складу товарів, утримуваних для продажу	Акт, бух. довідка	28.6	10	160000
5	Списується собівартість товарів (групи вибуття) на інші операційні витрати	Бух. довідка	94.3	28.6	160000
6	Віднесення доходів на збільшення фінансових результатів	Бух. довідка	71.2	79.1	250000
7	Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів	Бух. довідка	79.1	94.3	160000
8	Фінансовий результат (прибуток) (гр. 6 – гр. 7)				90000

Ліквідація об'єктів може відбуватися в результаті фізичного, морального зносу, аварій, стихійного лиха. При цьому комісія складає Акт списання основних засобів типової форми № ОЗ-3, де вказується об'єкт, що ліквідується, його вартість, сума зносу і причина вибуття, оприбутковані в процесі ліквідації матеріальні цінності, а також понесені витрати. При ліквідації враховується ступінь зносу об'єктів, результати самої ліквідації: дохід (запчастини, металобрухт), витрати (зарплата робітників, нарахування на неї тощо).

Таблиця 2.11. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення ліквідації об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Списується вартість ліквідованих основних засобів у частині нарахованого зносу	Акт ОЗ-3	13.1	10
2	Списується залишкова вартість ліквідованих основних засобів	Акт ОЗ-3	97.6	10
3	Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	Акт ОЗ-3	97.6	20, 23, 66, 65
4	Доходи від ліквідації основних засобів	Акт ОЗ-3	20, 22	74.6
5	Відображення суми ПДВ у разі ліквідації недоамортизованих основних засобів (20% від залишкової вартості)	Бух. довідка	97.6	64.1
6	Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів при їх вибутті (якщо на дату вибуття об'єкта рахунок 41 «Капітал в дооцінках» має кредитове сальдо по конкретному об'єкту (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну (індексацію) балансової вартості основних засобів в картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів). У разі застосування підприємством іншої періодичності зарахування відповідної суми дооцінки до складу нерозподіленого прибутку такий запис (кореспонденція) здійснюється щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації	Бух. довідка	41	44.1
7	Списання сальдо дооцінки об'єкта незавершеного будівництва при його вибутті	Бух. довідка	41	44.1

Таблиця 2.12. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення безкоштовної передачі об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Списується вартість переданих основних засобів у частині нарахованого зносу	Бух. довідка	13.1	10
2	Списується залишкова вартість переданих основних засобів	Акт передачі	97.6	10
3	Нарахування суми ПДВ (20%) на залишкову вартість	Податкова накладна	97.6	64.1

Таблиця 2.13. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення передачі об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Відображено списання об'єкта та переведення його до складу необоротних активів, утримуваних для продажу: – списано вартість в частині нарахованого зносу – списано залишкову вартість об'єкту	Бух. довідка	13 28.6	10 10
2	Передано об'єкт основних засобів	Акт передачі	37.7	71.2

1	2	3	4	5
3	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	71.2	64.1
4	Списано залишкову вартість переданого об'єкту	Бух. довідка	94.3	28.6
5	Відображено фінансову інвестицію за справедливою вартістю переданого об'єкта	Бух. довідка	14	68.5
6	Здійснено залік заборгованостей	Бух. довідка	68.5	37.7

Таблиця 2.14. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення списання нестачі або псування об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Списується вартість нестачі чи псування основних засобів в частині нарахованого зносу	Бух. довідка	13.1	10
2	Списується залишкова вартість зазначених основних засобів	Акт на списання	97.6	10
3	Визнано дохід у вигляді суми, що підлягає відшкодуванню винними особами	Акт на списання	37.5	74.6
4	Відображення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	Податкова накладна	74.6	64.1
5	Відображення суми нестачі, яка справляється до бюджету	Бух. довідка	74.6	64.2
6	Одержання суми відшкодування від винних осіб за втрати основних засобів	Прибутковий ордер, виписка банку	30, 31	37.5

Синтетичний облік вибуття основних засобів здійснюється у Журналі-ордері № 13 при журнально-ордерній формі обліку, Журналі № 4 – при журнальній формі, або у відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій.

Схема документообороту з обліку основних засобів відображена на рис. 2.2.

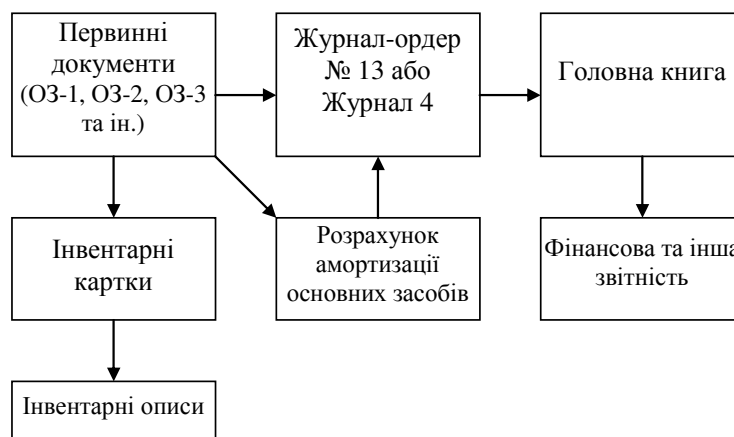


Рис. 2.2. Документооборот з обліку основних засобів

2.8. Облік інших необоротних матеріальних активів

До інших необоротних матеріальних активів переважно належать активи з невеликою вартістю, з терміном служби більше одного року або активи виробничого циклу. Підприємство самостійно визначає вартісну межу між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами, про що зазначається у наказі про облікову політику.

Облік інших необоротних матеріальних активів регламентується тими ж інструктивними та нормативними документами, що й облік основних засобів (П(С)БО 7, Інструкція № 291, Методичні рекомендації з обліку основних засобів та ін.).

До інших необоротних матеріальних активів належать столи, крісла, інші меблі, інструменти, господарський інвентар, бібліотечні фонди, оргтехніка, мала обчислювальна техніка, тимчасові (нетитульні) споруди, предмети прокату, інвентарна тара, природні ресурси.

Облік інших необоротних матеріальних активів здійснюють на таких субрахунках активного рахунку **11 «Інші необоротні матеріальні активи»:**

- 11.1 «Бібліотечні фонди»;
- 11.2 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
- 11.3 «Тимчасові (нетитульні) споруди»;
- 11.4 «Природні ресурси»;
- 11.5 «Інвентарна тара»;
- 11.6 «Предмети прокату»;
- 11.7 «Інші необоротні матеріальні активи».

За дебетом рахунку 11 відображається надходження інших необоротних матеріальних активів та їх дооцінка, а за кредитом – їх вибуття та уцінка.

Інші необоротні матеріальні активи оприбутковуються на підприємстві актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою ОЗ-1. При оприбуткуванні таких активів складаються аналогічні записи, як і при надходженні основних засобів. Виняток становлять придбання інших необоротних матеріальних активів внаслідок здійснення капітальних інвестицій. З цією метою використовується субрахунок **15.3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»** замість субрахунків 15.1 «Капітальне будівництво» і 15.2 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

У разі передачі в експлуатацію інших необоротних матеріальних активів дебетується рахунок 11 (відповідні субрахунки) та кредитується субрахунок 15.3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». За такими активами нараховується амортизація з використанням методів, передбачених П(С)БО 7. При цьому мають місце особливості нарахування амортизації за малоцінними необоротними матеріальними активами та бібліотечними фондами.

Амортизація за такими активами може нараховуватися:

- у розмірі 50 % вартості об'єкта (за умов його передачі в експлуатацію) і списання інших 50 % (під час вибуття об'єкта з експлуатації); нарахування амортизації за цим методом здійснюється у розробній таблиці № 8 або у відповідному електронному реєстрі;
- у розмірі 100 % вартості об'єкта при його передачі в експлуатацію.

Особливим видом інших необоротних матеріальних активів є тимчасові (нетитульні) споруди, які обліковуються на субрахунку 11.3. До них належать малі об'єкти допоміжного характеру, які використовуються для потреб будівництва і не включені до титулу, а саме: паркани та огорожі (за винятком спеціальних, архітектурно оформлених), необхідні для виконання робіт; огорожі майданчиків, ділянок тощо; приоб'єктні конторки і комори виконробів і майстрів; пристосування з техніки безпеки, запобіжні дашки; складські приміщення (комори) і навіси при об'єктах будівництва; душові, неканалізаційні вбиральні; приміщення для обігріву робітників у холодну пору року; перехідні містки, дошки для ходіння тощо.

Амортизація за тимчасовими (нетитульними) спорудами нараховується, в основному, з використанням прямолінійного методу, виходячи із терміну корисного використання і вартості, що амортизується. Вартість, що амортизується, розраховується шляхом віднімання від первісної вартості ліквідаційної вартості (доходів від ліквідації за виключенням витрат, пов'язаних з ліквідацією).

Приклад. На будівництві житлового будинку зведено тимчасовий склад для зберігання матеріалів. Фактична собівартість останнього становить 60000 грн., очікуваний термін експлуатації – 20 місяців, що відповідає терміну будівництва житлового будинку. Очікується, що при розбиранні тимчасового складу буде одержано матеріалів на суму 11000 грн., водночас затрати на розбирання об'єкта становитимуть 9000 грн.

Розрахуємо суму зносу.

Сума, що амортизується: $60000 + 9000 - 11000 = 58000$ грн.

Щомісячна сума зносу: $58000 : 20 = 2900$ грн.

Бухгалтерські записи:

Д-т	К-т	Сума	
11.3	15	60000	– уведення в дію тимчасового об'єкта;
91	13.2	2900	– нарахування зносу за місяць.

Припустимо, що житловий будинок зведено не за 20, як передбачалося, а за 18 місяців. При розбиранні тимчасового складу одержано матеріалів на 9000 грн. і понесено витрат на розбирання – 8250 грн.

Сума нарахованого зносу за час експлуатації тимчасового складу становитиме:

$$2900 \text{ грн.} \times 18 \text{ міс.} = 52200 \text{ грн.}$$

У результаті дострокового виведення з експлуатації об'єкта його залишкова вартість дорівнюватиме 7800 грн. (60000 – 52200).

Бухгалтерські записи:

Д-т	К-т	Сума	
13.2	11.3	52200	– на суму нарахованого зносу;
97.6	11.3	7800	– на залишкову вартість;
97.6	65, 66, 63, 91	8250	– понесені витрати на розбирання об'єкта;
20	74.5	9000	– оприбуткування матеріалів.

Отже, за результатом списання об'єкта підприємство понесло додаткові витрати, що формуються у дебеті субрах. 97.6 «Списання необоротних активів» у сумі 16050 грн. (7800 + 8250), які у кінці періоду списуються на кінцеві фінансові результати у дебет рах. 79. Отримані доходи від оприбуткування матеріалів у результаті розбирання об'єкта у сумі 9000 грн. будуть відображені у кредиті рах. 79 у кореспонденції з дебетом субрах. 74.5 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

При визначенні податку на прибуток амортизація інших необоротних матеріальних активів (за виключенням бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів) нараховується аналогічно, як і амортизація основних засобів, тобто в розрізі груп (12-15).

Нарахована амортизація відповідно до Інструкції №291 відображається за кредитом субрахунку **13.2 «Знос інших необоротних матеріальних активів»** із віднесенням суми до складу відповідних витрат. Розрахунок амортизації здійснюється в тих самих регістрах, які використовуються для основних засобів. Винятком може бути розрахунок амортизації тимчасових (нетитульних) споруд, який при використанні журнально-ордерної форми обліку проводиться в Розробній таблиці № 8.

Облік витрат на проведення ремонтів та поліпшень інших необоротних матеріальних активів здійснюється аналогічно, як і облік основних засобів. Майже відсутні особливості і в обліку вибуття інших необоротних матеріальних активів.

Синтетичний облік інших необоротних матеріальних активів ведеться при журнально-ордерній формі в Журналі-ордері № 13, при журнальній формі – в Журналі № 4, а при автоматизованій – у відповідному електронному реєстрі.

2.9. Облік та оподаткування інвестиційної нерухомості

Облік інвестиційної нерухомості здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» і М(С)БО 40 «Інвестиційна нерухомість» (для підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами). **Інвестиційною нерухомістю** вважаються власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративних цілей чи продажу в процесі звичайної діяльності підприємства.

До інвестиційної нерухомості належать такі об'єкти:

- земля, що утримується для отримання вигоди від приросту капіталу у довгостроковій перспективі, а не для реалізації її у короткостроковій перспективі в ході звичайної діяльності;
- земля, подальше використання якої на цей момент не визначено (якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи буде він використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для реалізації у короткостроковій перспективі під час звичайної діяльності, тоді така земля вважається утримуваною для збільшення капіталу);
- будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання (чи знаходиться у розпорядженні за договором фінансової оренди) та надана в оренду згідно з однією або декількома угодами про операційну оренду;
- будівля, яка не зайнята, але призначена для надання в оренду згідно з однією або декількома угодами про операційну оренду;

Операційною нерухомістю є власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, що розташовані на землі та утримуються з метою використання для виробництва чи постачання товарів, надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від його використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або

збільшення власного капіталу та її первісна вартість може бути достовірно визначена. Підставою для зарахування на баланс інвестиційної нерухомості є Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1). Дані акта в частині первісної вартості та нарахованого зносу є основою для заповнення реєстрів синтетичного обліку інвестиційної нерухомості.

Для аналітичного обліку інвестиційної нерухомості кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер. Дані по кожному інвентарному об'єкту інвестиційної нерухомості заносяться до інвентарної картки (Форма ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів») або інший реєстр аналітичного обліку інвестиційної нерухомості.

Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, котрі здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;
- суми непрямих податків, пов'язаних з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- суми оплати юридичних послуг, комісійних винагород, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості;
- суми фінансових витрат, що капіталізуються;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Приклад. Підприємство прийняло рішення про придбання об'єкта нерухомості з метою подальшої передачі її в операційну оренду. Вартість об'єкта за договором купівлі-продажу становила 1200000 грн. (в т.ч. ПДВ), пенсійний збір в розмірі 1% від вартості об'єкта – 10000 грн., нотаріальні послуги – 5500 грн., також були понесені витрати на монтажні роботи для приведення об'єкта до придатного для передачі в оренду стану (господарським способом) – 18500 грн.

Первісна вартість об'єкта інвестиційної нерухомості згідно із наведеними даними становитиме: 1 034 000 грн. = 1 200 000 – 200 000 + 10 000 + 5 500 + 18 500; сума ПДВ – 200 000 (1 200 000 : 6).

Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється за умови відтермінування платежу, то в її первісну вартість включається ціна згідно із договором. Винагорода постачальнику на суму різниці між ціною договору та загальною сумою платежів на його користь визнається фінансовими витратами. За умови визнання інвестиційної нерухомості кваліфікаційним активом, фінансові витрати у вигляді відсотків за кредит можуть бути капіталізовані на вартість активу згідно із П(С)БО 31 «Фінансові витрати» і М(С)БО 23 «Витрати на позики» (для підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами).

Кваліфікаційний актив – це актив, який потребує суттєвого часу для його створення, зокрема більше 3-х місяців. Порядок капіталізації фінансових витрат прописаний в Методичних рекомендаціях з обліку фінансових витрат. Капіталізація фінансових витрат, що виникли внаслідок створення кваліфікаційного активу, здійснюється в повному обсязі протягом терміну створення і/або реконструкції кваліфікаційного активу.

Приклад. Підприємство отримало позику для проведення реконструкції об'єкта інвестиційної нерухомості в розмірі 720 000 грн. терміном на 2 роки, ставка відсотка становить 10% річних, сплата яких тривала 18 місяців.

Капіталізації підлягатимуть наступні витрати (сплачені банку відсотки):

$108\,000\text{ грн.} = 720\,000 \times 0,1 \times 18/12$ – бухгалтерський запис – Д-т 15 К-т 31.

Відсотки за користування позикою в час, коли реконструкція не здійснювалась, визнаються фінансовими витратами відповідного звітного періоду і становлять:

$36\,000\text{ грн.} = 720\,000 \times 0,1 \times 6/12$ – бухгалтерський запис – Д-т 95.1 К-т 31.

Первісною вартістю об'єктів інвестиційної нерухомості, створеної підприємством, є їх вартість (ідентифікована собівартість), визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості. Вона не збільшується на суму витрат на пускові роботи (окрім випадків, коли вони необхідні для приведення об'єкта нерухомості в стан, придатний для його використання у відповідності із намірами керівництва).

На інвестиційну нерухомість, як об'єкт необоротних активів, нараховується амортизація. У випадку використання оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю амортизація по її об'єктах не нараховується.

Якщо підприємство використовує метод оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації із урахуванням втрат від зменшення корисності, то порядок нарахування амортизації визначається згідно із П(С)БО 7 «Основні засоби». Для інвестиційної нерухомості доцільніше використовувати прямолінійний метод, а за необхідності, методи прискореного нарахування амортизації. Для відображення сум нарахованого зносу може застосовуватися типова форма ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів».

На земельні ділянки амортизація не нараховується, оскільки вони не є об'єктом амортизації.

Витрати, які здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та отримання початково визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання, включаються до складу інших витрат операційної діяльності або витрат основної діяльності у випадку, коли передача нерухомості в оренду є основною діяльністю підприємства.

Для оформлення приймання-здачі інвестиційної нерухомості після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації застосовується типова форма ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів». В акті зазначається вартість ремонту відповідно до договору (кошторису на ремонтні роботи).

Витрати, пов'язані із покращенням інвестиційної нерухомості (модернізація, модифікація, добудова, дооснащення, реконструкція, тощо), що призводять до зростання майбутніх економічних вигод, початково очікуваних від використання цієї нерухомості, збільшують її первісну вартість.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється в порядку, передбаченому для основних засобів.

При переведенні інвестиційної нерухомості, яка оцінювалася за справедливою вартістю, в операційну нерухомість чи до складу запасів собівартість таких основних засобів чи запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату такого переведення.

Для оформлення переведення об'єктів інвестиційної нерухомості застосовується типова форма первинного документу ОЗ-1 «Акт приймання – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів».

Приклад. Підприємство, що утримує об'єкт інвестиційної нерухомості, приймає рішення про подальший продаж даного об'єкта.

Інвестиційна нерухомість на підприємстві оцінювалася за справедливою вартістю. На початок звітнього періоду її вартість становила 720000 грн., а на дату переведення до необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, – 725000 грн.

Зміна справедливої вартості, зокрема її збільшення в розмірі 5000 (грн.) (725000 – 720000), буде віднесена на дохід від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

Вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості відбувається внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу на інших засадах, при переведенні із інвестиційної нерухомості в операційну нерухомість чи припинення використання такої інвестиційної нерухомості.

Фінансовий результат від вибуття інвестиційної нерухомості визначається шляхом вирахування з доходу від вибуття її балансової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям інвестиційної нерухомості.

Одним із шляхів вибуття інвестиційної нерухомості є ліквідація. Для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів інвестиційної нерухомості у випадку повної чи часткової їх ліквідації застосовується типова форма ОЗ-3 «Акт списання основних засобів».

Приклад. Підприємство приймає рішення про ліквідацію будівлі – об'єкта інвестиційної нерухомості, що перебуває в аварійному стані. Первісна вартість будівлі 325000 грн., нарахована амортизація 310000 грн. Витрати, понесені підприємством для здійснення ліквідації (заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском), – 10000 грн., послуги сторонніх організацій, що здійснювали демонтаж об'єкта – 6000 грн. Вартість оприбуткованих матеріалів від ліквідації становить – 9000 грн.

Результат від ліквідації – збиток у сумі 22000 грн., в т.ч. від недоамортизації об'єкта – 15000 грн. (325000 – 310000), різниці між доходами і витратами при ліквідації – 7000 грн. (9000 – 10000 – 6000).

Доходи і витрати від продажу інвестиційної нерухомості з її подальшою орендою визначаються відповідно до П(С)БО 14 «Оренда».

Для обліку інвестиційної нерухомості відведено субрахунок **10.0 «Інвестиційна нерухомість»**, у дебеті якого відображається надходження об'єктів за первісною, справедливою вартістю, у кредиті робляться записи при вибутті об'єктів нерухомості, їх уцінці тощо.

Облік нарахованої амортизації та зносу інвестиційної нерухомості ведеться на регулюючому контраktivному субрахунку **13.5 «Знос інвестиційної нерухомості»**. Нарахування зносу відображається у кредиті субрахунку, його списання – у дебеті.

Кореспонденція рахунків, пов'язаних з обліком інвестиційної нерухомості, відображена в табл. 2.15.

Таблиця 2.15. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з інвестиційною нерухомістю

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Облік інвестиційної нерухомості при придбанні				
1a	Придбано інвестиційну нерухомість у постачальника (на суму рахунка за мінусом ПДВ)	Акт приймання-передачі	15.2	63.1
1б	Відображено суми податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63
2	Введено в експлуатацію об'єкт інвестиційної нерухомості	Акт ОЗ-1	10.0	15.2
3a	Прийнято роботи з будівництва об'єкта інвестиційної нерухомості підрядним способом (на суму рахунка постачальника за мінусом ПДВ)	Акт про виконані роботи	15.1	63.1
3б	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63
4	Відображено витрати на будівництво об'єкта інвестиційної нерухомості господарським способом	Різні	15.1	20, 66, 65, інші
5	Введено в експлуатацію збудований об'єкт інвестиційної нерухомості	Акт ОЗ-1	10.0	15.1
6	Одержано об'єкт інвестиційної нерухомості від засновників як внесок у статутний капітал суб'єкта господарювання	Акт приймання-передачі, статут підприємства	10.0	46
7	Безоплатно одержано об'єкт інвестиційної нерухомості	Акт приймання-передачі	10.0	42.4
8	Одержано об'єкт інвестиційної нерухомості у фінансову оренду (лізинг)	Договір оренди, акт приймання-передачі	15.2	53.1
9	Придбаний у фінансовий лізинг об'єкт інвестиційної нерухомості введений у дію	Акт ОЗ-1	10.0	15.2
Переведення операційної нерухомості до складу інвестиційної				
10	Списано знос операційної нерухомості	Бух. довідка	13.1	13.5
11	Зараховано об'єкт до складу інвестиційної нерухомості, що обліковувався за первісною вартістю	Бух. довідка	10.0	10.1, 10.3
12	Переведено об'єкти із складу товарів до інвестиційної нерухомості	Акт приймання-передачі	10.0	28
Облік амортизації (зносу) інвестиційної нерухомості				
13	Нараховано амортизацію на об'єкт інвестиційної нерухомості, який оцінюється за первісною вартістю	Розрахунок амортизації	23, 94.9	13.5
14	Збільшено знос у випадку зменшення корисності об'єкту інвестиційної нерухомості	Бух. довідка	97.2	13.5
15	Відображено витрати, понесені на обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості	Різні	23, 94.9	20, 66, 65, інші
16	Відображено понесені витрати на покращення (добудову, реконструкцію) об'єкта інвестиційної нерухомості господарським способом	Різні	15.1	20, 66, 65, інші

1	2	3	4	5
17	Віднесено до первісної вартості витрати на поліпшення об'єкта інвестиційної нерухомості	Акт ОЗ-1	10.0	15.1
Облік виведення об'єктів зі складу інвестиційної нерухомості з метою реалізації				
18	Переведено об'єкт інвестиційної нерухомості до складу запасів	Бух. довідка	28.6	10.0
19	Списано знос інвестиційної нерухомості	Бух. довідка	13.5	10.0
20	Списано різницю між балансовою вартістю та чистою вартістю реалізації з відображенням втрат від зменшення корисності чи доходу від відновлення корисності активів	Бух. довідка	97.2 13.5	13.5 74.2
21	Відображено дохід від реалізації	Акт передачі. рахунок	37.7	71.2
21а	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	71.2	64.1
22	Списано облікову вартість реалізованого об'єкта	Бух. довідка	94.3	28.6
23	Віднесено дохід на фінансові результати від реалізації інвестиційної нерухомості	Бух. довідка	71.2	79.1
24	Списано на фінансові результати витрати щодо реалізації інвестиційної нерухомості	Бух. довідка	79.1	94.3

2.10. Облік та оподаткування основних засобів в оренді

Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, інвестиційна нерухомість можуть передаватися підприємством в оренду іншим суб'єктам господарювання, включаючи фізичних осіб. Водночас, підприємства можуть і орендувати вищеназвані необоротні активи. Розрахунки за орендні операції між їх учасниками здійснюються на основі укладених договорів оренди. Підприємства, які складають звітність за міжнародними стандартами в обліку орендних операцій використовують М(С)БО 17 «Оренда».

В орендних операціях приймають участь орендодавці та орендарі. **Орендодавець** – суб'єкт господарювання, який передає в оренду необоротні активи, що становлять об'єкт оренди. **Орендар** – суб'єкт господарювання або фізична особа, яка використовує необоротні активи, отримані в оренду. Кожна з названих сторін орендних операцій (крім фізичної особи, яка орендує недержавне майно) здійснюють їх відокремлений облік.

Розрізняють операційну та фінансову оренду. При **операційній оренді** право власності на необоротні активи залишається за орендодавцем. Відповідно до Податкового кодексу України **фінансовою орендою (лізингом)** вважається оренда, при якій договір оренди містить одну з таких умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;
- балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більше як 25 відсотків первісної вартості такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;
- сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;
- майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

При отриманні в операційну оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, їх облік в орендаря здійснюється на позабалансовому рахунку **01 «Орендовані необоротні активи»**. При цьому зазначається вартість цих активів і всі інші їх характеристики. Порядок відшкодування витрат на утримання, ремонт, поліпшення орендованих необоротних активів прописується у договорі оренди. Витрати на утримання таких активів в орендаря можуть відноситися до поточних витрат, якщо це передбачено договором оренди. Крім цього орендар сплачує орендодавцю орендну плату (лізингові платежі) на підставі виставлених ним рахунків. Амортизацію за такими активами нараховують орендодавці.

При отриманні у фінансову оренду необоротних активів в орендаря таке надходження вважається капітальними інвестиціями із одночасним збільшенням довготермінових зобов'язань перед орендодавцем. Такі активи після початку їх використання зараховуються до основних засобів і відображаються в балансі орендаря.

Передані необоротні активи у операційну оренду в орендодавця відображаються в його аналітичному обліку на рахунку 10 без здійснення кореспонденції рахунків. Передача таких активів у фінансову оренду вважається в орендодавця їх вибуттям із наступним включенням до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Такі складові необоротних активів як земельні ділянки, будівлі, споруди, що передаються в оренду, обліковуються в орендодавця як інвестиційна нерухомість. Кореспонденція рахунків з обліку орендних операцій відображена в табл. 2.16.

Таблиця 2.16. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку орендних операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1.	Отримані орендарем основні засоби в оренду: а) операційну; б) фінансову; в) зарахування до складу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів об'єкта фінансової оренди	Акт ОЗ-1	01 15 10,11	53.1 15
2.	Передано орендодавцем основні засоби в оренду: а) операційну (відображення в аналітичному обліку на рахунках 10 і 11 факту такої передачі без кореспонденції рахунків); б) фінансову: – в частині суми зносу об'єкта; – в частині залишкової вартості об'єкта; – на суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю	Акт ОЗ-1	– 13 28.6 94.9	– 10,11 10,11 10
3	Нарахована амортизація необоротних активів, переданих в операційну оренду, в орендодавця	Розрахунок амортизації	91, 92, 93, 94	13
4	Нарахована амортизація необоротних активів, переданих у фінансову оренду, в орендаря	Розрахунок амортизації	91, 92, 93, 94	13
5	Відображення витрат на проведення ремонтів необоротних активів переданих в операційну оренду в орендодавця згідно з вимогами договору оренди	Акт на виконання робіт	91, 92, 93, 94	20, 22, 65, 66, 63 та ін.
6	Відображення витрат на проведення ремонтів необоротних активів переданих в операційну оренду в орендаря згідно з вимогами договору оренди	Акт на виконання робіт	91, 92, 93, 94	20, 22, 65, 66, 63 та ін.
7	Прийняття орендарем до оплати рахунків орендодавця в частині орендної плати за орендовані необоротні активи при операційній оренді (без ПДВ) – на суму податкового кредиту з ПДВ	Рахунки за оренду	91, 92, 93, 94 64.1	63, 68.5 63, 68.5
8	Відображення доходу в орендодавця в частині орендної плати, одержаного від орендаря – на суму податкових зобов'язань з ПДВ	Рахунки за оренду	36 71.3	71.3 64.1

2.11. Облік нематеріальних активів

Бухгалтерський облік нематеріальних активів регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» (для підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами), Інструкцією № 291, іншими нормативними, інструктивними документами.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відособлений) і знаходиться на підприємстві з метою використання протягом періоду, більшого ніж один рік для виробництва, торгівлі, з адміністративною метою або для надання в оренду іншим особам.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість можна достовірно визначити.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів здійснюється стосовно об'єктів, що поділяються на сім класифікаційних груп. Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку нематеріальних активів визначено рахунок **12 «Нематеріальні активи»**, до якого Інструкцією № 291 передбачено відповідні субрахунки (див. табл. 2.17).

Таблиця 2.17. Класифікаційні групи нематеріальних активів

Субрахунок	Найменування	Види нематеріальних активів
12.1	Права користування природними ресурсами	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо
12.2	Права користування майном	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщення тощо
12.3	Права на комерційні позначення	Товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо
12.4	Права на об'єкти промислової власності	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції тощо
12.5	Авторське право та суміжні з ним права	Права на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
12.7	Інші нематеріальні активи	Права на здійснення діяльності (ліцензії), використання економічних та інших привілеїв тощо

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображаються придбання або одержання нематеріальних активів у сумі первісної вартості та їх дооцінка. За кредитом – вибуття і сума їх уцінки.

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

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку, за виключенням випадків, коли вони капіталізуються згідно з вимогами П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Для обліку придбання нематеріальних активів шляхом здійснення капітальних інвестицій використовується субрахунок 15.4 «Придбання (створення) нематеріальних активів». При цьому складається кореспонденція, подана у табл. 2.18.

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 справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

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

Таблиця 2.18. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Придбання нематеріальних активів за мінусом непрямих податків, якщо ці активи є виробничими, і разом з непрямыми податками, у випадку придбання невиробничих об'єктів	Акт приймання-передачі	15.4	63, 68.5
2	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63, 68.5
3	Інші витрати, пов'язані з придбанням нематеріальних активів та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням	Акт про виконанні роботи та інші	15.4	68.5

1	2	3	4	5
4	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	68.5
5	Введення в дію нематеріальних активів	Акт	12	15.4
6	Погашення заборгованості за придбані нематеріальні активи	Виписка банку	63, 68.5	31

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання, з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість, з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Типова кореспонденція з обліку придбання нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу наведена в табл. 2.19.

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.

Таблиця 2.19. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення об'єктів нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Формування зареєстрованого статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	Статут підприємства	46	40.1
2	Одержання від учасника об'єкта нематеріальних активів	Акт	12	46
3	Відображення додаткових витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням нематеріальних активів та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням	Різні	15.4	68.5, 66, 65, 23, 91 та ін.
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	Податкова накладна	64.1	68.5
5	Включення зазначених витрат до вартості нематеріальних активів	Акт	12	15.4

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

За нематеріальними активами нараховується амортизація. Це нарахування здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

При визначенні терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо термінів його використання та інші фактори.

Відповідно до вимог Податкового кодексу кожній групі нематеріальних активів встановлені строки дії права користування, що подані в табл. 2.20.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Таблиця 2.20. Мінімальні строки дії права користування

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

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив став придатним для використання і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Розрахунок амортизації здійснюється у відомості обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації.

Синтетичний облік амортизації нематеріальних активів ведеться на субрахунку **13.3 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»**. За кредитом цього субрахунку відображається нарахування амортизації, а за дебетом – її списання при вибутті або уцінці нематеріальних активів. При цьому складається наступна кореспонденція, подана в табл. 2.21.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід 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.

Кореспонденцію з обліку вибуття нематеріальних активів внаслідок їх реалізації подано у табл. 2.22.

Таблиця 2.21. Кореспонденція з обліку нарахування амортизації та списання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Нарахування амортизації за нематеріальними активами, пов'язаними з відповідними витратами: – загальновиробничими – адміністративними – витратами на збут – іншими операційними витратами	Розрахунок амортизації	91	
			92	
			93	
			94	13.3
2	Списання амортизації нематеріальних активів, що вибули	Бух. довідка	13.3	12
3	Списання залишкової вартості при достроковому вибутті нематеріальних активів	Акт вибуття	97.6	12

**Таблиця 2.22. Кореспонденція з обліку вибуття нематеріальних активів
внаслідок їх реалізації**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від реалізації нематеріальних активів разом з ПДВ у вигляді груп вибуття	Накладна	37	71.2
2	Відображення суми ПДВ в частині ціни реалізації	Податкова накладна	71.2	64.1
3	Списується знос реалізованих нематеріальних активів	Бух. довідка	13.3	12
4	Переведення нематеріальних активів до груп вибуття у частині залишкової вартості	Акт	28.6	12
5	Списується залишкова вартість реалізованих нематеріальних активів у вигляді груп вибуття	Акт	94.3	28.6
6	Відображено витрати, пов'язані з реалізацією нематеріальних активів у вигляді груп вибуття	Різні	94.3	31 та ін.
8	Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів	Бух. довідка	79.1	94.3
9	Віднесення чистого доходу від реалізації на збільшення фінансових результатів	Бух. довідка	71.2	79.1
10	Надходження грошових коштів за реалізовані нематеріальні активи у вигляді груп вибуття	Виписка банку	31	37

Для синтетичного обліку нематеріальних активів призначений Журнал-ордер № 13 при журнально-ордерній формі обліку, Журнал № 4 – при журнальній формі, відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій.

Контрольні запитання

1. Наведіть визначення та структуру основних засобів.
2. За якими ознаками класифікують основні засоби?
3. Які ви знаєте види оцінки основних засобів?
4. У чому полягає різниця між первісною і відновною вартістю основних засобів?
5. Що включають капітальні інвестиції і яка їх структура?
6. Охарактеризуйте рахунок 15, назвіть типові операції за дебетом і кредитом цього рахунку.
7. У чому полягає різниця у формуванні вартості завершених об'єктів, які зводяться підрядним і господарським способом?
8. Назвіть джерела надходження основних засобів на підприємство і документи, які при цьому складаються.
9. Якими бухгалтерськими записами оформляється надходження основних засобів з різних джерел?
10. Дайте визначення амортизації та супутнім термінам.
11. Які ви знаєте методи нарахування амортизації?
12. Які з встановлених методів нарахування амортизації є:
 - 1) найпростішими;
 - 2) дають змогу швидше перенести вартість основних засобів на новостворений продукт;
 - 3) враховують зношеність об'єктів та ефективність їх роботи;
 - 4) враховують обсяг випущеної продукції (виконаних робіт)?
13. У чому відмінність між методом нарахування амортизації за зменшенням залишкової вартості і прямолінійним методом?
14. Які поліпшення основних засобів слід відносити на збільшення їх вартості, а які – на поточні витрати?
15. У чому відмінність між обліком ремонтів та інших поліпшень основних засобів, які здійснюються іншими підприємствами; спеціальним ремонтним підрозділом підприємства; працівниками, які забезпечують їх експлуатацію?
16. Назвіть можливі напрями вибуття основних засобів з підприємства та документи, якими ці операції оформляються?
17. Якими бухгалтерськими записами оформляється вибуття основних засобів з підприємства у результаті їх ліквідації та реалізації?

18. Якими бухгалтерськими записами оформляється вибуття основних засобів з підприємства у результаті їх безкоштовної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств, нестачі, псування, зменшення корисності?
19. Що включають інші необоротні матеріальні активи і в чому їх відмінність від основних засобів?
20. За якими методами нараховується знос інших необоротних матеріальних активів?
21. Як нараховується знос за тимчасовими нетитульними спорудами?
22. Що таке інвестиційна нерухомість, які об'єкти вона включає?
23. Як здійснюється оцінка інвестиційної нерухомості і чим вона регламентується?
24. Як нараховується та відображається в обліку амортизація і знос інвестиційної нерухомості?
25. Якими записами відображається надходження (створення) інвестиційної нерухомості?
26. Якими бухгалтерськими записами відображається реалізація та інше вибуття інвестиційної нерухомості?
27. Які особливості обліку орендованих основних засобів в орендодавця?
28. Які особливості обліку орендованих основних засобів в орендаря?
29. Дайте визначення та назвіть найважливіші види нематеріальних активів.
30. Як здійснюється оцінка та відображається в обліку надходження нематеріальних активів?
31. Як нараховується амортизація нематеріальних активів і відображається в обліку їх вибуття?

Розділ 3.

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ТА ІНШИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

3.1. Сутність, оцінка і оподаткування фінансових інвестицій та інших фінансових інструментів

Крім капітальних вкладень у власну матеріальну базу, підприємства можуть здійснювати фінансові інвестиції в інші суб'єкти господарювання. Поняття «фінансові інвестиції» є новим для вітчизняної практики. Спочатку такі інвестиції розглядалися як фінансові вкладення. Термін «**фінансові вкладення**» був введений у систему бухгалтерського обліку Положенням про організацію бухгалтерського обліку в Україні від 3 квітня 1993 р. Під фінансовими вкладеннями розумілися вкладення у придбання цінних паперів, здійснення внесків до статутних фондів інших підприємств.

Вперше поняття «**фінансова інвестиція**» було вжито у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», що був введений з 1 липня 1997 р. За ним фінансова інвестиція трактувалася як господарська операція, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів. Більш ґрунтовно (глибоко) це поняття розглянуто у введених з 2000 р. Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. **Фінансовими інвестиціями** є вкладення грошових, матеріальних та інтелектуальних цінностей у придбання акцій, часток в капіталі та інших фінансових інструментів, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Отже, **капітальні інвестиції** – це вкладення у власну матеріально-технічну базу підприємства, а **фінансові інвестиції** – вкладення у інші суб'єкти господарської діяльності з метою одержання прибутку або інших вигод у майбутньому. В обох випадках інвестором виступає підприємство. Тільки у першому випадку воно вкладає кошти у придбання основних засобів, технічне переоснащення власного виробництва та господарства з метою підвищення його ефективності. В другому випадку – вкладення робляться в інші суб'єкти з метою одержання прибутку у формі дивідендів, відсотків, або іншої вигоди для підприємства-інвестора. Така вигода може проявлятися також у формі розширення ринку виробництва і збуту продукції, диверсифікації інвестиційних вкладень, ліквідації конкурента та інше.

Інвестор – особа, що акумулює власні і залучені фінансові ресурси, вкладає їх у підприємницьку діяльність з метою одержання вигоди у майбутньому. Інвестори можуть бути вітчизняними і зарубіжними, їх можуть представляти фізичні та юридичні особи, держави та міждержавні організації.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначаються **Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»**.

У обліку фінансові інвестиції групуються за багатьма ознаками (рис. 3.1).

За терміном утримання інвестиції поділяються на **довгострокові** (що утримуються більше року, а також усі інші інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент), **поточні** (на строк, що не перевищує один рік, і ті, що можна вільно реалізувати на ринку).

За відношенням до власності можна виділити інвестиції, що **засвідчують право власності**, і такі, що **не засвідчують** такого права.

До першої групи належать інвестиції, що:

- засвідчують право власності інвестора на частку у капіталі об'єкта інвестування;
- виступають у формі придбаних цінних паперів чи здійснених внесків у статутний капітал інших підприємств;
- не обмежені конкретними термінами повернення інвестицій;
- утримуються з метою одержання доходу, а не продажу.

Зазначені інвестиції ще називають **корпоративними**, оскільки вони надають інвестору право брати участь в управлінні спільною власністю, діяльністю об'єкта інвестування. Таке управління здійснюється через прийняття рішень на загальних зборах засновників (учасників, акціонерів), в інших формах, передбачених статутом підприємства. Ступінь впливу окремого інвестора на прийняття корпоративних рішень є тим більшим, чим більшу частку він має у зареєстрованому статутному капіталі об'єкта інвестування.

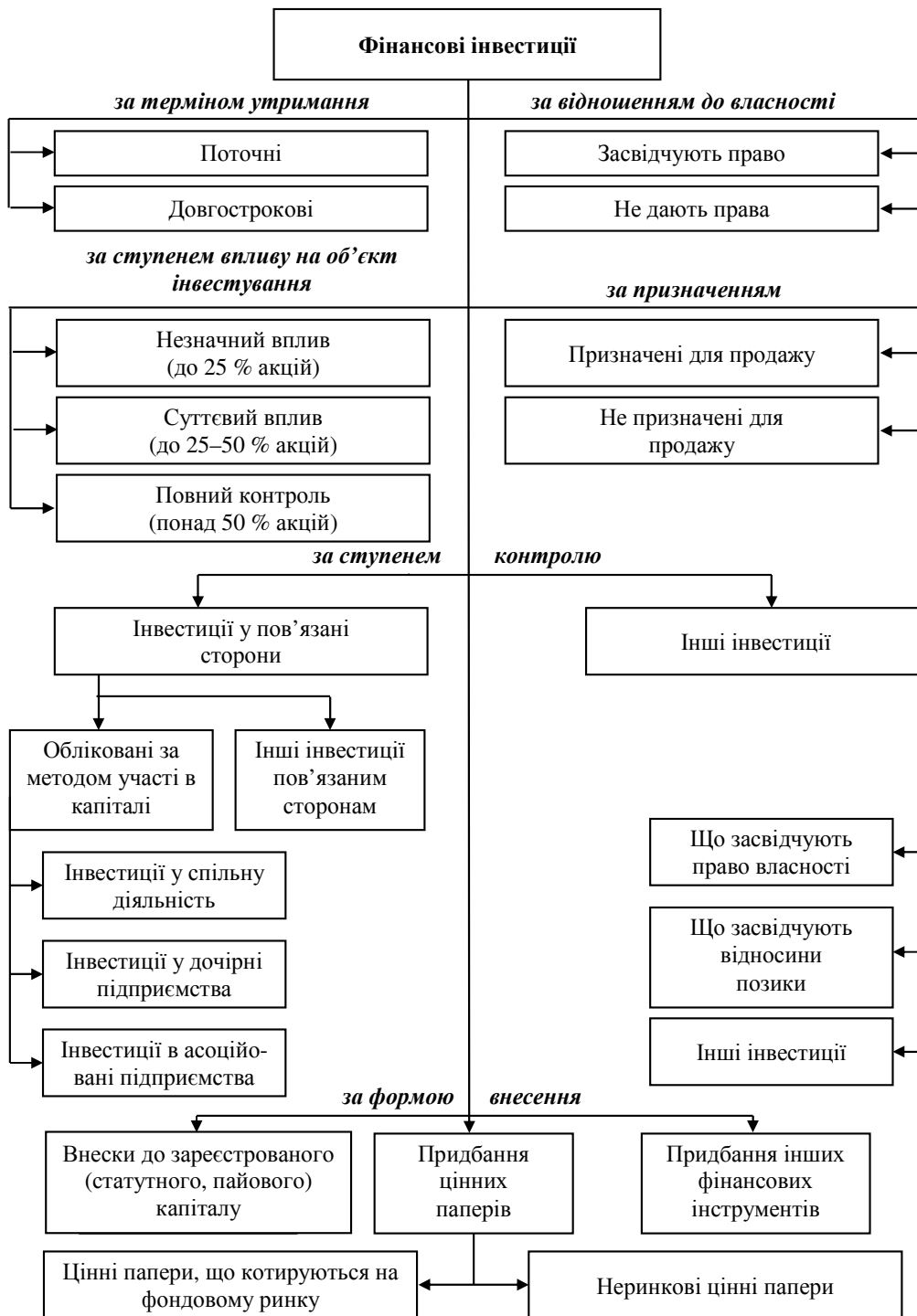


Рис. 3.1. Структура фінансових інвестицій

До другої групи включаються інвестиції, що мають боргову природу:

- є видом боргових цінних паперів або договорів, що засвідчують відносини позики;
- утримуються підприємством до їх погашення з метою отримання доходів (відсотків) або для перепродажу;
- за ними встановлені конкретні терміни повернення.

За ступенем впливу на об'єкт інвестування виділяють інвестиції з *незначним впливом* (якщо інвестор контролює до 25 % капіталу об'єкта інвестування); з *суттєвим впливом* (якщо інвестор придбав блокувальний пакет – 25–50 % акцій об'єкта інвестування); *повний контроль* (якщо інвестор контролює понад 50 % акцій об'єкта інвестування).

Відносини між інвестором та інвестованим підприємством, якщо перша сторона контролює понад 25 % акцій об'єкта інвестування, кваліфікуються як відносини між пов'язаними сторонами. До них належать *інвестиції у спільну діяльність, дочірні та асоційовані підприємства*.

За призначенням фінансові інвестиції поділяються на ті, що *призначені для продажу*, і такі, що *призначені для утримання*. У першому випадку інвестиції розглядаються як звичайний товар, що підлягає реалізації. Наслідком інвестицій, що придбані з метою їх подальшого утримання, є одержання частини прибутку (дивідендів) від інвестованого суб'єкта, участь в управлінні цим суб'єктом.

За формою здійснення вкладень розрізняють внески до зареєстрованого (статутного, пайового) капіталу інших суб'єктів: тоді інвестор стає учасником, приймає участь в управлінні, претендує на частину прибутку та іншого майна пропорційно до внесеної частки. Найбільш поширеною формою фінансового інвестування є придбання цінних паперів (акцій, облигацій, ощадних та депозитних сертифікатів) з метою одержання дивідендів, відсотків.

Іншими **фінансовими інструментами**, що мають інвестиційну природу, приносять вигоду, в окремих випадках можуть бути ф'ючерсні операції, опціони, лізингові контракти, операції з інвестиційною нерухомістю тощо.

Загалом відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» усі фінансові інструменти поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу, похідні фінансові інструменти.

Фінансові активи включають: грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи.

Фінансові зобов'язання включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни або внаслідок винагороди посередника.

До інструментів власного капіталу належать прості акції, частки та інші види власного капіталу.

Похідні фінансові інструменти – фінансовий інструмент, розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому та вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших базисних змінних. Вони не потребують початкових інвестицій. До них включають ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

У вітчизняній, як і у світовій практиці застосовуються різні методологічні підходи до **оцінки вартості інвестицій**, насамперед довгострокових з терміном утримання понад один рік. Слід розрізняти методи оцінки, що застосовуються на момент придбання інвестицій та інших фінансових інструментів і формують їх *первісну вартість*, а також оцінку *на дату складання балансу* (рис. 3.2).

За П(С)БО 12 у момент придбання, інвестиції оцінюються за їх *фактичною собівартістю*. Собівартість фінансових інвестицій складається з ціни їх придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших зборів, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансових інвестицій.

Якщо придбання інвестицій здійснюється не за гроші, а в обмін на інші активи, то первісна вартість їх придбання встановлюється на рівні *справедливої вартості* переданих взамін цінних паперів власної емісії або відпущених за бартерним контрактом інших активів, які обмінюються на інвестиції.

Аналогічно проводиться оцінка інших фінансових інструментів. Первісно їх оцінюють та відображають за фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або 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), у подальшому – за справедливою вартістю або іншими методами.

З метою повної або часткової компенсації зміни справедливої вартості фінансових інструментів, або пов'язаних з ними грошових потоків проводиться хеджування фінансових інвестицій та інших інструментів. *Хеджування* – це засіб зменшення ризику шляхом укладання протилежної (зустрічної) угоди, це своєрідна форма страхування вартості активів чи зобов'язань.

Також інвестиції, що утримуються, можна оцінювати на дату складання балансу за іншими видами оцінки. Методи оцінки інвестицій залежать від того, чи *призначені вони для продажу*, чи будуть *утримуватися* з метою одержання прибутку. У першому випадку оцінка інвестицій на дату

балансу здійснюється за справедливою вартістю або за собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, мають відображатися в обліку за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності таких інвестицій.

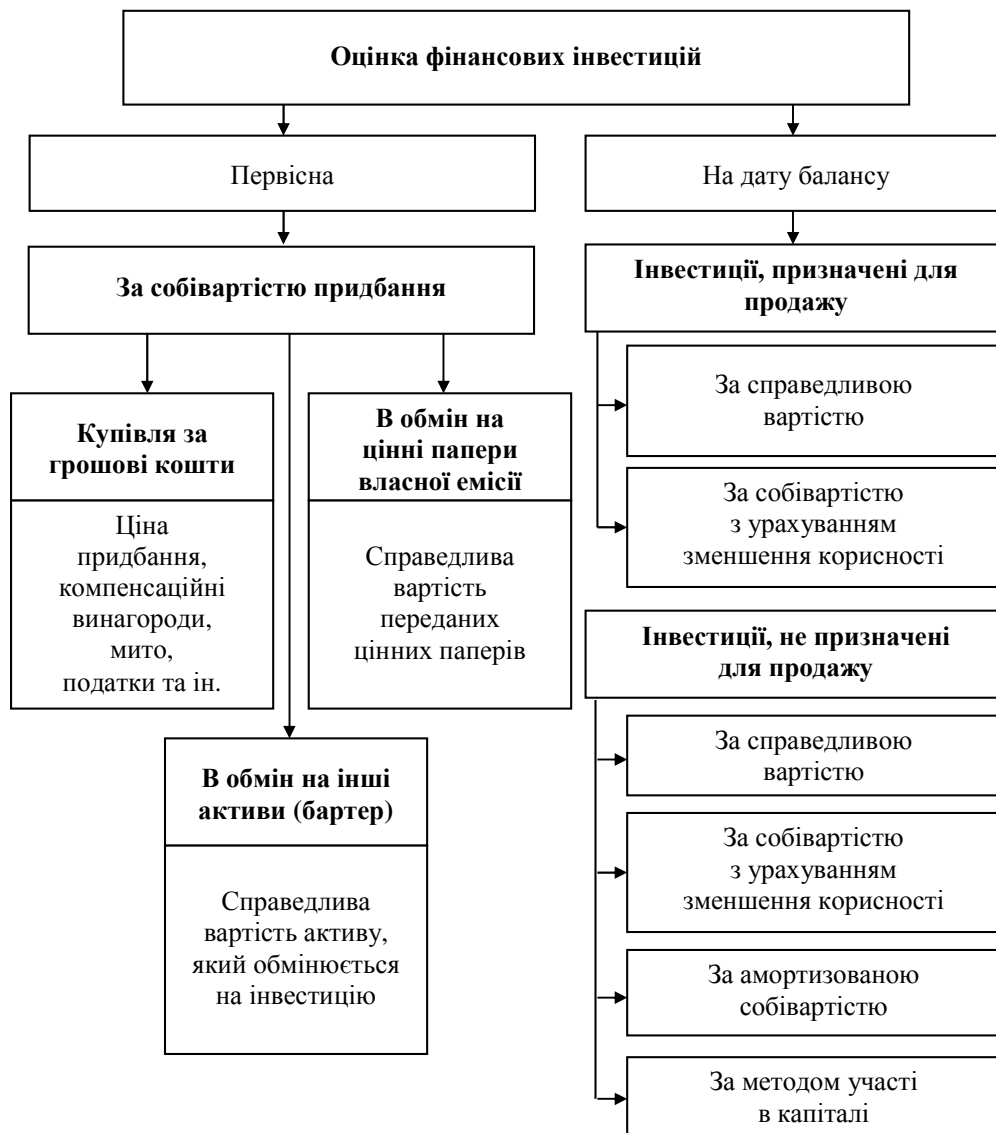


Рис. 3.2. Оцінка фінансових інвестицій

Якщо інвестиції не призначені для продажу, а утримуються з метою одержання прибутку, то крім названих способів, можуть використовуватися й інші методи, зокрема оцінка за амортизованою собівартістю або за методом участі в капіталі. Їх сутність, способи розрахунків та відображення в обліку буде розглянуто пізніше. Операції щодо здійснення інвестицій вважаються окремим видом діяльності підприємства поряд з операційною і фінансовою діяльністю.

У світовій і вітчизняній практиці *поняття інвестиційної діяльності* трактується неоднозначно. Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність» – це сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій. Таке формулювання характеризує найбільш загальні риси інвестиційної діяльності на державному, макроекономічному рівні.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *інвестиційна діяльність підприємства визначається як придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів*. Така діяльність передбачає, з одного боку, придбання (безоплатне одержання, обмін) необоротних активів та фінансових інвестицій, що розцінюється як інвестиційні вкладення. З іншого боку, до інвестиційної діяльності відносяться продаж, безоплатна передача, списання окремих об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, а також пакетів раніше придбаних цінних паперів та інших фінансових інструментів (рис. 3.3).

У результаті інвестиційної діяльності підприємство формує *інвестиційний портфель*, до якого можуть входити кілька різних за змістом, сутністю, вартістю та формою реалізації проектів. Зокрема, до інвестиційного портфеля можуть входити як реальні проекти, що стосуються будівництва, придбання основних засобів, так і фінансові інвестиції у придбання цінних паперів, здійснення внесків до зареєстрованого статутного капіталу інших суб'єктів. В процесі інвестиційної діяльності може відбуватися вилучення інвестицій у результаті списання непридатних об'єктів, реалізації основних засобів, інших необоротних активів, продажу пакетів раніше придбаних цінних паперів інших підприємств.

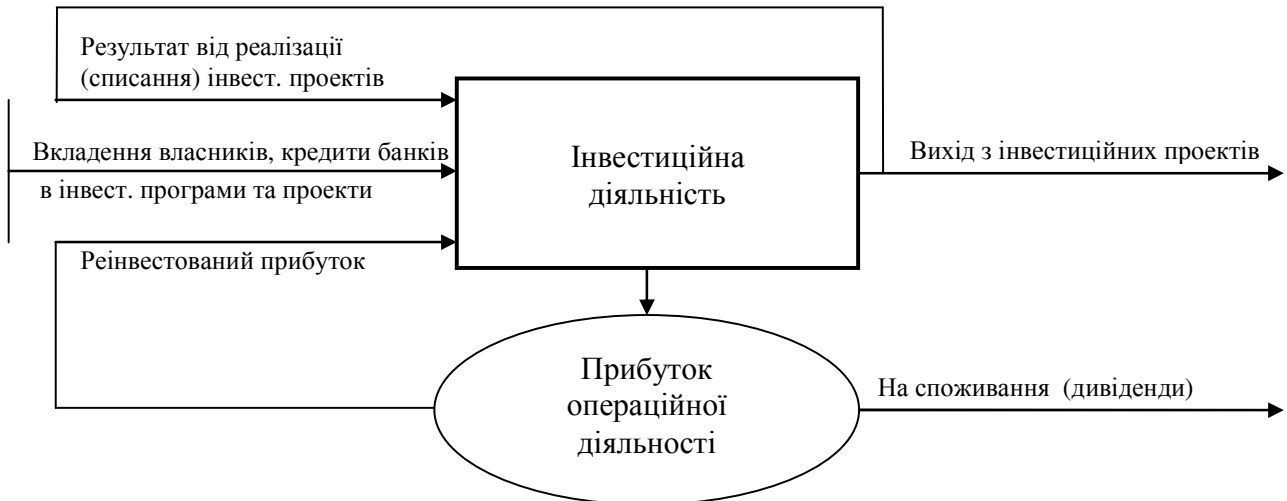


Рис. 3.3. Схема інвестиційної діяльності підприємства

У процесі реалізації інвестиційної нерухомості, інших довгострокових необоротних активів та фінансових інвестицій підприємство одержує дохід від інвестиційної діяльності. Балансова (залишкова) вартість названих активів становитиме собівартість реалізованих активів. Різниця між доходом і собівартістю з урахуванням додаткових витрат, пов'язаних зі списанням, реалізацією таких активів, даватиме результат – прибуток, збитки від інвестиційної діяльності. Доходи, витрати, результат інвестиційної діяльності відображається в обліку і звітності як інші доходи та інші витрати діяльності.

Фінансові інвестиції у різних формах є об'єктом оподаткування податком на прибуток та іншими податками.

Податок на додану вартість за операціями з фінансового інвестування **не справляється**, оскільки такі інвестиції не передбачають здійснення товарних операцій, постачання послуг. За Податковим кодексом (ст. 196.1) не є об'єктом оподаткування операції з:

- випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами (у тому числі пенсійними активами, фондами банківського управління);
- нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу;
- передачі майна в заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та / або в забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;
- грошових виплат основної суми консолідованого іпотечного боргу та процентів, нарахованих на неї, об'єднання та/або купівлі (продажу) консолідованого такого боргу, заміною однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу, або поверненням (зворотним викупом) такого консолідованого іпотечного боргу відповідно до закону резидентом або на його користь;

- торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями, за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, у тому числі компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою дохідністю, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), житлові чеки, земельні бони та деривативи;
- виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;
- надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями, включаючи будь-які грошові виплати (у тому числі комісійні) фондовим або валютним біржам чи позабіржовим фондовим системам або їх членам у зв'язку з організацією та торгівлею цінними паперами ліцензованими торговцями цінними паперами, а також деривативами та валютними цінностями;
- реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб.

При здійсненні спільної (сумісної діяльності) передача товарів (робіт, послуг) на окремий баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, вважається постачанням таких товарів (робіт, послуг) та оподатковується ПДВ на загальних підставах.

Податок на прибуток від операцій з фінансового інвестування визначається за результатами роботи підприємства загалом за даними обліку та фінансової звітності. Відповідно до статті 134.1.1 ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до ПКУ. Якщо відповідно до цього передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо відповідно до нього передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Базова величина фінансового результату, що підлягає коригуванню, визначається за даними звітної форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». У складі доходів у цьому звіті фіксуються дохід від участі в капіталі за кредитовим оборотом відповідного рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» та інші доходи на підставі рах. 74 «Інші доходи», серед яких можуть значитися такі доходи інвестиційного походження:

- 74.0 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»,
- 74.1 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»,
- 74.2 «Дохід від відновлення корисності активів»,
- 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці»,
- 74.5 «Дохід від безоплатно одержаних активів»,
- 74.6 «Інші доходи».

Витрати інвестиційного характеру, що вираховуються з доходів при оподаткуванні, формуються за дебетом рахунків:

- 96 «Витрати від участі в капіталі»,
- 97 «Інші витрати» та його субрахунків:
 - 97.0 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»,
 - 97.1 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»,
 - 97.2 «Витрати від зменшення корисності активів»,
 - 97.4 «Витрати від неопераційних курсових різниць»,
 - 97.5 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій»,
 - 97.6 «Списання необоротних активів»,
 - 97.7 «Інші витрати звичайної діяльності».

Визначений шляхом списання доходів і витрат прибуток (збитки) на рахунок 79 «Фінансові результати», скоригований відповідно ПКУ, оподатковується за ставкою 18 %. Сума нарахованого за Декларацією податку на прибуток записується у дебет рах. 98 «Податок на прибуток» і кредит субрах. 64.1 «Розрахунки за податками» і зменшує чистий прибуток підприємства.

Певні особливості має оподаткування одержаних інвестором дивідендів, відсотків за здійсненими вкладеннями. Якщо інвестором виступає юридична особа, то нараховані за фінансовими інвестиціями дивіденди, відсотки до одержання обліковуються за кредитом рах 73 «Інші фінансові доходи» у кореспонденції з субрах. 37.3 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Нараховані до сплати дивіденди, відсотки акціонерам, учасникам відносяться на фінансові витрат за однойменним рахунком за 95 (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Кореспонденція рахунків з обліку нарахованих дивідендів, відсотків за фінансовими інвестиціями

№	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1	Нараховані дивіденди, відсотки юридичним особам	95	67.1
2	Списання нараховувань на фінансові результати	79	95
3	Перерахування дивідендів, відсотків акціонерам, учасникам	67.1	31.1
4	Нарахований до одержання дохід від фінансових інвестицій	37.3	73.1-2
5	Надходження коштів від суб'єкта інвестування	31.1	37.3

Якщо інвесторами, акціонерами товариства виступають фізичні особи, то оподаткування дивідендів здійснюється **податком на доходи фізичних осіб (ПДФО)** у відповідності з ПКУ.

Будь-яке підприємство, що нараховує дивіденди, включаючи таке, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку, є податковим агентом під час нарахування дивідендів. Це означає, що при нарахуванні дивідендів, відсотків воно повинне утримати і перерахувати до бюджету податок на дивіденди за ставками:

5 % – для доходів у вигляді дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування);

18 % – для пасивних доходів, у тому числі нарахованих у вигляді дивідендів за акціями та/або інвестиційними сертифікатами, що виплачуються інститутами спільного інвестування.

Роялті (платежі за використання нематеріальних активів підприємства – патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів) оподатковуються за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів, за ставкою 5%.

Приклад. Підприємство – платник податку на прибуток нараховало дивіденди за підсумками минулого року засновникам-фізичним особам у сумі 250000 грн.

Д-т 44 К-т 67.1

Утримано ПДФО із суми дивідендів на дату їх нарахування – 12500 грн. (250000 грн. · 5 %).

Д-т 67.1 К-т 64.1

Утримано військовий збір – 3750 грн. (250000 грн. · 1,5 %).

Д-т 67.1 К-т 64.2

Перераховано до відповідних бюджетів ПДФО та військовий збір – 12500 грн. + 3750 грн.

Д-т 64.1-2 К-т 31.1;

До виплати фізичним особам належить 233750 грн. (250000 грн.– 12500 грн. – 3750 грн.).

Д-т 67.1 К-т 30, 31.

3.2. Облік поточних фінансових інвестицій

До поточних фінансових інвестицій належать короткострокові інвестиції з терміном утримання менше року, які можна вільно реалізувати (акції, облігації, сертифікати, казначейські зобов'язання, а також депозитні вклади на рахунках в установах банку з метою одержання відсотків).

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» відображення в обліку і звітності таких інвестицій здійснюється за собівартістю або справедливою вартістю кожної окремої інвестиції чи

інвестиційного портфеля загалом. Зниження справедливої вартості інвестиції порівняно з її собівартістю (вкладеними коштами) розглядається як фінансові втрати, зростання – відносять на зменшення вказаних витрат.

Для обліку короткострокових фінансових інвестицій використовується рахунок **35 «Поточні фінансові інвестиції»**, що згідно з Інструкцією № 291 має такі субрахунки:

- 35.1 «Еквіваленти грошових коштів»;
- 35.2 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Обліковою політикою підприємства має бути визначений критерій віднесення інвестицій до грошових еквівалентів. Як правило, до грошових еквівалентів відносять поточні інвестиції, початковий строк погашення яких не перевищує три місяці і щодо яких є впевненість у тому, що вони не зменшуються протягом встановленого терміну інвестування.

Хоча еквіваленти грошових коштів й увійшли до складу рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції», але їх вартість відображається в Балансі (Звіті про фінансовий стан) у складі статті «Гроші та їх еквіваленти». Тому, всі інші поточні фінансові інвестиції відображаються в бухгалтерському обліку на субрахунку 35.2 (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Придбання інвестицій	Акти, касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	35.2	30, 31, 68.5
2	Продаж інвестицій		30, 31, 68.5	74.1
3	Списання балансової вартості інвестицій	Бух. довідка	97.1	35.2
4	Дохід (відсотки) від інвестицій	Розрахунок	37.3	73.1

Аналітичний облік ведеться за кожною інвестицією. Для зведеного обліку використовують Журнал № 4 (розділ II) і Відомість № 4.2, або Журнал-ордер № 16 і Відомість № 18, або електронні реєстри, аналіз рахунку в залежності від прийнятої на підприємстві форми обліку. У Балансі поточні фінансові інвестиції відображаються у складі оборотних активів (II розділ активу).

Приклад. Фірма «Добробут» здійснила депозитний вклад у банк в сумі 850 000 грн. за рахунок вільних коштів на поточному рахунку терміном на 6 місяців під 18 % річних. Нарахування і виплата відсотків проводиться щомісячно (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Кореспонденція рахунків з обліку депозитних вкладів

Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1. Перерахування коштів на депозитний рахунок	Платіжне доручення, виписка банку	35.2	31.1	850 000
2. Нарахування відсотків за перший місяць (аналогічно й наступні місяці): $(850000 \cdot 18\%) : 100 : 12 = 12750$	Виписка банку	37.3	73.2	12750
3. Надходження відсотків на поточний рахунок	Те саме	31.1	37.3	12750
4. Закриття депозитного вкладу з поверненням коштів на поточний рахунок	Те саме	31.1	35.2	850 000

3.3. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку передбачено рахунок **14 «Довгострокові фінансові інвестиції»**, що має такі субрахунки відповідно до Інструкції № 291:

- 14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 14.2 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 14.3 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Рахунок 14 призначений для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших суб'єктів, облигації державних і місцевих позик, внесків

до зареєстрованого статутного капіталу інших підприємств, створених на території України та за кордоном.

Придбання довгострокових фінансових інвестицій відображається у дебеті рахунку 14 (за відповідними субрахунками) та кредиту рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Вибуття окремих інвестиційних проектів списується з кредиту рахунку 14 в кореспонденції з дебетом субрахунків:

- 97.1 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;
- 97.2 «Втрати від зменшення корисності активів»;
- 97.5 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій»;
- 97.6 «Списання необоротних активів».

На величину доходів від реалізації таких інвестицій дебетуються рахунки грошових коштів (30, 31), або розрахунків з дебіторами (36, 37) і кредитується рахунок 74, субрахунок 1 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій», який як і рахунок 97 у кінці звітного періоду закривається на фінансові результати (субрахунок 79.3).

Аналітичний облік на рахунку 14 здійснюється за кожним придбаним пакетом акцій, інших цінних паперів, окремих фінансових інструментів у відомості № 4.2, журналі № 4 (розділ 2), або журналі-ордері № 16 і відомості № 18, електронних регістрах.

Групування інформації на рахунку 14 відбувається за такими критеріями як пов'язаність сторін та метод обліку інвестицій. Для застосування першого критерію слід звернутися до визначення пов'язаних сторін. **Пов'язаними особами** вважають підприємства, відносини між якими зумовлюють можливість однієї сторони *контролювати* іншу або здійснювати *суттєвий вплив* на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною. Щодо контролю, то основні його ознаки вже були розглянуті вище.

Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю за цією політикою.

Під суттєвим впливом і контролем розуміється ситуація, коли інвестор прямо чи опосередковано (наприклад, через дочірні підприємства) володіє 25 % чи більше голосами об'єкта інвестування, як це подано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4. Залежність методів оцінки інвестицій від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування

Ступінь впливу інвестора на об'єкт інвестування	Метод оцінки довгострокових фінансових інвестицій
Інвестор не має суттєвого впливу на інвестоване підприємство (непов'язані сторони)	За справедливою вартістю або собівартістю з урахуванням зменшення корисності
Інвестор має суттєвий вплив на підприємство і володіє блокувальним пакетом акцій – понад 25 % (пов'язані сторони)	За методом участі в капіталі асоційованих підприємств або за справедливою вартістю
Інвестор контролює діяльність інвестованого підприємства (володіє контрольним пакетом акцій – понад 50 %)	За методом участі в капіталі материнської компанії у дочірньому підприємстві

Свідченням наявності суттєвого впливу з боку головного контролюючого учасника можуть також бути:

- представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі спільного підприємства;
- участь у прийнятті рішень;
- взаємообмін управлінським персоналом;
- забезпечення спільного підприємства необхідною технічною інформацією.

Виходячи з того, інвестується підприємство пов'язаною стороною чи ні, для обліку мають використовуватися субрахунки 14.1, 14.2 або 14.3.

Інвестиції пов'язаним сторонам (а саме в асоційовані, дочірні, спільні підприємства), як правило, обліковуються за *методом участі в капіталі*. Однак існують й винятки, коли інвестиції у названі компанії відображаються за справедливою вартістю (наприклад, інвестиції, придбані для продажу протягом 12 місяців та ін.).

Отже, для подальшого групування інформації на рахунках бухгалтерського обліку необхідно виділити ті інвестиції пов'язаним сторонам, що обліковуються (будуть обліковуватися) за методом участі в капіталі (субрахунок 14.1) та інші інвестиції (субрахунок 14.2).

3.3.1. Облік інвестицій за справедливою вартістю

Найчастіше придбані пакети акцій, інші види фінансових інвестицій обліковуються за собівартістю придбання. На кожну дату балансу (кінець кварталу) здійснюється зіставлення облікової ціни таких інвестицій з їх справедливою вартістю на ринку. Якщо є суттєві розбіжності, то проводиться переоцінка з доведенням облікової ціни кожного виду інвестицій до справедливої вартості.

За *справедливою вартістю* відображаються фінансові інвестиції в інші суб'єкти господарювання, крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

За справедливою вартістю здійснюється облік інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства, спільну діяльність зі створенням юридичної особи за наявності однієї з умов:

- фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання;
- асоційоване або дочірнє підприємство працює в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

На дату балансу, якщо є суттєві відхилення між обліковою і справедливою вартістю, проводиться переоцінка (дооцінка або уцінка) інвестицій. Сума дооцінки інвестицій (перевищення справедливої вартості над обліковою) відображається у кредиті субрахунку **41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»**. Сума уцінки (перевищення облікової вартості над справедливою) раніше дооцінених інвестицій списується на зменшення цього джерела, а за його відсутності – на інші витрати у дебет субрахунку **97.5 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»** (табл. 3.5).

Таблиця 3.5. Кореспонденція рахунків з відображення в обліку переоцінки інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Дооцінка інвестицій з віднесенням на збільшення капіталу в дооцінках	Акт переоцінки	14.2	41.3
2	Віднесення суми дооцінки раніше уцінених інвестицій до складу інших доходів	Те саме	14.2	74.6
3	Уцінка інвестицій за рахунок швидше створеного капіталу в дооцінках	Те саме	41.3	14.2
4	Віднесення уцінки на інші витрати за відсутності капіталу в дооцінках	Бухгалтерська довідка	97.5	14.2

3.3.2. Облік інвестицій за амортизованою собівартістю

Підприємство може здійснювати інвестиції у цінні папери, що мають боргову природу, з визначеним терміном утримання і з фіксованою ставкою відсотка. До таких інвестицій належать вкладення в облигації та інші боргові цінні папери.

Такі довгострокові фінансові інвестиції, що утримуються інвестором до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю, тобто за собівартістю, яка збільшена на суму накопиченої амортизації дисконту, або зменшена на суму накопиченої амортизації премії. *Дисконтом* є сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю, а *премією* – сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над їх вартістю.

Амортизація, тобто розподіл дисконту або премії протягом періоду з дати придбання боргових цінних паперів до моменту їх погашення, здійснюється за методом *ефективної ставки відсотка*.

За цим методом річна сума амортизації $\sum A_p$ визначається за такими формулами:

- при амортизації дисконту:

$$\sum A_p = \frac{\text{Балансова вартість інвестиції на початок року}}{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка}} \times \text{Ефективна ставка відсотка} - \text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка}$$

– при амортизації премії:

$$\sum A_p = \text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} - \frac{\text{Балансова вартість інвестиції на початок року}}{\text{Ефективна ставка відсотка}}$$

Визначення ефективної ставки відсотка у випадку придбання інвестицій з дисконтом:

$$\text{Визначення ефективної ставки відсотка} = \frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} + \frac{\text{Загальна сума дисконту}}{\text{Загальна кількість років утримання інвестицій}}}{\left(\frac{\text{Собівартість фінансової інвестиції} + \text{Вартість погашення фінансової інвестиції}}{2} \right)} \times 100$$

Визначення ефективної ставки відсотка у випадку придбання інвестицій з премією:

$$\text{Визначення ефективної ставки відсотка} = \frac{\text{Річний дохід за фіксованою ставкою відсотка} - \frac{\text{Загальна сума премії}}{\text{Загальна кількість років утримання інвестицій}}}{\left(\frac{\text{Собівартість фінансової інвестиції} + \text{Вартість погашення фінансової інвестиції}}{2} \right)} \times 100$$

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню.

$$\text{Амортизована собівартість} = \text{Балансова вартість інвестиції на початок року} + \text{Сума амортизації дисконту} \left(\begin{array}{l} \text{Сума амортизації} \\ \text{– премії} \end{array} \right)$$

Приклад 1. 1 січня 2015 р. фірма «Добробут» придбала облигації номінальною вартістю 1 000 000 грн. з річною фіксованою ставкою 10 %. Ціна придбання – 900 000 грн. Облигації були випущені строком на чотири роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року.

У цьому випадку фінансові інвестиції здійснені з метою їх утримання з визначеним терміном погашення. Облік цих інвестицій здійснюється за амортизованою собівартістю.

Облигації придбані з дисконтом.

$$\text{Дисконт} = 1\,000\,000 - 900\,000 = 100\,000$$

Для визначення річної суми амортизації дисконту необхідно розрахувати ефективну ставку відсотка (табл. 3.6). Відображення в обліку придбаних з дисконтом операцій показано у табл. 3.7.

Таблиця 3.6. Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облигації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3 – гр.2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
01.01.2015	–	–	–	900 000
31.12.2015	100 000	118 800	18 800	918 800
31.12.2016	100 000	121 282	21 282	940 082
31.12.2017	100 000	124 091	24 091	964 173
31.12.2018	100 000	135 827	32 827	1 000 000
Разом	400 000	500 000	100 000	–

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{(1\,000\,000 \times 10\%) + (100\,000 : 4)}{(900\,000 + 1\,000\,000) : 2} = 13,2\%$$

$$\text{Сума відсотка за ефективною ставкою} = 900000 \cdot 13,2/100 = 118800$$

$$\text{Номінальна сума відсотка} = 1000000 \cdot 10/100 = 100000$$

$$\text{Сума амортизації дисконту} = 118800 - 100000 = 18800$$

$$\text{Амортизована собівартість інвестицій на кінець першого року утримання} = 900000 + 18800 = 918800$$

Таблиця 3.7. Відображення в обліку облігацій, придбаних з дисконтом

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків				Сума, грн. (на підставі розрахунку)
		Д-т		К-т		
1	2	3	4	5	6	7
1	01.01.2015 р. Зарахування придбаних облігацій до складу фінансових інвестицій за ціною придбання	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	900 000
2	31.12.2015 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	73.2	Відсотки одержані	100 000
3	Амортизація дисконту	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	73.2	Відсотки одержані	18 800
4	Отримання відсотків за облігацією	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	100 000
5	31.12.2016 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	73.2	Відсотки одержані	100 000
6	Амортизація дисконту	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	73.2	Відсотки одержані	21 284
7	Отримання відсотків за облігацією	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	100 000
8	31.12.2017 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	73.2	Відсотки одержані	100 000
9	Амортизація дисконту	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	73.2	Відсотки одержані	24 091
10	Отримання відсотків за облігацією	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	100 000
11	31.12.2018 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	73.2	Відсотки одержані	100 000
12	Амортизація дисконту	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	73.2	Відсотки одержані	35 827
13	Отримання відсотків за облігацією	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	100 000
14	Повернення номінальної суми облігації	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	1000 000

Приклад 2. 1 січня 2015 р. фірма «Добробут» придбала облігації номінальною вартістю 100 000 грн. з річною фіксованою ставкою 15 %. Ціна придбання – 109 000 грн. Облігації були випущені строком на три роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року.

У цьому разі облігації придбані з премією.

$$\text{Премія} = 109\,000 - 100\,000 = 9\,000$$

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{(100\,000 \times 15\%) - (9\,000 : 3)}{(109\,000 + 100\,000) : 2} = 11,5\%$$

$$\text{Відсотки за ефективною ставкою за перший рік} = 109\,000 \cdot 11,5 / 100 = 12\,535$$

$$\text{Номінальна сума відсотка} = 100\,000 \cdot 15 / 100 = 15\,000$$

$$\text{Сума амортизації премії} = 15\,000 - 12\,535 = 2\,465$$

$$\text{Амортизована собівартість на кінець першого року утримання} = 109\,000 - 2\,465 = 106\,535$$

Розрахунок амортизації премії та відображення на рахунках бухгалтерського обліку, придбання облігацій з премією подано відповідно у табл. 3.8 і 3.9.

Таблиця 3.8. Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації премії, грн. (гр. 2 – гр. 3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
01.01.2015	–	–	–	109 000
31.12.2015	15 000	12 535	2 465	106 535
31.12.2016	15 000	12 252	2 748	103 787
31.12.2017	15 000	11 213	3 787	100 000
<i>Разом</i>	45 000	36 000	9 000	–

Таблиця 3.9. Відображення в обліку облігацій, придбаних з премією

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків				Сума, грн. (на підставі розрахунку)
		Д-т		К-т		
1	2	3	4	5	6	7
1	01.01.2015 р. Зарахування придбаних облігацій до складу фінансових інвестицій за ціною придбання	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	109 000
2	31.12.2015 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	73.2	Відсотки одержані	15 000
3	Амортизація премії	95.2	Інші фінансові витрати	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	2 465
4	Отримання відсотків за облігацією	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	15 000
5	31.12.2016 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	73.2	Відсотки одержані	15 000
6	Амортизація премії	95.2	Інші фінансові витрати	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	2 748

1	2	3	4	5	6	7
7	Отримання відсотків за облігацією	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	15 000
8	31.12.2017 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	73.2	Відсотки одержані	15 000
9	Амортизація премії	95.2	Інші фінансові витрати	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	3 787
10	Отримання відсотків за облігацією	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	15 000
11	Повернення номінальної суми облігації	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	14.3	Інвестиції непов'язаним сторонам	100 000

3.3.3. Облік інвестицій за методом участі в капіталі

Метод участі в капіталі – це метод обліку фінансових інвестицій, що засвідчують право на частку у власності, згідно з яким балансова вартість останніх (облікова вартість на рах. 14.1) збільшується / зменшується, відповідно, на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Зміни в капіталі об'єкта інвестування, що є результатом операцій між інвестором та об'єктом інвестування, в обліку не відображаються.

Згідно з методом участі у капіталі балансова вартість 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.

Крім цього, балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування. Також балансова вартість фінансових інвестицій може збільшуватися (зменшуватися) на частку інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок прибутку або збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до відповідних статей власного капіталу інвестора.

Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора більша від суми відповідної статті власного капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

При цьому зменшення балансової вартості фінансової інвестиції внаслідок зменшення власного капіталу інвестованого підприємства здійснюється лише до досягнення нею нульового значення.

Якщо надалі інвестоване підприємство отримуватиме дохід, інвестор має відображати свою частку таких доходів тільки після того, як його частка доходів буде дорівнювати частці збитків, які не були визнані.

Розглянемо найбільш типові операції, що стосуються змін у власному капіталі інвестованого підприємства, і порядок їх відображення в бухгалтерському обліку інвестора (табл. 3.10).

Подані вище бухгалтерські записи, пов'язані зі збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій, здійснюються на суму, що **відповідає частці інвестора** у капіталі об'єкта інвестування.

Якщо з капіталу об'єкта інвестування окремими учасниками була вилучена його частина, то балансова вартість інвестиції коригується на суми змін у капіталі об'єкта інвестування, відповідно до нової частки.

У разі, якщо зміни у власному капіталі інвестованого підприємства є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування, відповідне коригування балансової вартості інвестицій не проводиться. При цьому у разі продажу або передачі інвестором активів його дочірньому, спільному або асоційованому підприємству прибуток (збиток) від таких операцій визнається:

- у частині, що відповідає частці інших інвесторів, – як дохід звітного періоду;
- у частині, що відповідає частці інвестора, – як доходи (витрати) майбутніх періодів.

Таблиця 3.10. Кореспонденція рахунків з обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Операції об'єкта інвестування	Підстава (документ)	Бухгалтерські записи в обліку інвестора	
		Д-т	К-т
Власний капітал підприємства (об'єкта інвестування) збільшився на суму прибутку, одержаного у звітному періоді	Довідка про результати діяльності інвестованого суб'єкта	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
Власний капітал підприємства зменшився на суму чистого збитку, одержаного у звітному періоді	Те саме	96 «Втрати від участі в капіталі»	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Підприємством нараховано дивіденди учасникам	Довідка про оголошені дивіденди інвестованим суб'єктом	37.3 «Розрахунки за нарахованими доходами»	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Збільшення суми інвестицій за рахунок капіталу в дооцінках, додаткового капіталу	Акт переоцінки, бух. довідки	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів», 42 «Додатковий капітал»
Зменшення суми інвестицій, інше зменшення їх вартості за рахунок капіталу в дооцінках, додаткового капіталу: – у межах залишку відповідних статей	Те саме	41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів», 42 «Додатковий капітал»	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
– понад залишок відповідних статей капіталу в дооцінках, додаткового капіталу інвестора	Те саме	44.1 «Нерозподілені прибутки(непокриті збитки)»	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»

Такі доходи або витрати будуть визнаватись прибутком або збитком інвестора протягом терміну амортизації відповідних активів інвестованим підприємством або після їх продажу іншим особам.

Аналогічно здійснюється визнання прибутку (збитку) і в дочірньому (асоційованому, спільному) підприємстві у разі продажу його активів інвестору такого підприємства.

Приклад. Фірма «Добробут» 1 січня 2018 р. придбала частку в розмірі 30 % у власному капіталі підприємства «Мрія» за 150 000 грн.

Підприємство «Мрія» – це асоційоване підприємство фірми «Добробут», оскільки частка участі інвестора становить понад 25 %.

Для обліку таких інвестицій використовується метод обліку участі в капіталі.

За результатами діяльності підприємства «Мрія» у 2018 р. отримана така інформація (табл. 3.11).

Таблиця 3.11. Зміни у капіталі підприємства «Мрія»

Статті власного капіталу	На 01.01.2018 р.	На 31.12.2018 р.	Зміни у капіталі
Зареєстрований капітал	500 000	500 000	–
Додатковий капітал	100 000	150 000	50 000
Резервний капітал	25 000	25 000	–
Нерозподілений прибуток	300 000	400 000	100 000*
<i>Разом</i>	925 000	1 075 000	150 000

* 3 них виділено на виплату дивідендів – 20 000 грн.

Кореспонденція рахунків з відображення інвестицій у фірмі «Добробут» за методом участі в капіталі подана у табл. 3.12.

Таблиця 3.12. Відображення в обліку інвестицій за методом участі в капіталі у фірмі «Добробут»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків				Сума, грн. (на підставі інформації про зміни в капіталі)
		Д-т		К-т		
1	2	3	4	5	6	7
1	01.01.2018 р. Придбано частку у зареєстрованому капіталі асоційованого підприємства	14.1	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі у капіталі	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	150 000
2	Відображена частка фірми «Добробут» у чистому прибутку підприємства «Мрія»	14.1	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі у капіталі	72.1	Дохід від інвестицій у асоційовані підприємства	30 000 (100 000 x x 30 %)
3	Відображена частка фірми «Добробут» в дивідендах	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	14.1	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	6 000 (20 000 x x 30 %)
4	Збільшення балансової вартості інвестицій на частку фірми «Добробут» в сумі зміни додаткового капіталу	14.1	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі у капіталі	42.4	Безоплатно одержані необоротні активи	15 000 (50 000 x x 30 %)

Як видно з прикладу, з використанням такого методу за умови одержання прибутку дочірнім (асоційованим) підприємством інвестор одержує «подвійну вигоду»:

- на частку участі в капіталі збільшує суму інвестиції (дебет субрахунку 14.1);
- у цій самій частині зростає дохід від участі в капіталі, а отже, й загальні прибутки інвестора (кредит субрахунку 72.1).

Приклад. Протягом звітного періоду підприємство «Добробут» реалізувало готову продукцію підприємству «Мрія» на загальну суму 120 000 грн. (в т. ч. ПДВ). Собівартість продукції – 80 000 грн. (табл. 3.13).

Таблиця 3.13. Відображення в обліку реалізації активів дочірньому, асоційованому та спільному підприємствам

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків				Сума, грн. (на підставі інформації про зміни в капіталі)
		Д-т		К-т		
1	2	3	4	5	6	7
1	Відвантажено готову продукцію підприємству (в частині, що відповідає частці інших інвесторів)	37.7	Розрахунки з іншими дебіторами (розрахунки з пов'язаними сторонами)	70.1	Дохід від реалізації готової продукції	84 000 (120 000 x x 70 %)
2	Відображений ПДВ	70.1	Дохід від реалізації готової продукції	64.1	Розрахунки за податками	14 000 (84 000:6)
3	Відображено готову продукцію (в частині, що відповідає частці інвестора)	37.7	Розрахунки з іншими дебіторами (розрахунки з пов'язаними сторонами)	69	Доходи майбутніх періодів	36 000 (120 000 x x 30 %)
4	Відображений ПДВ	69	Доходи майбутніх періодів	64.1	Розрахунки за податками	6 000 (36 000:6)
5	Списана собівартість реалізованої продукції (в частині, що відповідає частці інших інвесторів)	90.1	Собівартість реалізованої готової продукції	26	Готова продукція	56 000 (80 000 x x 70 %)
6	Списана собівартість реалізованої продукції (в частині, що відповідає частці інвестора)	39	Витрати майбутніх періодів	26	Готова продукція	24 000 (80 000 x x 30 %)
7	Визнання доходу від реалізації готової продукції після її продажу іншим особам	69	Доходи майбутніх періодів	70.1	Дохід від реалізації готової продукції	30 000 (36 000 – – 600)
8	Визнання собівартості реалізації після продажу цієї продукції іншим особам	90.1	Собівартість реалізованої готової продукції	39	Витрати майбутніх періодів	24 000 (80 000 x x 30 %)

І навпаки, якщо дочірнє підприємство допускає збитки, то у звітності інвестора у відповідних частках відображається «подвійна втрата»:

- на відповідну частку збитків зменшуються власні доходи інвестора (дебет рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі», які за підсумками звітного періоду зменшують власні фінансові результати: дебет рах. 79 і кредит рах. 96);
- на цю ж суму зменшується сама інвестиція – кредит субрахунку 14.1.

Отже, використання даного методу обліку фінансових інвестицій стимулює інвестора до кардинальних дій, спрямованих на покращення ефективності роботи суб'єкта інвестування, до одержання за вкладені кошти «подвійної вигоди» і недопущення «подвійних втрат».

Такі дії інвесторів вигідні й для держави в цілому. Інвестор завжди є фінансово сильнішим, оскільки має вільні кошти, які намагається вкласти в інші суб'єкти. Підприємство, у якекладаються інвестиції, відчуває брак таких коштів (тому й потребує додаткових інвестицій). Допомога, яка надається сильнішим слабшому, дає позитивний результат для економіки в цілому.

На жаль, даний метод не знайшов широкого практичного застосування у вітчизняній економіці, хоча він є задекларованим для пов'язаних осіб, яких в Україні є достатня кількість. Вони мали б застосовувати цей метод обліку інвестицій в обов'язковому порядку. Зазначений метод фінансових інвестицій обліку може стати ефективним заходом проти рейдерства, незаконного захоплення одних суб'єктів іншими з метою їх поглинання, розорення, доведення до банкрутства.

3.3.4 Облік інвестицій у спільну діяльність

Спільна діяльність згідно з П(С)БО 12 – це діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до укладеної письмової угоди між ними. У договорі про спільну діяльність повинні бути зазначені:

- усі учасники такої діяльності, їх повні назви, адреси та інші дані, необхідні для здійснення юридичних дій;
- форми організації спільної діяльності:
 - зі створенням юридичної особи;
 - без створення юридичної особи.
- умови здійснення спільної діяльності – предмет і місце діяльності, технічного забезпечення, організації виробництва, збуту продукції;
- частка кожного учасника у спільній діяльності та умови розподілу прибутку від неї;
- загальна сума та структура зобов'язань інвестиційного характеру щодо участі у спільній діяльності та інші.

Організація обліку в значній мірі залежить від форми організації спільної діяльності – зі створенням чи без створення юридичної особи.

Облік спільної діяльності зі створенням окремої юридичної особи ведеться за правилами обліку окремої господарської одиниці з використанням *методу участі в капіталі*. Функції контролю за організацією діяльності та веденням обліку покладаються на контрольного учасника. **Контрольний учасник** – це один з учасників спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), який здійснює контроль за її діяльністю [П(С)БО 12]. Контрольний учасник веде облік своїх фінансових вкладень, а також одержаних доходів від них за методом участі в капіталі.

Приклад. Фірма «Добробут» є одним з учасників спільного підприємства (СП), яке має повний юридичний статус. Внесок фірми «Добробут» в СП оцінено у 300000 грн., що складає 33% загальної суми вкладень. За підсумком роботи за рік чистий прибуток СП становив 180 тис. грн., з якого 40% спрямовано на виплату дивідендів (табл. 3.14).

Отже, за підсумком роботи спільного підприємства інвестор, він же контрольний учасник збільшив суму інвестицій на 35640 грн. (59400 – 23760), яка на початок наступного періоду становитиме 180000 + 35640 = 215640 грн., а також на 59400 грн. збільшено прибуток фірми «Добробут».

У зворотному випадку, якщо б СП допустило збитки, то вони у відповідній частці (33%) зменшили б суму внесених інвестицій і величину власного прибутку інвестора на підставі запису:

Дебет рах. 96 «Втрати від участі в капіталі»;

Кредит субрах. 14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Таблиця 3.14. Облік інвестицій у спільну діяльність в контрольного учасника

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків				Сума
		Д-т		К-т		
1.	Відображено інвестиції у спільне підприємство	14.1	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі у капіталі	31.1	Поточні рахунки в національній валюті	300 000
2.	Збільшення доходів від участі в капіталі на частку прибутку звітного періоду	14.1	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі у капіталі	72	Дохід від участі в капіталі	59 400 (180 x 33%)
3.	Відображено нараховані дивіденди учасникам	37.3	Розрахунки за нарахованими доходами	14.1	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі у капіталі	23 760 (59400 x 40%)
4.	Віднесено доходи від участі в капіталі на фінансові результати	72	Дохід від участі в капіталі	79.2	Результат фінансових операцій	59400

Усі інші учасники спільної діяльності (крім контрольного учасника) в обліку і звітності відображають фінансові інвестиції за справедливою вартістю. Якщо справедливу вартість визначити неможливо, то інвестиції відображаються на дату балансу за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Справедлива вартість інвестицій, як зазначалось у п.3.3.1, пов'язана з їх переоцінкою (дооцінкою або уцінкою), якщо на дату балансу між нею і обліковою оцінкою існують суттєві розбіжності.

Сума дооцінки таких інвестицій (перевищення справедливої вартості над обліковою) записується у кредит субрахунку **41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»**, а сума уцінки (на суму перевищення облікової вартості над справедливою) списується на зменшення цього джерела у дебет субрахунку **41.3**, а за його відсутності – на інші витрати діяльності у дебет субрахунку **97.5 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»**.

Облік спільної діяльності без створення юридичної особи веде кожний учасник спільної діяльності окремо. На окремих субрахунках, аналітичних рахунках і у фінансовій звітності мають бути відображені:

- активи, які контролює учасник у спільній діяльності, або своя частка у спільно контрольованих активах;
- зобов'язання, взяті для провадження спільної діяльності, або своя частка у спільних зобов'язаннях з іншими учасниками;
- дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

Активи, що задіяні у спільній діяльності без створення юридичної особи, не вважаються фінансовими інвестиціями. Власні кошти у такій спільній діяльності відображаються у складі:

- іншої довгострокової дебіторської заборгованості на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», якщо договір на спільну діяльність укладений на термін більше року;
- розрахунків з іншими дебіторами на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» при укладенні договору про спільну діяльність на строк до 12 місяців.

Для ведення справ щодо спільної діяльності без створення юридичної особи і зокрема організації її обліку визначається **оператор спільної діяльності** – один з учасників, якому згідно з договором доручено вести облік та інші справи.

Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в активах і зобов'язаннях узгоджується і відображається відокремлено на підставі інформації, поданої оператором спільної діяльності.

Частка учасника в доходах спільної діяльності без створення юридичної особи відображається у складі інших операційних доходів на субрахунку 71.9 «Інші доходи від операційної діяльності».

Якщо деякі комплексні статті витрат в окремих учасників стосуються як спільної так і власної діяльності, то вони розподіляються між власним і спільним виробництвом пропорційно обраній базі (обсягу виготовленої продукції, часу, заробітній платі, прямим витратам та ін.).

Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи подають у Примітках до фінансової звітності таку інформацію:

- розмір частки у спільній діяльності;

- строк дії договору про спільну діяльність;
- інформацію про оператора спільної діяльності;
- загальну вартість вкладу до спільної діяльності та суму зобов'язань, суму доходів і витрат від спільної діяльності.

Оператор спільної діяльності без створення юридичної особи складає окремий баланс за формою № 1, у якому відображає спільно контрольовані активи, зобов'язання, результати діяльності.

3.4. Порівняльна характеристика національних та міжнародних стандартів щодо обліку інвестицій

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, в тому числі й ті, що стосуються обліку інвестицій, вважаються такими, що розроблені і не повинні суперечити міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Проте існують деякі відмінності у трактуванні понять, визнанні окремих об'єктів, їх оцінці та відображенні у звітності підприємства.

Найбільшою відмінністю у сфері інвестування є те, що за міжнародними стандартами визнаються **лише фінансові інвестиції**, тобто вкладення у цінні папери, інші фінансові інструменти з метою одержання прибутку або іншої вигоди. Тоді як за українським законодавством інвестиції бувають двох видів, про що зазначалось раніше:

- *капітальні* – вкладення у власну матеріальну базу підприємства (основні засоби, інші необоротні активи);
- *фінансові* – вкладення в інші суб'єкти шляхом придбання акцій, облігацій та інше.

В обох випадках метою інвестиційних вкладень є одержання прибутку чи іншої вигоди соціального, екологічного та іншого напрямів.

Визнання в Україні капітальних інвестицій слід оцінити позитивно. Відображення в обліку на окремому рахунку 15 капітальних інвестицій дозволяє систематизовувати витрати на будівництво, придбання необоротних активів до їх введення в експлуатацію, визначати структуру витрат і собівартість за кожним об'єктом, вести облік і контроль незавершених об'єктів, узагальнювати такі капіталізовані витрати у фінансовій та статистичній звітності.

Облік фінансових інвестицій ведеться за методологією, яка прийнята при розробці міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Так, у відповідності з міжнародним стандартом МСФЗ 25 «Фінансові інвестиції» в Україні був розроблений і введений з 1 січня 2000 року вітчизняний П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Відмінності між ПСБО 12 та МСФЗ 25 полягають в оцінці фінансових інвестицій при їх надходженні, на дату балансу, визначенні фінансових результатів від реалізації фінансових інвестицій, а також у відображенні облікової інформації про фінансові інвестиції компаній з управління активами у фінансовій звітності.

Пізніше МСФЗ 25 «Фінансові інвестиції» було замінено МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та МСБО 31 «Облік спільної діяльності». Останній на даний час також втратив чинність.

Окремі питання щодо обліку фінансових інвестицій урегульовані П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», що узгоджується з кількома міжнародними стандартами:

- МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»;
- МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
- МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: подання»;
- МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Основними ж міжнародними нормативними актами, що покладені в основу вітчизняних П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», частково НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», стали:

- МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»;
- МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»;
- МСФЗ 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»;
- МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства».

Незважаючи на визначену норму, що вітчизняні облікові стандарти розроблені і не повинні суперечити міжнародним, а вітчизняна облікова база усе більше підводиться під міжнародні норми, спостерігаються й надалі деякі відмінності в методологічній побудові бухгалтерського обліку фінансових інвестицій в Україні у порівнянні з міжнародними стандартами. Основні з них наведені у табл.3.15

Таблиця 3.15. Відмінності в оцінці та обліку фінансових інвестицій за П(С)БО та МСФЗ

№	Основні відмінності	За П(С)БО	За МСФЗ
1	Оцінка фінансових інвестицій при їх надходженні	Собівартість фінансових інвестицій складається: – з ціни придбання фінансових інвестицій, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції; – при придбанні фінансових інвестицій шляхом обміну на цінні папери власної емісії їх оцінка проводиться за справедливою вартістю переданих цінних паперів; – при придбанні фінансових інвестицій шляхом обміну на інші активи оцінка проводиться за справедливою вартістю останніх	Собівартість фінансових інвестицій включає: – витрати на придбання фінансових інвестицій (комісійні винагороди, податки та банківські збори); – при придбанні фінансових інвестицій шляхом випуску акцій чи інших цінних паперів вони оцінюються справедливою вартістю; – при придбанні фінансових інвестицій шляхом обміну на інший актив, вартість придбання фінансових інвестицій визначається виходячи із справедливої вартості активу, що обмінювався
2	Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу	– фінансові інвестиції відображаються за справедливою вартістю (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення, або обліковуються за методом участі в капіталі); – фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються за амортизованою собівартістю; – фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та у спільну діяльність зі створенням юридичної особи відображаються в балансі за методом участі в капіталі	Фінансові інвестиції, які класифікуються як поточні активи, відображаються: – за ринковою вартістю; – за нижчою з двох оцінок – собівартістю чи ринковою вартістю; Фінансові інвестиції, які класифікуються як довгострокові активи, відображаються: – за собівартістю; – за сумою переоцінки; – у випадку придбання ринкових цінних паперів, що надають право власності, – за нижчою з двох оцінок: собівартістю або ринковою вартістю, визначеною на основі інвестиційного портфеля
3	Визначення результату від продажу інвестицій	Визначення фінансового результату від продажу фінансових інвестицій за нормами П(С)БО не передбачене	Різниця між чистою виручкою від продажу інвестицій та їх балансовою вартістю визнається доходами або витратами. Якщо фінансові інвестиції обліковувалися як поточні активи за нижчою з двох оцінок (собівартістю чи ринковою вартістю), прибуток або збитки визначаються на основі собівартості
4	Розкриття інформації у фінансовій звітності	У Примітках до фінансової звітності наводяться: – балансова вартість фінансових інвестицій, що входять до статті «Довгострокові фінансові інвестиції», які обліковуються за методом участі в капіталі; – фінансові інвестиції, включені у баланс у статті «Інші довгострокові фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції», що обліковуються за собівартістю, справедливою вартістю та амортизованою собівартістю; – підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій; – перелік асоційованих, дочірніх та спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та використаних методів оцінки фінансових інвестицій	У фінансовій звітності наводяться: – облікова політика щодо визначення балансової вартості інвестицій; – значні суми, які включаються до доходу, щодо відсотків, дивідендів, роялті, прибутків і збитків від продажу поточних інвестицій або зміни їх вартості; – ринкова вартість інвестицій, якщо вони не відображаються в обліку за іншою оцінкою; – значні обмеження щодо можливості реалізації інвестицій, вимушене зниження продажною вартості, збитки; – факти переоцінки, зміна вартості та характер таких змін; – аналіз інвестиційного портфеля – для підприємств, основною діяльністю яких є утримання інвестицій

Як видно з таблиці, основні відмінності спостерігаються в оцінці фінансових інвестицій на момент придбання і на дату балансу. Неврегульованим по відношенню до міжнародних правил залишається питання визначення результатів від продажу фінансових інвестицій, зокрема за якою оцінкою мають списуватися такі реалізовані активи. Мають місце також деякі розбіжності в методиці розкриття інформації про фінансові інвестиції у Примітках до річної фінансової звітності. Зокрема, негативний вплив має відсутність у Примітках інформації про облікову політику щодо фінансових інвестицій та аналіз інвестиційного портфеля для підприємств, що спеціалізуються на операціях з інвестиціями.

Проте такі розбіжності є несуттєвими, а інформація про фінансові інвестиції у вітчизняному бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є цілком тотожною до правил, що їх встановлюють міжнародні стандарти. Такий підхід сприяє підвищенню інвестиційної привабливості суб'єктів та більш повному залученню іноземних інвестицій.

На завершення, подаємо схему документального оформлення, відображення в облікових регістрах і звітності операцій, пов'язаних з фінансовими інвестиціями (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Схема документообороту з обліку фінансових інвестицій

Контрольні запитання

1. Що таке фінансові інвестиції і як їх класифікують?
2. Що входить до інвестиційної діяльності підприємства?
3. Які інвестиції слід вважати поточними, а які – довгостроковими?
4. Що таке пов'язані сторони?
5. Які інвестиції належать до корпоративних, а які – до боргових?
6. Які інвестиції надають інвестору можливість суттєво впливати на об'єкт інвестування, а які не надають такого права?
7. Дайте визначення термінів «суттєвий вплив» і «контроль» та поясніть їх значення для бухгалтерського обліку довгострокових інвестицій.
8. За якою оцінкою відображаються в обліку та звітності поточні фінансові інвестиції?
9. Які вам відомі інвестиції, що засвідчують право власності, і які з них не дають такого права?
10. Назвіть інвестиції, що обліковуються за справедливою вартістю.
11. Перелічіть інвестиції, що обліковуються за амортизованою собівартістю.
12. Які інвестиції призначені для утримання, а які – для продажу?
13. Як визначається амортизована собівартість інвестицій з дисконтом?

14. Поясніть, як визначити амортизовану собівартість інвестицій з премією?
15. Охарактеризуйте порядок відображення в бухгалтерському обліку інвестицій, придбаних з дисконтом.
16. Розкрийте послідовність відображення в бухгалтерському обліку інвестицій з премією.
17. Дайте визначення методу участі в капіталі. Які фінансові інвестиції обліковуються за цим методом?
18. Поясніть, у чому полягають переваги і недоліки методу участі в капіталі.
19. Що таке ефективна ставка відсотка і для чого вона використовується?
20. Охарактеризуйте порядок відображення в бухгалтерському обліку інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі.
21. Назвіть рахунки, які використовуються для обліку довгострокових фінансових інвестицій, та поясніть призначення субрахунків.
22. З якою метою випускаються облігації і до якого виду інвестицій вони належать?
23. Яка природа премій і дисконту за облігаціями?
24. Назвіть особливості обліку інвестицій у спільну діяльність зі створенням і без створення юридичної особи.
25. Чи оподатковується придбання (продаж) фінансових інвестицій податком на додану вартість?
26. Якими податками оподатковуються фінансові інвестиції?
27. Як оподатковуються та відображаються в обліку нараховані дивіденди інвесторам – юридичним і фізичним особам?
28. Назвіть показники фінансової звітності, що стосуються інвестиційної діяльності.
29. В чому полягають основні відмінності між вітчизняними і міжнародними стандартами обліку і складання фінансової звітності стосовно інвестицій?

Розділ 4. ОБЛІК ЗАПАСІВ

4.1. Запаси підприємства та їх класифікація

Запаси є важливим елементом діяльності підприємства і займають значну частину серед його активів. Їм належить особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності при визначенні результатів господарської діяльності суб'єкта господарювання та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Виробничі запаси відносять до складу оборотних активів, тому що вони можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності регламентує **Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»**.

Більш детально питання бухгалтерського обліку запасів розкриті в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року.

Відповідно до П(С)БО 9, *запаси* – активи, які:

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

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

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

Для організації облікового процесу запаси можуть класифікувати за багатьма ознаками (рис. 4.1). Основну питому вагу у запасах займає сировина і матеріали.

Сировиною вважають продукцію добувних галузей промисловості та сільського господарства. До матеріалів відносять предмети праці, які вже пройшли обробку на промислових підприємствах.

Залежно від технічних ознак матеріали класифікують на групи, підгрупи, за видами та найменуваннями, типом, сортом, розмірами та іншими ознаками. Така класифікація дістає відображення в розроблених на підприємствах систематизованих переліках матеріалів. Якщо у таких номенклатурах вказана ціна за одиницю, тоді їх називають номенклатуро-цінниками.

Сировина і основні матеріали – предмети праці, які утворюють основу новоствореної продукції. До групи **основних матеріалів** відносять також куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби.

Окрему групу виробничих запасів складають допоміжні матеріали, які надають продукції певних властивостей, зовнішнього вигляду, а також використовують для забезпечення нормального процесу самої праці (для ремонту, обслуговування обладнання і т. п.).



Рис. 4.1. Класифікація запасів для організації облікового процесу

Поділ матеріалів на основні та допоміжні є досить умовним. Одні і ті ж матеріали в одному виробництві можуть виступати основними, а в іншому як допоміжні.

За своїм призначенням в процесі виробництва до допоміжних матеріалів відносять *паливо*, яке може виділятися в окрему облікову групу. Це пояснюють тим, що воно складає значну частину допоміжних матеріалів і потребує особливого контролю за використанням.

За функціональною роллю паливо поділяють на:

- технологічне – використовують в основному технологічному процесі з метою внесення змін у сировину або основний матеріал;
- енергетичне – використовують для виробництва енергії;
- господарське – для комунально-побутових потреб.

У групі допоміжних матеріалів, у зв'язку з особливістю використання, також окремо виділяють *тару, тарні матеріали, запасні частини*. До тари і тарних матеріалів належать предмети, які використовують для пакування, транспортування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, ящики, коробки тощо). Запасні частини служать для ремонту і заміни спрацьованих деталей машин та обладнання.

Напівфабрикати – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу. Зворотні відходи виробництва – це залишки, що утворилися у процесі переробки сировини і матеріалів та які повністю або частково втратили споживчі якості (тирса, стружка тощо).

Незавершене виробництво – це вироби (деталі, вузли тощо), що знаходяться у процесі виробництва, але ще не повністю готові (незакінчені обробкою і складанням деталі тощо); незакінчені технологічні процеси; витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано дохід (на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги).

Готова продукція – продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками та відповідає технічним умовам і стандартам.

Товарами називають матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством для подальшого продажу.

Матеріальні цінності, що використовують протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він не перевищує один рік, зокрема, інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення тощо, називають **малоцінними та швидкозношуваними предметами** (МШП).

Запаси поділяються на виробничі і товарні. Виробничі запаси промислового підприємства дещо відрізняються від товарних запасів торговельного підприємства.

Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. В процесі виробництва виробничі запаси використовують неоднаково. Деякі з них повністю споживають у технологічному процесі (сировина і матеріали), інші – змінюють тільки свою форму і розмір (мастильні матеріали, фарби), треті – входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін (запасні частини), четверті – сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу (МШП).

Виробничі запаси в свою чергу поділяють на такі групи, як матеріали, поточні біологічні активи, МШП (рис. 4.2).

Товарні запаси – придбані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін до їх фізичної форми, вже при закупці у постачальника вони є товаром.

Класифікація запасів на підприємствах різних видів економічної діяльності є основою для побудови їх синтетичного та аналітичного обліку.

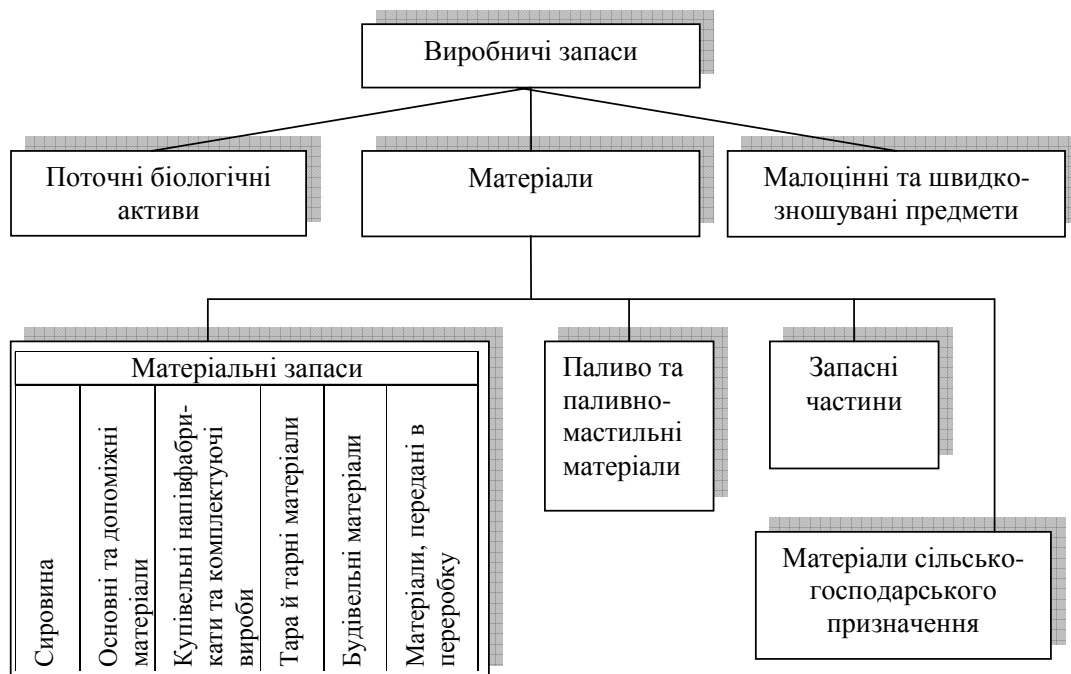


Рис. 4.2. Класифікація виробничих запасів

4.2. Оцінка запасів в обліку

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

Оцінку запасів в бухгалтерському обліку, виходячи з вимог П(С)БО 9 «Запаси», здійснюють на трьох етапах:

- первісна оцінка (при надходженні запасів);
- при вибутті запасів;
- на дату складання балансу.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховують на баланс за первісною вартістю (табл. 4.1)

Таблиця 4.1. Оцінка запасів залежно від джерела їх надходження чи способу отримання

Джерело надходження	Склад первісної вартості
1	2
Придбання за плату	Усі витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, у т.ч. фактичні витрати, що включають: <ul style="list-style-type: none">– суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;– суми ввізного мита;– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;– транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи страхування ризиків транспортування запасів);– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісних і технічних характеристик запасів
Виготовлення власними силами	Собівартість їх виробництва, яка визначається П(С)БО 16 «Витрати»
Внесення до зареєстрованого капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»
Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»
Придбання в обмін на подібні запаси	Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю – це витрати періоду
Придбання в обмін на неподібні запаси	Справедлива вартість отриманих запасів

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

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

Окремим видом затрат, які включають безпосередньо у собівартість придбання запасів, є транспортно-заготівельні витрати. Вони можуть обліковуватися одним із двох методів:

1. Прямого включення до собівартості запасів;

2. Шляхом відображення на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподіляться між залишками невикористаних та використаних за місяць запасів (метод середнього відсотка).

Метод прямого включення до собівартості запасів доцільно використовувати за можливості точного визначення розміру витрат, пов'язаних з їх транспортуванням, у вартісному чи натуральному виразі, зокрема при перевезенні одним транспортним засобом запасів однієї номенклатури. В цьому випадку можна обчислити транспортні витрати, поділивши всю суму транспортних витрат на кількість продукції, яка перевозиться.

Приклад. Підприємство придбало 2,5 тонни сталевих труб d 57 мм загальною вартістю 69000 грн. (у т.ч. ПДВ – 11500 грн.). Витрати з перевезення матеріалів на склад транспортною організацією склали 9600 грн. (у т.ч. ПДВ – 1600 грн.). Необхідно визначити собівартість 1 тонни сталевих труб d 57 мм.

Вартість сталевих труб d 57 мм – 57500 грн.

Вартість транспортних послуг – 8000 грн.

Собівартість 2,5 тонн сталевих труб d 57 мм – 65500 грн.

Собівартість 1 тонни сталевих труб d 57 мм – $65500 : 2,5 = 26200$ грн.

Використання наведеного методу є досить обмеженим, що пояснюється його трудомісткістю, тому його застосовують на підприємствах з невеликим обсягом та оборотом запасів.

Метод середнього відсотка базується на використанні співвідношення між сумою залишку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) на початок місяця і ТЗВ, що пов'язані з доставкою та зберіганням запасів протягом звітного періоду, та сумою залишку запасів на початок звітного періоду і придбаними у тому ж періоді запасами:

$$\% \text{ ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{П}} + \text{ТЗВ}_{\text{Н}}}{\text{З}_{\text{П}} + \text{З}_{\text{Н}}} \times 100 \%,$$

де: % ТЗВ – середній відсоток ТЗВ;

$\text{ТЗВ}_{\text{П}}$ – сума ТЗВ на початок звітного періоду

$\text{ТЗВ}_{\text{Н}}$ – сума ТЗВ за звітний період;

$\text{З}_{\text{П}}$ – сума залишків запасів на початок звітного періоду;

$\text{З}_{\text{Н}}$ – вартість запасів, що надійшли за звітний період.

Списання ТЗВ, які припадають на вартість запасів, що вибули, здійснюються у кінці звітного періоду шляхом множення вартості запасів, що вибули, на середній % ТЗВ.

$$\text{ТЗВ}_{\text{В}} = \text{З}_{\text{В}} \times \% \text{ ТЗВ},$$

де: $\text{ТЗВ}_{\text{В}}$ – сума ТЗВ, яка припадає на вартість запасів, що вибули

$\text{З}_{\text{В}}$ – вартість запасів, що вибули

Таким чином відбувається розподіл ТЗВ між запасами, що вибули, та запасами, що залишились на підприємстві.

Приклад. Розподіл витрат, пов'язаних з придбанням запасів, на підприємствах, які використовують окремий субрахунок для обліку ТЗВ.

Таблиця 4.2. Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат

№ з/п	Зміст	Вартість запасів, грн. (рахунки 20,22, 28)	% ТЗВ	Транспортно-заготівельні витрати, грн. (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	225000		35000
2	Надійшло за місяць	450000		75000
3	Разом	675000	16,3	110000
4	Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано та інше – природний убуток, нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо)	600000		97800 ($600000 \times 16,3 / 100$)
5	Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 4)	75000		12200 ($110000 - 97800$)

Сума ТЗВ, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить: (600000 x 16,3 / 100 = 97800 грн.).

При відпуску у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті оцінку запасів здійснюють за одним з таких методів:

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

Причому, для всіх видів запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один з наведених методів оцінки при їх вибутті.

Вибір методу оцінки є елементом облікової політики підприємства і не підлягає змінам без вагомих підстав. При виборі методів оцінки вибуття запасів підприємство виходить з інтересів користувачів. Обрані методи оцінки розкривають у примітках до фінансової звітності.

Конкретний механізм застосування того чи іншого методу оцінки запасів залежить від системи обліку запасів, яку використовують на підприємстві.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів може застосуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускають для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також при незначній номенклатурі цінностей (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).

При застосуванні цього методу облікова вартість залишків, надходження та особливо вибуття запасів співпадає з їх фактичною собівартістю. Практичне впровадження методу можливе при використанні сучасних комп'ютерних технологій в обліку запасів, пристроїв зчитування штрих-кодів, коли кожна одиниця запасів має специфічні, властиві тільки їй характеристики, тобто запаси не є однорідними за своїми споживчими якостями. Проте, можливість застосування цього методу на практиці обмежена з причин різноманітності номенклатури і великої кількості однакових видів запасів, що надходять у різні періоди від різних постачальників.

При використанні методу ідентифікованої собівартості вартість відпущених запасів та їх залишків обліковують за фактичною собівартістю. Але в результаті використання цього методу однакові запаси обліковують за різною вартістю, що не завжди зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів використає підприємство, змінюватиметься величина прибутку відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Приклад розрахунку за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів згідно з додатком 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів наведено у табл. 4.3.

Метод середньозваженої собівартості застосовують окремо для кожної сукупності відображуваних в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками.

Середньозважену собівартість одиниці, що вибуває, визначають за формулою:

$$C_c = \frac{BЗ_{П} + BЗ_{Н}}{KЗ_{П} + KЗ_{Н}} \times 100\%,$$

де $BЗ_{П}$ і $BЗ_{Н}$ – вартість запасів на початок місяця і отриманих за місяць;

$KЗ_{П}$ і $KЗ_{Н}$ – кількість запасів на початок місяця і отриманих за місяць.

Визначають середню ціну однотипних запасів, що були на залишку, і тих, що надійшли протягом звітного періоду, шляхом ділення сумарної вартості того чи іншого виду запасів на їх загальну кількість. У результаті розраховують нібито ціну однієї узагальненої партії кожного виду запасів з врахуванням їх залишку на початок місяця і надходжень за місяць.

Списання вартості витраченого запасу, якщо це витрачання відбудеться після чергового надходження, буде проводитися за новою обліковою ціною.

Цей метод можна застосовувати для списання взаємозамінних запасів, коли не потрібно проводити їх ідентифікацію. Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси витрачають щоденно або вони надходять досить часто.

Перевага даного методу полягає у тому, що оцінку вартості відпущеного запасу та запасів у залишках можна зробити відразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивніше уявлення про вартість запасів

Таблиця 4.3. Приклад розрахунку вартості вибуття запасів за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

№ з/п	Показник (група/вид запасів)	Залишок на початок періоду			Надходження				Вибуття				Залишок на кінець періоду		
		кіль-кість	вартість одиниці	сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	кіль-кість	вартість одиниці	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Запаси А				11.01	10	30	300					10	30	300
2	Усього за січень					10	-	300					10	-	300
3	Запаси А	10	30	300									10	30	300
4	Запаси Б				09.02	15	33	495					15	33	495
5	Усього за лютий	10	-	300		15	-	495					25	-	795
6	Запаси А	10	30	300					10.03	9	30	270	1	30	30
7	Запаси Б	15	33	495									15	33	495
8	Запаси В				14.03	20	39	780	16.03	15	39	585	5	39	195
9	Усього за березень	25	-	795		20	-	780		21	-		21	-	720
10	Запаси А	1	30	30									1	30	30
11	Запаси Б	15	33	495					10.04	10	33	330	5	33	165
13	Запаси В	5	36	195									5	36	195
14	Усього за квітень	21	-	720						10	-	330	11	-	390

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

а) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів (беруть до уваги дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів);

б) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю (беруть до уваги всі дані про надходження запасів за звітний період).

При періодичному обліку запасів, який найчастіше застосовують на практиці, за умови використання методу середньозваженої собівартості припускають, що всі запаси надійшли і відпущені в один і той самий час – в кінці звітного періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітного періоду запасів необхідно поділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну запасів, яка і буде ціною вибуття запасів у цьому звітному періоді.

Якщо в період з дати останнього вибуття відбувалось зростання цін порівняно з середнім рівнем, то оцінка запасів за цим методом при безперервному обліку дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному, і навпаки.

Приклад розрахунку за методом середньозваженої собівартості згідно з додатком 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів наведено у табл. 4.4.

1. Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів на кінець лютого:

$$\frac{300 + (15 \times 33) + (10 \times 32)}{10 + (15 + 10)} = 31,86$$

2. Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів на кінець квітня:

$$\frac{828,26 + (20 \times 39) + (45 \times 35)}{26 + (20 + 45)} = 34,98$$

3. Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів на дату операції 16.04

$$\frac{828,26 + (20 \times 39) + (20 \times 31,86)}{26 + 20 - 20} = 37,34$$

4. Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів на дату операції 30.04

$$\frac{828,26 + (20 \times 39) + (45 \times 35) - (10 \times 37,34) - (20 \times 31,86)}{26 + 20 - 20 + 35} = 35,62$$

Метод ФІФО – першими відпускають запаси, що надійшли раніше. Він базується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, використовують на виробництво чи продають першими, що запобігає їх псуванню. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюють за цінами останніх надходжень запасів.

Приклад розрахунку за методом ФІФО згідно з додатком 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів наведено у табл. 4.5.

Перевага методу ФІФО полягає у його простоті, систематичності та об'єктивності. Його використання не дозволяє маніпулювати даними з метою штучного завищення або заниження вартості запасів, тобто сприяє запобіганню маніпуляції прибутком, забезпечує відображення в балансі суми запасів за майже поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО виправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування за умови високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

При безперервному обліку вартість витрачених запасів розраховують з їх загальної вартості безпосередньо при витрачанні чергової партії. Собівартість проданих запасів визначають шляхом підсумовування вартостей використаних при збуті запасів. При застосуванні цього методу рух вартості запасів хоча в точності і не співпадає з їх рухом в натуральному виразі, але наближений до нього, причому, чим частіше здійснюють придбання і витрачання запасів, тим ближчим є це співпадання.

При періодичному обліку, як вже зазначалось, реальне чергування надходжень та витрат замінюється послідовними діями: спочатку враховують всі надходження, а потім – всі витрачання. При періодичній оцінці запасів за методом ФІФО бухгалтер виводить підсумки оприбуткування запасів за весь звітний період, після чого відображає вибуття необхідної кількості запасів в хронологічному порядку, від першого постачання до того, в якому виникло повне вибуття запасів в даному звітному періоді. Вартість запасів на кінець звітного періоду визначають за допомогою інвентаризації. Сальдо запасів на кінець періоду обчислюють як добуток кількості запасу в натуральному виразі і ціни (при придбанні запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці запасу з останньої його партії, що надійшла.

Таблиця 4.4. Приклад розрахунку вартості вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості

№ з/п	Показник (група/вид запасів)	Залишок на початок періоду			Надходження			Вибуття			Залишок на кінець періоду				
		кіль-кість	вартість одиниці	сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	кіль-кість	вартість одиниці	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Запаси Д				11.01	10	30	300					10	30	300
2	Усього за січень					10	30	300					10	30	300
3	Запаси Д	10	30	300	09.02	15	33	495							
4	Запаси Д				25.02	10	32	320							
5	Усього за лютий	10	30	300		25	-	815					35	31,86 ¹	1115
6	Запаси Д	35	31,86	1115					10.03	9	31,86	286,74			
7	Усього за березень	35	31,86	1115	-	-	-	-		9	31,86	286,74	26	31,86	828,26
8	Запаси Д	26	31,86	828,26					05.04	20	34,98	699,6			
9	Запаси Д				14.04	20	39	780							
10	Запаси Д								16.04	10	34,98	349,8			
11	Запаси Д				20.04	45	35	1575							
12	Запаси Д								30.04	15	34,98	524,7			
13	Усього за квітень	26	31,86	828,26		65	-	2355		45	34,98	1574,1	46	34,98 ²	1609,16
У разі, якщо оцінка кожної операції з вибуття запасів оцінюється за середньозваженою собівартістю на дату операції															
14	Запаси Д	26	31,86	828,26					05.04	20	31,86	637,2			
15	Запаси Д				14.04	20	39	780							
16	Запаси Д								16.04	10	37,34 ³	373,4			
17	Запаси Д				20.04	45	35	1575							
18	Запаси Д								30.04	15	35,62 ⁴	534,3			
19	Усього за квітень	26	31,86	828,26		65	-	2355		45	-	1544,9	46	35,62	1638,36

Примітка: у графах 12, 15 цифрами 1, 2, 3, 4 позначено порядок розрахунку середньозваженої собівартості, наведений на наступній сторінці.

Таблиця 4.5. Приклад розрахунку вартості вибуття запасів за методом ФІФО

№ з/п	Показник (група/вид запасів)	Залишок на початок періоду			Надходження				Вибуття				Залишок на кінець періоду		
		кіль-кість	вартість одиниці	Сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	кіль-кість	вартість одиниці	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Партія 1				11.01	10	30	300					10	30	300
2	Усього за січень					10	-	300					10	-	300
3	Партія 1	10	30	300									10	30	300
4	Партія 2				09..02	15	33	495					15	33	495
5	Усього за лютий	10	-	300		15	-	495					25	-	795
6	Партія 1	10	30	300					10.03	9	30	270	1	30	30
7	Партія 2	15	33	495									15	33	495
8	Усього за березень	25	-	795						9	-	270	16	-	525
9	Партія 1	1	30	30					15.04	1	30	30			
10	Партія 2	15	33	495					15.04	15	33	495			
11	Партія 3				14.04	20	39	780					16	39	624
12	Усього за квітень	16	-	525		20	-	780		20	-	681	16	-	624

Метод нормативних затрат використовують на промислових підприємствах зі складним технологічним процесом. Запасами, для яких застосовують цей метод, є незавершене виробництво та готова продукція.

Для максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм витрат повинні регулярно перевірятися і переглядатися ціни. У практичній діяльності такий метод застосовують рідко через складний механізм включення матеріальних витрат до собівартості продукції:

- встановлення норм витрат запасів на кожен вид продукції чи робіт;
- відповідно до встановлених норм і цін матеріалів встановлюють кошторисні ставки на одиницю продукції, які періодично переглядають відповідно до змін норм витрат матеріалів або цін.

Приклад розрахунку за методом нормативних затрат згідно з додатком 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів наведено у табл. 4.6.

Приклад. *Нормативна вартість одиниці продукції – 33 грн. Фактична собівартість одиниці продукції у січні та березні становила 33,5 грн.*

Доведення до фактичної собівартості продукції, оціненої за методом нормативних затрат, у березні відображають:

1) за дебетом рахунку 26 «Готова продукція» та кредитом рахунку 23 «Виробництво» на суму різниці між фактичною собівартістю та нормативною вартістю готової продукції, реалізованої у звітному періоді – 30 грн.

2) за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та кредитом рахунку 26 «Готова продукція» на суму різниці між фактичною собівартістю та нормативною вартістю готової продукції, реалізованої у звітному періоді – 25 грн.

Метод оцінки за цінами продажу застосовують підприємства роздрібної торгівлі з використанням середнього відсотка торгової націнки на товари. Собівартість реалізованих товарів визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначають діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, одержаних у звітному місяці, на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості проданих у звітному місяці товарів.

Приклад розрахунку за методом оцінки за цінами продажу згідно з додатком 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів наведено у табл. 4.7.

1. Розрахунок суми торговельної націнки на суму реалізованого товару за січень:

Визначення середнього відсотка торговельної націнки:

$$\text{Середній відсоток торговельної націнки} = 52 / 282 \times 100\% = 18,44\%$$

Визначення суми торговельної націнки:

$$\text{Торговельна націнка} = 153,60 \times 18,44\% : 100\% = 28,32$$

Визначення собівартості реалізованих товарів:

$$\text{Собівартість товарів} = 153,60 - 28,32 = 125,28$$

2. Розрахунок суми торговельної націнки на суму реалізованого товару за лютий:

Визначення середнього відсотка торговельної націнки на кінець лютого:

$$\text{Середній відсоток торговельної націнки} = (23,66 + 49,50) / (128,40 + 280,50) \times 100\% = 17,9\%$$

Визначення суми торговельної націнки:

$$\text{Торговельна націнка} = 76,80 \times 17,9\% : 100\% = 13,75$$

Визначення собівартості реалізованих товарів:

$$\text{Собівартість товарів} = 76,80 - 13,75 = 63,05$$

Оцінка запасів на дату балансу. В практичній діяльності можливі випадки, коли реальна вартість запасів, наприклад внаслідок старіння, пошкодження або в результаті зниження ціни стає меншою за їх первісну вартість. Згідно з нормами П(С)БО 9 такі запаси в певній мірі втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Так як активи (у тому числі й запаси) повинні відображатися за вартістю, яка не перевищує суму, очікувану від їх продажу або використання, то у випадку пошкодження, старіння, зниження ціни реалізації запаси оцінюють і відображають у звітності за чистою вартістю реалізації.

Під *чистою вартістю реалізації* розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності. Вона визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Таблиця 4.6. Приклад розрахунку вартості вибуття запасів за методом нормативних затрат

№ з/п	Показник (група/вид запасів)	Залишок на початок періоду			Надходження			Вибуття			Залишок на кінець періоду				
		кіль-кість	вартість одиниці	сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума	кіль-кість	вартість одиниці	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Запаси Д				09.01	15	33	495					25	33,5	837,5
2	Запаси Д				25.01	10	33	330							
3	Доведення до факт. собівартості					25	0,5	12,5							
4	Усього за січень					25		837,5					25	33,5	837,5
5	Запаси Д	25	33,5	837,5											
6	Запаси Д								10.02	25	33,5	837,5			
7	Доведення до фактичної собівартості														
8	Усього за лютий	25	33,5	837,5						25	33,5	837,5			
9	Запаси Д				14.03	30	33	990							
10	Запаси Д								16.03	10	33	330			
11	Запаси Д								20.03	15	33	495			
12	Доведення до факт. собівартості					30	(1)	(30)		25	(1)	(25)			
13	Усього за березень					30	32	960		25	32	800	5	32	160

Таблиця 4.7. Приклад розрахунку вартості вибуття запасів за цінами продажу

№ з/п	Показник (група/вид запасів)	Залишок на початок періоду			Надходження						Вибуття					Залишок на кінець періоду								
		кількість	продаж-на вар-тість	на-цінка	дата	кількість	ціна прид-баня	собі-вар-тість прид-баня	на-цінка	продаж-на вар-тість	дата	кількість	ціна	продаж-на вар-тість	кількість	ціна	продаж-на вар-тість	на-цінка	собі-вар-тість	кількість	продаж-на вар-тість	на-цінка	собі-вар-тість прид-баня	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21				
1	Запаси К				02.01	10	5,00	50,00	10,00	60,00	12.01	5	6,00	30,00			5	30,00						
2	Запаси Л				03.01	15	4,00	60,00	12,00	72,00	15.01	7	4,80	33,60			6	38,40						
3	Запаси М				05.01	20	6,00	120,00	30,00	150,00	17.01	12	7,50	90,00			8	60,00						
4	Усього за січень	0	0	0		45		230,00	52,00	282,00		24		153,60	28,32 ¹	125,28	21	128,40	23,68	104,72				
	Запаси К	5	30,00		09.02	25	5,00	125,00	25,00	150,00														
	Запаси Л	8	38,40		09.02	10	4,00	40,00	8,00	48,00	28.02	16	4,80	76,80										
	Запаси М	8	60,00		10.02	11	6,00	66,00	16,50	82,50														
8	Усього за лютий	21	128,40	23,68		46		231,00	49,50	280,50		16		76,80	13,75 ²	63,05	51	332,10	59,43	272,67				

Чисту вартість реалізації обчислюють за такою формулою:

$$ЧВР = Ц - Р,$$

де ЧВР – чиста вартість реалізації запасів;

Ц – очікувана ціна продажу запасів;

Р – очікувані витрати на виробництво і збут запасів.

Цей показник відображає вартість, за якою запаси можуть бути реалізовані в даний момент.

Приклад визначення чистої вартості реалізації наведено у табл. 4.8.

Таблиця 4.8. Приклад визначення чистої вартості реалізації запасів

№ з/п	Показник (група/вид запасів)	Кількість	Первісна вартість		Причина знецінення	Очікувана ціна продажу		Витрати на завершення виробництва і збут	Чиста вартість реалізації		Сума зменшення вартості запасів
			За од.	Сума		За од.	Сума		За од.	Сума	
1	Матеріали	10	20	200	Зіпсовані	15	150	10	14	140	60
2	Готова продукція	15	20	300	Знецінені	13,33	200	50	10	150	150
3	Незавершене виробництво	–	–	2000	Знецінення продукції		2000	1000		1000	
4	Разом	–	–	2500	–	–	2350	1060	–	1290	1210

Суму уцінки первісної вартості запасів до чистої вартості реалізації на дату балансу включають до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 94.6 «Втрати від знецінення запасів» із зменшенням фактичної (балансової) вартості відповідних запасів.

Якщо чиста вартість реалізації цих 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, визнають інший операцій дохід (за кредитом субрахунку 71.9 «Інші доходи від операційної діяльності») із збільшенням вартості цих запасів.

4.3. Документальне оформлення надходження і витрачання запасів

Правильну і раціональну організацію обліку запасів забезпечують чіткою системою документообороту. Усі операції, пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском матеріальних цінностей, повинні бути оформлені первинними документами.

Форми документів, які застосовують при оформленні надходження матеріалів на склад та їх відпуску зі складу, затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів».

Усі розрахункові документи (рахунки, рахунки-фактури та ін.) на матеріали, що надійшли, з відповідними додатками до них (специфікаціями, сертифікатами, посвідченнями якості та ін.) направляють до бухгалтерії, де їх заносять до реєстру, у якому кожному рахунку присвоюють порядковий номер,

Зареєстровані у бухгалтерії розрахункові документи з додатками до них передають у відділ логістики (постачання), який проставляє в реєстрах акцептовані суми чи відмову від акцепту (оплати), після чого розрахункові документи щоденно передають до бухгалтерії.

Зареєстровані примірники розрахункових та інших документів (специфікації, сертифікати, якісні посвідчення тощо) передають для приймання та оприбуткування матеріалів.

Вантажі, доставлені уповноваженою особою на підприємство, здають на відповідний склад під розписку завідувача складом (комірника) на квитанції транспортного документу постачальника (товарно-транспортній накладній).

Своєчасне оприбуткування вантажів, що прибули, контролює відділ логістики (постачання) і бухгалтерія на підставі прибуткових документів. Порядок такого контролю підприємство визначає самостійно залежно від конкретних умов його діяльності та організації постачання. Відділи логістики (постачання) здійснюють також систематичні спостереження і оперативний контроль за вантажами, що перебувають у дорозі.

Усі матеріали, що прибули на підприємство, мають бути своєчасно оприбутковані на відповідних складах. Якщо в інтересах виробництва доцільно направити окремі партії матеріалів безпосередньо у виробництво, то їх обліковують як такі, що надійшли на склад і передані у виробництво. При цьому у прибуткових і видаткових документах роблять позначку про те, що матеріали отримані від постачальника і видані цеху без їх завезення на склад (транзитом).

Отримані матеріальні цінності приймають за кількісними та якісними параметрами.

Приймання матеріальних цінностей за кількістю. Приймання отриманих від постачальників запасів, що прибувають залізничним або водним транспортом, починають зі станції одержання вантажу і здійснюють за правилами, діючими на транспорті. При цьому підприємство-одержувач зобов'язане перевірити, чи забезпечене збереження вантажу при перевезенні, зокрема:

- перевірити наявність на транспортних засобах пломб відправника або пункту відправлення, цілісність пломб, відбитки на них, стан вагону, інших транспортних засобів або контейнера, наявність маркування вантажу, а також справність тари;
- перевірити відповідність найменування вантажу і транспортного маркування на ньому до даних, зазначених у транспортному документі, і вимагати від транспортних організацій видачі вантажу за кількістю місць або вагою.

У випадках, коли при прийманні від транспортної організації виявлено пошкодження або псування вантажу, невідповідність найменування і ваги вантажу або кількості місць до даних, зазначених у транспортних документах, одержувач зобов'язаний вимагати складання комерційного акту. При відмові транспортної організації зробити це одержувач зобов'язаний оскаржити цю відмову і здійснити приймання вантажу самостійно.

Приймання продукції, що постачається без тари, у відкритій тарі, а також приймається за вагою бруто і кількістю місць продукції, що постачають в тарі, проводять:

- на складі одержувача – при доставлянні продукції постачальником;
- на складі постачальника – при вивезенні продукції одержувачем;
- на місці розпломбування або на місці розвантаження неопломбованих транспортних засобів і контейнерів чи на складі підприємства транспорту – при доставлянні та видачі товару транспортною організацією.

Приймання продукції проводять особи, уповноважені на те наказом керівника підприємства.

Приймання продукції за кількістю здійснюють за транспортними і супровідними документами відправника (рахунком-фактурою, специфікаціями, описом, пакувальними ярликами та ін.). Відсутність зазначених документів або деяких з них не призупиняє приймання продукції. У такому випадку складають акт про фактичну наявність продукції, в якому вказують, які документи відсутні (у таких випадках матеріали, що надійшли, називають «невідфактурованими поставками»).

Кількість продукції, що надійшла, при її прийманні має визначатися в тих одиницях виміру, що вказані у супровідних документах. Якщо в цих документах відправник вказав вагу продукції та кількість місць, то одержувач при прийманні продукції повинен перевірити саме її вагу і кількість місць.

Якщо при прийманні продукції встановлено нестачу або невідповідність кількості, зазначеної в документах, покупець (одержувач) зобов'язаний призупинити подальше приймання, забезпечити збереження товарів, не змішуючи їх з аналогічними товарами, скласти акт первинного приймання продукції за підписами осіб, які здійснювали приймання.

У разі, коли в процесі приймання товарів встановлено невідповідність ваги бруто окремих місць до ваги, зазначеної в транспортних документах, одержувач не повинен порушувати цілісність тари і упаковки.

Якщо ж вага бруто правильна, а нестачу продукції встановлено при перевірці ваги нетто або кількості товарних одиниць в окремих місцях, одержувач повинен призупинити приймання інших місць, зберегти і пред'явити представнику відправника тару і упаковку розкритих місць і продукцію, що була всередині цих місць. Одночасно із зупиненням приймання одержувач повинен викликати для участі в продовженні приймання продукції та складання двохстороннього акта представника відправника (телефоном або телеграмою) або представника незацікавленої сторони чи самостійно, якщо відправник дає згоду на одностороннє приймання продукції.

Коли при прийманні продукції було виявлено нестачу продукції проти даних, зазначених у транспортних і супровідних документах, то результати приймання продукції за кількістю оформляють актом, який складають того ж дня, коли таку нестачу виявлено.

Якщо при прийманні продукції виявлено лишки, то в акті зазначають точні дані про них.

Приймання матеріальних цінностей за якістю. Продукцію, що надійшла у справній тарі, приймають за якістю і комплектністю, як правило, на складі кінцевого одержувача або на складі постачальника, якщо це передбачено в договорі.

Машини, обладнання прилади й інша продукція, яка надійшла в тарі та має гарантійний термін служби і зберігання, перевіряють за якістю і комплектністю при розкритті тари, але не пізніше встановлених гарантійних термінів.

Торговельні підприємства мають право незалежно від проведеної ними перевірки якості товарів актувати виробничі недоліки, якщо такі будуть виявлені при підготовці товарів до роздрібного продажу протягом чотирьох місяців після одержання товарів.

Акт про приховані недоліки (недоліки, які могли бути виявлені при звичайній для цього виду продукції перевірці та виявлені лише в процесі обробки, підготовки до монтажу, в процесі монтажу, випробовування, використання і зберігання) має бути складено протягом п'яти днів після виявлення недоліків, однак не пізніше чотирьох місяців з дня надходження продукції на склад одержувача, який виявив приховані недоліки, якщо інше не передбачено договором постачання.

Одночасно з прийманням продукції за якістю проводять перевірку комплектності продукції, а також відповідність тари, упаковки, маркування до вимог стандартів, технічних умов, договорів, креслень, зразків (еталонів). При виявленні невідповідності якості, комплектності і т.п. одержувач повинен призупинити приймання продукції та скласти акт і виконати всі дії з повідомленням про це постачальника, аналогічно до порядку приймання матеріальних цінностей за кількістю.

Таким чином, у випадках розбіжності кількості та якості з даними супровідних документів постачальника, а також при надходженні матеріалів без платіжних і супровідних документів складають Акт приймання матеріалів (т. ф. № М-7). Наявність приймального акта виключає необхідність оформлення прибуткового ордера. Цей акт є підставою для оприбуткування фактично отриманих запасів.

Для одержання запасів зі складу постачальника або транспортної організації повноваження особи можуть бути підтвержені довіреністю, виданою відповідно до вимог Цивільного кодексу України, письмовим договором, актом органу юридичної особи тощо.

Найчастіше для отримання запасів використовують довіреність, видавати яку від імені суб'єкта підприємницької діяльності вправі її орган або інша особа, уповноважена на це установчими документами. У довіреності чітко визначають юридичні дії, які належить учинити представнику, вказують місце і дату її складання, прізвище, ім'я, по-батькові, місце проживання представника (можна вказати також посаду, яку він займає, якщо це працівник підприємства) і повне найменування юридичної особи, яка уповноважує представника, її місцезнаходження та податковий номер.

Оприбуткування запасів, що надійшли на підприємство, здійснюють за допомогою таких документів (рис. 4.3).

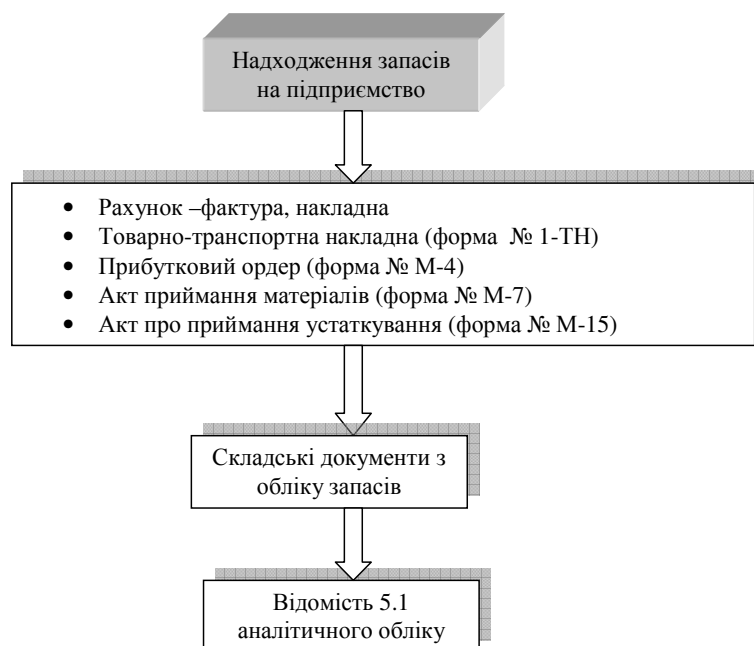


Рис. 4.3. Документування операцій з обліку надходження запасів

Якщо не встановлено розбіжностей у кількості та якості, запаси оприбутковують на склад шляхом проставлення штампа «Оприбутковано» безпосередньо на документі постачальника (доцільніше) або шляхом виписки прибуткового ордера (т. ф. № М-4).

Прибуткові ордери виписують на фактично прийняту кількість цінностей. На численні однорідні вантажі (пісок, щебінь та ін.), що надходять від одного і того ж постачальника декілька разів протягом дня, допускають складання прибуткових документів в цілому за день.

У разі перевезення вантажів автотранспортом приймання запасів, що надійшли на підприємство, здійснюють на підставі товарно-транспортних накладних (т. ф. № 1-ТН).

Товарно-транспортна накладна, може бути прибутковим документом вантажоодержувача тільки за відсутності розбіжностей між фактичними даними і даними супровідних документів. У цьому випадку факт приймання – передачі вантажу матеріально відповідальна особа (комірник) підтверджує підписом у рядку «Прийняв» із зазначенням прізвища, ініціалів і посади.

Приймальні акти і прибуткові ордери на оприбуткування запасів повинні, як правило, складатися в день надходження цих вантажів.

У разі коли матеріальні цінності надходять в одній одиниці виміру (за вагою), а витрачають в іншій (за підрахунком), то їх оприбуткування, зберігання і відпуск необхідно відображати в усіх документах одночасно в двох одиницях виміру (наприклад, сталеві труби, арматура і т. п.).

При дрібних закупівлях матеріалів (наприклад, канцелярських товарів) за готівку підзвітна особа зобов'язана здати матеріали на склад, а комірник повинен проставити на рахунку постачальника дату, номер прибуткового ордера, підпис.

У деяких випадках (коли окремі партії матеріалів перебувають у процесі технічного приймання, лабораторних випробувань або при відмові від акцепту рахунка) матеріали приймають на тимчасове відповідальне зберігання і відображають на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Під відпуском сировини, матеріалів, конструкцій, деталей, палива, напівфабрикатів розуміють передавання цих матеріальних цінностей безпосередньо для виготовлення продукції, а у будівництві – для виконання будівельно-монтажних робіт. Крім того, сюди ж відносять й відпуск на ремонтні та господарські потреби, а також стороннім організаціям та особам.

Сировина, матеріали, паливо напівфабрикати та інші запаси повинні відпускатися у виробництво за вагою, обсягом або підрахунком відповідно до встановлених витратних нормативів і, як правило, на підставі попередньо встановлених лімітів.

Витрачання запасів оформляють за допомогою документів, поданих на рис. 4.4.



Рис. 4.4. Документування операцій з обліку витрачання запасів

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу у виробництво та їх внутрішнє переміщення, є лімітно-забірні карти (т. ф. № М-8, М-9, М-28, М-28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (т. ф. № М-10) і накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (т. ф. № М-11).

Лімітно-забірні картки використовують для оформлення відпуску матеріалів, які систематично витрачають при виготовленні продукції, а також для здійснення поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, і є виправдувальними документами для списання матеріальних цінностей зі складу.

Лімітно-забірні картки виписує виробничо-технічний відділ, планово-економічний або відділ постачання на одне чи кілька найменувань у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передають в цех (дільницю) – споживачу матеріалів, другий – складу або коморі цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом. При пред'явленні цеху свого примірника лімітно-забірної картки комірник зазначає в обох примірниках дату і кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. У лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а у лімітно-забірній картці складу – представник цеху (дільниці).

За допомогою лімітно-забірних карток ведуть також облік матеріалів, які не були використані у виробництві і повернуті на склад. Повернення при ньому іншими додатковими документами не оформляють. Понадлімітний відпуск матеріалів та заміну одних видів матеріалів іншими допускають тільки з дозволу уповноважених осіб.

Відпуск матеріальних цінностей здійснюють з тих складів, які зазначені в лімітно-забірній картці. Комірник відмічає в лімітно-забірній картці дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту з кожного номенклатурного номера матеріалів. Передача складом лімітно-забірних карток до бухгалтерії здійснюють після використання ліміту.

Існує кілька видів лімітно-забірних карт, які призначені:

Форма № М-8 – для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць.

Форма № М-9 – для чотирьохразового відпуску лімітованих матеріалів, що відносять на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень). В останньому випадку заповнюють графу «Кореспондуючий рахунок».

Форма № М-28 – для відпуску матеріалів на будівельні об'єкти протягом усього періоду будівництва і знаходиться у виконавця робіт. Одночасно складають щомісячну лімітно-забірну картку за формою № 28а, що знаходиться на складі. При відпуску матеріалів зі складу комірник ставить підпис в лімітно-забірній картці ф. № М-28, а одержувач – в лімітно-забірній картці ф. № М-28а.

Відпуск матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміну матеріалів, а також додатковий їх відпуск оформляють актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, який об'єднує в собі розпорядчий і виправдальний документи.

Акт-вимогу виписують на один вид матеріалів і його багаторазовий відпуск у межах ліміту в двох примірниках: перший примірник для одержувача (цеху, дільниці і т. п.), другий – для складу. Комірник зазначає в обох примірниках акта-вимоги дату і кількість відпущеного матеріалу, після чого визначають залишок.

В акті-вимозі одержувача (цеху, дільниці) розписується завідувач складу (комірник), в акті-вимозі складу – представник одержувача (цеху, дільниці). Передання актів-вимог до бухгалтерії здійснюють після видачі всієї кількості необхідного матеріалу,

Понадлімітний відпуск матеріалів або заміна одних видів матеріалів іншими дозволяють тільки з дозволу керівника підприємства, головного інженера або осіб, на те уповноважених.

Відпуск матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск підрозділам свого підприємства, розташованим за межами його основної території, або стороннім організаціям здійснюють за накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яку виписують на основі договорів, нарядів та інших відповідних документів.

Цими ж накладними-вимогами оформляють здавання на склад відходів виробництва продукції, відходів від браку, матеріальних цінностей від ліквідації основних засобів, від розбирання тимчасових споруд і т. п.

Накладну-вимогу виписують у двох примірниках: один з яких призначений для списання цінностей того, хто передає, а другий - для оприбуткування цінностей тому, хто приймає.

При відпуску запасів стороннім підприємствам оформляють накладну (т. ф. № М-20), яку виписують у 2–3 екземплярах. При перевезенні вантажів автотранспортом замість (або на доповнення до) накладної виписують товарно-транспортну накладну (т. ф. № 1-ТН).

4.4. Облік запасів на складі та його зв'язок з обліком у бухгалтерії

Для зберігання запасів підприємство повинно мати правильно організоване складське господарство – обладнані склади і комори. Кожному складу присвоюється номер, який вказують в усіх документах з обліку запасів.

Матеріали, які зберігають на складах, повинні бути розміщені на стелажах, полицках, в ящиках в певному порядку з таким розрахунком, щоби до них був забезпечений доступ. Правильне розміщення матеріалів у секціях складів, а в них за окремими групами, типорозмірами дозволяє прискорити їх приймання та відпуск.

Для точної характеристики матеріальних цінностей завідуючий складом або комірник виписує матеріальний ярлик (т. ф. № М-16), в якому вказує номенклатурний номер матеріалу, його назву, марку, сорт, розмір, одиницю вимірювання, норму запасу. Ярлик прикріплюють до місця зберігання матеріалу і служить для нього паспортом.

Всі склади і комори повинні бути забезпечені необхідними ваговими і вимірювальними приладами, мірною тарою. Склади повинні працювати за затвердженим графіком, в якому вказано час приймання, відпуску матеріальних цінностей.

Матеріальні цінності слід закріпити за конкретним працівником: завідувачем складу, комірником.

При прийманні на роботу, пов'язану з матеріальними цінностями, підприємство в обов'язковому порядку заключає з працівником договір про матеріальну відповідальність довірених йому цінностей. Зарахування на роботу матеріально-відповідальних осіб проводять зі згоди головного бухгалтера підприємства.

При прийманні, переміщенні або звільненні матеріально-відповідальних осіб обов'язково повинна проводитись інвентаризація матеріальних цінностей.

Запаси обліковують за місцями їх зберігання за допомогою таких документів (рис. 4.5).

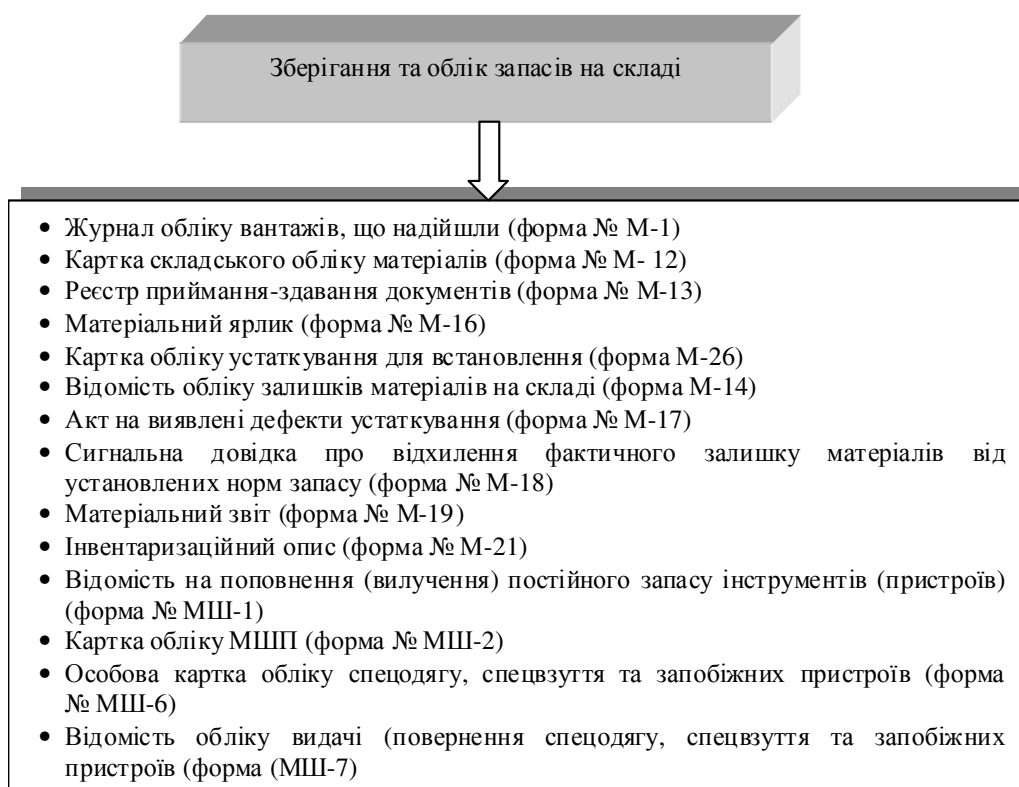


Рис. 4.5. Документування операцій зі зберігання та обліку запасів на складі

Аналітичний облік матеріалів на складах і в коморах підприємства здійснюють у сортовому розрізі. Для цього застосовують картки складського обліку (т. ф. № М-12), які відкриває бухгалтерія в міру надходження матеріалів. Їх передають під розписку в книзі реєстрації видачі карток складського обліку матеріально-відповідальним особам. Картки складського обліку зберігають в складській картотеці в порядку номенклатурних номерів.

Картку відкривають на кожний номенклатурний номер матеріалу. Бухгалтерія заповнює постійні реквізити карток, а матеріально-відповідальна особа доповнює картки інформацією про рух матеріальних цінностей.

Записи про рух матеріалів в картках роблять працівники складів на основі первинних прибутково-видаткових документів в день здійснення операції. Після кожного запису в картці виводять залишок матеріалів, що забезпечує інформацію про стан матеріальних запасів.

В картках не повинно бути від'ємних записів. Якщо вони виявлені, потрібно провести перевірку записів. Помилкові записи виправляють коректурним способом.

Якщо для обліку запасів на складі при їх незначній номенклатурі застосовують книгу обліку залишків запасів на складі, то вона повинна бути прошнурована і сторінки пронумеровані та засвідчені підписами керівника та головного бухгалтера.

Первинні документи, якими оформляють надходження і витрачання матеріалів, не рідше одного разу в тиждень за реєстром передають в бухгалтерію. Реєстри приймання-здавання документів (т. ф. М-13) складають у двох екземплярах, окремо на прибуткові і видаткові документи. Факт приймання-здачі документів підтверджують підписом у реєстрі.

На підприємствах застосовують такі методи сортового обліку матеріалів:

1. Оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод.

Суть його полягає в тому, що бухгалтерія здійснює систематичний контроль за правильним веденням складського обліку. З цією метою працівники бухгалтерії зобов'язані не рідше одного разу в тиждень, в окремих випадках одного разу у декаду і обов'язково в кінці місяця проводити на складах в присутності матеріально-відповідальних осіб перевірку своєчасності і правильності оформлення складських операцій, записів в картках складського обліку, а також вибіркочку перевірку залишків матеріалів. Правильність записів працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом в картках складського обліку у графі «Контроль». При виявленні помилок зразу ж роблять виправні записи.

При цьому методі в бухгалтерії облік руху матеріалів ведуть тільки у вартісному виразі (за сумою).

Взаємозв'язок між кількісно-сортовим обліком матеріалів на складі і бухгалтерським обліком здійснюють за допомогою сальдової відомості або Відомості обліку залишків матеріалів на складі (т. ф. № М-14).

Першого числа кожного місяця бухгалтер матеріального відділу йде на склад і з карток складського обліку переписує у сальдову відомість залишки за кожним видом, сортом матеріалів (заодно може перевірити їх наявність і зіставити з обліком, що є дуже важливим). В бухгалтерії ці залишки перемножують на облікову ціну кожного виду, кожної групи матеріалів і в цілому по складу. Ці залишки зіставляють з нагромаджувальними відомостями. Якщо залишки співпадають, облік ведеться правильно. Якщо ні, то шукають помилки, неточності спочатку за окремими групами цінностей, а потім – в цілому по складу.

Перевагами даного методу є значне скорочення документації, відсутність подвійної картотеки, оборотних відомостей. Головна умова – це налагодити постійний контроль за складським обліком зі сторони бухгалтерії, регулярно проводити інвентаризацію окремих видів цінностей.

2. Облік у звітах матеріально-відповідальних осіб.

На складі ведуть кількісний облік в картках. В кінці місяця завідувач складу складає матеріальний звіт (т. ф. № М-19), що має форму оборотної відомості: назва і номенклатурний номер цінностей, одиниця виміру, ціна за одиницю, залишки на початок місяця (кількість, сума), надходження за місяць (за джерелами надходження у кількісному і вартісному вимірах), вибуття за місяць (за напрямками вибуття у кількісному і вартісному вираженні). Матеріальний звіт складають у двох примірниках і разом з первинними документами здають в бухгалтерію. Один примірник після перевірки з підписом бухгалтера повертають на склад, інший – служить реєстром аналітичного обліку в бухгалтерії, на основі якого роблять записи за дебетом і кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси».

Недоліком даного методу є те, що його можна застосовувати лише за обмеженої номенклатури запасів, він вимагає великих трудових затрат, особливо в кінці місяця, що затягує строки подачі звітності.

3. Паралельний облік на складі і в бухгалтерії.

На складі ведуть кількісний облік, в бухгалтерії кількісний і вартісний. В кінці місяця в бухгалтерії на основі первинних документів складають сортову оборотну відомість, дані якої використовують для синтетичного обліку за рахунком 20 «Виробничі запаси».

4. Автоматизований метод обліку запасів.

Використовують із застосуванням сучасних ПЕОМ. На основі первинних документів інформацію про придбані матеріальні цінності вводять у пам'ять комп'ютера. В автоматичному режимі здійснюють виписка документів на відпуск цінностей зі складу у виробництво і на сторону. Якщо виписку документів на відпуск цінностей здійснюють на складі, то інформація через мережевий (модемний) зв'язок передають на центральний комп'ютер в бухгалтерії, де здійснюють її обробку і складають бухгалтерські проведення для включення у зведений облік. Якщо документи виписують в бухгалтерії, то в режимі реального часу на склад передають інформація про залишки окремих видів цінностей.

Перевагою даного методу є те, що при ньому існує постійний зв'язок між бухгалтерією і складом, а теперішні можливості обчислювальної техніки дозволяють оперативно одержувати інформацію щодо кількісно-сумового обліку. При цьому без особливих ускладнень можна використовувати будь який метод оцінки та обліку матеріальних цінностей при їх відпуску у виробництво чи на сторону.

4.5. Облік запасів та нарахованих податків за ними в бухгалтерії

Згідно з економічною класифікацією запасів в бухгалтерії підприємства та відповідно до Інструкції № 291 використовують таку систему рахунків для їх обліку:

20 «Виробничі запаси» з відповідними субрахунками:

- 20.1 «Сировина і матеріали»;
- 20.2 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 20.3 «Паливо»;
- 20.4 «Тара й тарні матеріали»;
- 20.5 «Будівельні матеріали»;
- 20.6 «Матеріали, передані в переробку»;
- 20.7 «Запасні частини»;
- 20.8 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 20.9 «Інші матеріали».

21 «Поточні біологічні активи»;

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

23 «Виробництво» (в частині незавершеного виробництва);

24 «Брак у виробництві»;

25 «Напівфабрикати»;

26 «Готова продукція»;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

28 «Товари» з відповідними субрахунками:

- 28.1 «Товари на складі»;
- 28.2 «Товари в торгівлі»;
- 28.3 «Товари на комісії»;
- 28.4 «Тара під товарами»;
- 28.5 «Торгова націнка»;
- 28.6 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Усі бухгалтерські рахунки, які використовують для обліку запасів, є активними, за дебетом цих рахунків відображають надходження запасів на підприємство, їх дооцінку, за кредитом – витрачання на виробництво, у переробку, відпуск (передача) на сторону, уцінку і т.п.

Сальдо рахунків, що використовують для обліку запасів, відображають в другому розділі активу балансу.

Матеріальні цінності, які не належать підприємству, а тимчасово зберігаються на ньому, відображають на позабалансовому рахунку **02 «Активи на відповідальному зберіганні»** з відповідними субрахунками:

- 021 «Устаткування, прийняте для монтажу»;
- 022 «Матеріали, прийняті для переробки»;
- 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»;
- 024 «Товари, прийняті на комісію»;
- 025 «Матеріальні цінності довірителя».

На рахунках бухгалтерського обліку основні операції, пов'язані з надходженням виробничих запасів, в залежності від способу їх надходження на підприємство відображають записами (табл. 4.9):

Таблиця 4.9. Кореспонденція рахунків з обліку надходження запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Придбано запаси з наступною оплатою: – отримано від постачальників – платників податку на додану вартість (ПДВ) за вартістю без ПДВ – на суму податкового кредиту з ПДВ – отримано від постачальників – неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальниками Відображено торгіву націнку на товари для роздрібної торгівлі	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів Податкова накладна Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів Бухгалтерська довідка	20, 22 28.1, 28.2 64.1 20, 22, 28.1, 28.2 28.2	63 63 63 28.5
2	Придбано запаси у випадку здійснення попередньої оплати: – здійснено авансовий платіж за запаси – на суму податкового кредиту з ПДВ – отримано запаси від постачальників – платників податку на додану вартість за вартістю без ПДВ – визнано зобов'язання перед постачальником на суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ Відображено торгіву націнку на товари для роздрібного продажу Проведено закриття рахунків обліку розрахунків з постачальниками за оплаченими та отриманими запасами	Платіжне доручення Податкова накладна Накладна, прибутковий ордер, акт приймання Бухгалтерська довідка Бухгалтерська довідка Бухгалтерська довідка	37.1 64.1 20, 22, 28.1, 28.2 64.4 28.2 63	31 64.4 63 63 28.5 37.1
3	Придбано і оприбутковано запаси через підзвітних осіб за вартістю без ПДВ – на суму податкового кредиту з ПДВ	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання Податкова накладна	20, 22 64.1	37.2 37.2
4	Оприбутковано товари, повернуті від покупців (способом сторно) Зменшено дохід від реалізації на величину продажної вартості (способом червоного сторно)	Накладна на повернення, прибутковий ордер Бухгалтерська довідка	90.2 36	28.1, 28.2 70.4
	Зменшено суму нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ (способом сторно) Відновлено списану суму торгової націнки повернутих товарів (способом сторно)	Додаток 2 до податкової накладної Бухгалтерська довідка	70.4 28.5	64 28.2
5	Оприбутковано запаси, отримані у вигляді благодійних внесків (гуманітарної допомоги), цільового фінансування	Накладна, акт приймання	20, 22, 28	48
6	Оприбутковано безоплатно отримані запаси	Накладна, акт приймання	20, 22, 28	71.8
7	Оприбутковано запаси, отримані від учасника (засновника) підприємства	Установчі документи, бухгалтерська довідка, прибутковий ордер	20, 22, 28	46

1	2	3	4	5
8	Зараховано до складу первісної вартості запасів: – витрати із страхування, митні збори, мито, суми непрямих податків, інші витрати – транспортно-заготівельні витрати за вартістю без ПДВ за умови відстрочки платежу – на суму податкового кредиту з ПДВ	Вантажно-митна декларація, інвойс (рахунок), бухгалтерська довідка ТТН Податкова накладна	20, 22, 28 20, 22, 28 64.1	63, 64, 65, 68.5 63, 68.5 63, 68.5
9	Зараховано фінансові витрати, що підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу	Бухгалтерська довідка	20	68
10	Оприбутковано запаси, раніше не враховані на балансі, а також лишки запасів, виявлених при інвентаризації	Акт інвентаризації, бухгалтерська довідка	20, 22, 28	71.9
11	Виявлено нестачі і псування запасів при прийманні вантажу з вини постачальника або транспортної організації	Акт приймання, бухгалтерська довідка	37.4	63, 68.5
12	Пред'явлено суму претензії до постачальника на величину різниці між сумою попередньої оплати та сумою, вказаною в одержаних документах	Претензія, бухгалтерська довідка	37.4	63, 68.5
13	Оприбутковано відходи виробництва	Приймально-здавальний акт	20	23
14	Оприбутковано виробничі запаси (матеріали), напівфабрикати, готову продукцію тощо, виготовлені на підприємстві	Приймально-здавальний акт, накладна	20, 22	23
15	Оприбутковано запаси, отримані від ліквідації об'єктів основних засобів	Акт списання ОЗ, прибутковий ордер	20	74.6
16	Оприбутковано запаси, отримані внаслідок здійснення обміну неподібними активами за бартерною угодою: – визнано дохід від реалізації покупцям запасів (інших активів) за справедливою вартістю – нарахована сума ПДВ – списано балансову вартість переданих запасів (інших активів) – оприбутковано запаси за справедливою вартістю – на суму податкового кредиту з ПДВ – залік заборгованості за розрахунками	Накладна ТТН Податкова накладна Бухгалтерська довідка Накладна, прибутковий ордер Податкова накладна Бухгалтерська довідка	36, 37.7 71.2 94.3 20, 22 64.1 63 64.1 63	71.2 64.1 20, 22 63 63 36, 37.7

На рахунках бухгалтерського обліку основні операції, пов'язані з витрачанням виробничих запасів, в залежності від способу вибуття відображають записами (табл. 4.10):

Таблиця 4.10. Кореспонденція рахунків з обліку вибуття запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	3
1	Реалізовано (продано) запаси: – списано собівартість реалізованих запасів – отримано дохід від реалізації запасів – нарахована сума ПДВ	Бухгалтерська довідка Накладна, ТТН Податкова накладна	94.3 36, 37.7 71.2	20, 22 71.2 64.1
2	Списано суму торгової націнки, що припадає на реалізовані товари (способом червоного сторно)	Бухгалтерська довідка	28.5 28.2	28.2 28.5

1	2	3	4	3
3	Витрачено запаси у виробництво для: – підприємств, що не використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» – підприємств, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта, акт вибуття МШП, акт на списання МШП	23	20, 22
			80	20, 22
			23	80
4	Витрачено запаси для виправлення виробничого браку	Накладна-вимога	24	20
5	Витрачено запаси (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»), для: – загальновиробничих потреб підприємства – загальногосподарських потреб підприємства – забезпечення збуту продукції – виконання досліджень та розробок – утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта	91	20, 22
			92	
			93	
			94.1	
6	Витрачено запаси в процесі капітального будівництва або поліпшення, модернізації, модифікації основних засобів	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта	15	20, 22
7	Відпущено зі складу запаси у переробку стороннім організаціям	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта	20.6	20.1
8	Витрачено запаси для підготовки та освоєння нових видів продукції, технологій, виробництв та агрегатів (пускові витрати)	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта	39	20, 22
9	Виявлено нестачі та втрати від псування запасів в результаті інвентаризації Нарахована сума ПДВ Одночасно віднесено на позабалансовий рахунок вартість списаних нестачі та втрат від псування запасів до прийняття рішення щодо причин та винуватців	Акт інвентаризації	94.7	20, 22
			94.7	64.1
У дебеті позабалансового рах. 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюють запис про збільшення невідшкодованих нестач і втрат від псування запасів				
10	Визнано дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами нестач та втрат від псування запасів Одночасно списані з позабалансового рахунку суми нестач та втрат від псування запасів, що належать до відшкодування винуватцями	Бухгалтерська довідка	37.5	71.6
		У кредиті позабалансового рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюють запис про зменшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування		
11	Передано запаси як внесок до зареєстрованого капіталу іншого підприємства: – відображено фінансові інвестиції згідно статутних документів – списано собівартість переданих запасів – визнано дохід від реалізації переданих запасів – нарахована сума ПДВ – проведено закриття рахунків	Установчі документи, бухгалтерська довідка, накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), ТГН	14	68
			94.3	20, 22
		Податкова накладна Бухгалтерська довідка	36, 37.7	71.2
			71.2 68	64.1 36, 37.7
12	Безоплатно передано запаси Нарахована сума ПДВ	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), ТГН	94.9	20, 22
		Податкова накладна	94.9	64.1

1	2	3	4	3
13	Списано за розрахунком розподілену величину транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) для: – використання в процесі капітального будівництва, поліпшення, модернізації, модифікації основних засобів; – використання у виробництві; – виправлення виробничого браку; – загальновиробничих потреб – адміністративних потреб – забезпечення збуту продукції – виконання досліджень та розробок – реалізації на сторону – утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення	Бухгалтерська довідка, розрахунок	15 23 24 91 92 93 94.1 94.3 94.9	20,22
14	Списано втрати запасів, понесені внаслідок надзвичайних подій	Бухгалтерська довідка	97.7	20, 22

В бухгалтерії підприємства первинні документи з руху запасів підлягають обробці, таксуються, проставляють облікові шифри видів операцій, постачальників та ін., групують за видами операцій, джерелами надходження або за напрямками використання, за кореспондуючими рахунками. У кінці звітної місяця на підставі даних первинних документів здійснюють записи у регістри бухгалтерського обліку.

При журнальній формі рахівництва підсумкові дані з надходження та витрачання запасів за синтетичними рахунками (субрахунками) записують у Відомість № 5.1, яку ведуть в розрізі матеріально-відповідальних осіб, місць зберігання і витрачання. У відомості визначають суму і середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, а також фактичну собівартість витрачених запасів.

Записи у Відомість № 5.1 здійснюють на основі документів (звітів), узагальнюючих надходження запасів на склади, в цехи, на дільниці та їх витрачання, вибуття з місць зберігання за звітний місяць або інший проміжок часу (декада і т. п.).

Підсумкові кредитові дані Відомості № 5.1 заносять в III розділ Журналу № 5, Журналу № 5А або до електронних реєстрів.

З журналів підсумкові записи переносять в Головну книгу за кожним рахунком окремо..

4.6. Інвентаризація запасів та її відображення в обліку

Контроль за наявністю запасів на підприємстві проводять шляхом проведення інвентаризації.

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності матеріальних цінностей і зіставлення їх з даними обліку.

До основних завдань проведення інвентаризації запасів на підприємствах слід віднести:

- виявлення фактичної наявності запасів в натуральному та грошовому виразі шляхом їх переважування, обміру та підрахунку;
- порівняння фактичної наявності виявлених інвентаризацією запасів з даними бухгалтерського обліку та визначення лишків або нестачі;
- виявлення запасів, які частково втратили свою первісну якість (застарілих фасонів або моделей), або таких, що не використовуються на підприємстві;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження запасів;
- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс об'єктів обліку відповідно до діючих принципів оцінки.

Інвентаризації класифікують за такими ознаками:

- за характером проведення: планова (час проведення визначається заздалегідь) та непланова (за рішення керівника, власника, контролюючих органів);

- за об'єктом перевірки: повна (перевірка всього майна та зобов'язань на підприємстві) і часткова (перевірка окремих видів майна та зобов'язань або у конкретних матеріально-відповідальних осіб);
- за ступенем охоплення: суцільна (в конкретної матеріально-відповідальної особи перевіряється вся номенклатура цінностей) та вибіркова (у конкретному місці зберігання перевіряються лише окремі види цінностей);
- за часом проведення: необхідна інвентаризація – проводиться після надзвичайних подій (стихійне лихо, крадіжка, зміна матеріально-відповідальної особи) та перманентна – безперервна інвентаризація (проводиться з ініціативи власника постійно діючою інвентаризаційною комісією).

Порядок проведення інвентаризації запасів регламентує Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. № 69.

Для проведення інвентаризації призначають комісію, до якої входять: голова комісії (керівник, ревизор), представники технічного, матеріально-технічного відділу, представник бухгалтерії, матеріально-відповідальна особа (обов'язково).

На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації на місцях можуть створювати робочі інвентаризаційні комісії.

Робота інвентаризаційної комісії складається з підготовчого етапу, етапу перевірки наявності майна у натурі, етапу підведення підсумків інвентаризації та їх оцінки.

На підготовчому етапі голова інвентаризаційної комісії ставить до відома матеріально-відповідальну особу про те, що керівником підприємства призначена інвентаризація, представляючи при цьому письмове розпорядження на її проведення, з визначеним складом комісії. Після цього інвентаризаційна комісія опломбовує всі приміщення, в яких знаходяться цінності, що закріплені за матеріально-відповідальною особою, перевіряє справність ваговимірювальних приладів і додержання встановлених термінів їх клеймування і вимагає подати в бухгалтерію або комісії усі прибуткові та видаткові документи. Останні прибуткові та видаткові документи візуються головою комісії з позначкою «до інвентаризації на _____ дата». Також з матеріально-відповідальної особи беруть розписку, що всі цінності, які надійшли на склад, оприбутковані в обліку, а всі цінності, що вибули зі складу, – списані в обліку.

На другому етапі проведення інвентаризації – інвентаризаційна комісія в присутності матеріально-відповідальних осіб здійснює ретельний підрахунок, переважування, обмір у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу від одного виду цінностей до іншого. Якщо цінності зберігають в ізованих приміщеннях у однієї матеріально-відповідальної особи інвентаризацію проводять послідовно за місцями їх зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовують.

Одержані фактичні результати заносять до *інвентаризаційного опису*, в якому вказують назву, номенклатурний номер, сорт, кількість, ціну і вартість матеріальних цінностей.

Кожну сторінку інвентаризаційного опису нумерують, в кінці сторінки підраховують, і проставляють цифрами та прописом загальну кількість цінностей в натурі, незалежно від одиниць виміру, а також ставлять підписи всі члени інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальна особа.

Інвентаризаційні описи складають окремо на матеріальні цінності, що перебувають в дорозі (оплачені, які ще не надійшли на склад), невідфактуровані поставки (прийняті на склад цінності, щодо яких ще не надійшли супроводжувальні документи) та на ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці).

Якщо при інвентаризації виявлені зіпсовані цінності, їх фіксують в окремому інвентаризаційному описі і в кінці при підведенні підсумків дані цінності розглядають на предмет їх списання, уцінки.

При проведенні інвентаризації запасів одночасно перевіряють наявність тари за видами. Порожня тара (ящики, мішки, балони тощо) також повинна бути занесена в опис і оцінена. Залишки тари записують в окремий опис, де зазначають найменування тари, номенклатурний номер, шифр, одиниця виміру, ознаки, які визначають її призначення і якісний стан, кількість і ціну одиниці. На тару, яка прийшла в непридатність, складають окремий акт, де вказують причини псування і відповідальні особи.

Запаси, які з тих чи інших причин зберігають на складах інших підприємств, а також ті, що переробляють на інших підприємствах, вносять до інвентаризаційного опису на підставі підтверджуючих документів із зазначенням назви підприємства, що здійснює їх переробку, найменування цінностей, кількості, фактичної вартості за даними обліку, дати їх передачі в переробку, номеру і дати документа.

Для перевірки матеріалів, що передані на переробку, а також оплачених, але не вивезених зі складів постачальників, необхідно отримати копії інвентаризаційних описів від підприємств (організацій), у яких ці матеріали знаходяться. Копії інвентаризаційних описів звіряють з даними, що були отримані при інвентаризації. Щодо таких цінностей комісія повинна скласти окремий опис, а потім зустрічною перевіркою встановити, кому вони належать і чому зберігають на складі іншого підприємства. В описах вказують найменування, кількість, сорт, фактичну вартість (за даними обліку), дату надходження на зберігання, місце зберігання цих цінностей, номери і дати документів. При отриманні від підприємств, на відповідальному зберіганні яких знаходяться цінності, копій інвентаризаційних описів комісія порівнює фактичну наявність цінностей за даними копій описів з кількістю, встановленою за документами.

На третьому етапі проведення інвентаризації – бухгалтерія в інвентаризаційних описах проставляє наявність цінностей за даними обліку та визначає результат інвентаризації: відповідність фактичної наявності запасів даним обліку, їх нестачу або лишки. Результат відображають у *порівняльній відомості*. До неї вносять тільки ті види цінностей, за якими були виявлені відхилення фактичної наявності у порівнянні з даними обліку. У випадку виявлення нестачі або лишку запасів – матеріально-відповідальна особа повинна дати письмове пояснення щодо виникнення таких фактів.

Остаточні результати роботи інвентаризаційної комісії оформляють актом інвентаризації, у якому мають бути відображені кінцеві висновки щодо оцінки результатів інвентаризації, зокрема: сума нестачі або лишків; висновок про можливе взаємне зарахування лишків і нестач однойменних цінностей в тотожних кількостях (так зване пересортування); віднесення сум нестачі на природні втрати за такими видами цінностей, на які є встановлені норми природного убутку.

Протягом 15 днів комісія повинна визначитися стосовно оприбуткування лишків і списання нестач. Виявлені лишки, як правило, оприбутковують і при цьому збільшують інші доходи від операційної діяльності підприємства. При оприбуткуванні лишків запасів роблять запис:

Дт 20,21, 22, 23, 25, 26, 27, 28 Кт 71.9

При виявленні нестачі та втрат від псування запасів роблять запис:

Дт 94.7 Кт 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28

Одночасно на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» зараховують балансову вартість списаних сум нестач та втрат від псування запасів до прийняття рішення про конкретного винуватця.

Після цього комісія повинна встановити напрями списання нестач і втрат:

1. Якщо нестача виникла внаслідок природних втрат, то її відносять на витрати виробництва. Природні втрати – це втрата певних якостей цінностями під дією фізико-хімічних властивостей (часткове висихання, розпилення сипучих матеріалів, втрати при звільненні від тари, бій фарфорово-фаянсових виробів, скляної посуду). На природні втрати в законодавчому порядку затверджені норми (на транспортування, на зберігання).

На транспортування норма встановлюється від обсягу і відстані перевезення, на зберігання – від терміну зберігання. Норми застосовують у тому випадку, коли виникла нестача цінностей при інвентаризації. Якщо її не виявлено, то норми природного убутку не застосовують.

2. Якщо нестача виникла понад норми природних втрат, але винуватці не встановлені, то така нестачу відносять також на витрати діяльності, але, за вимогами податкового законодавства при цьому необхідно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ:

Д-т 94.9 К-т 20 та ін. – на облікову вартість цінностей;

Д-т 94.9 К-т 64.1 – на суму ПДВ.

3. Якщо виявлені винуватці нестачі або втрат від псування запасів, то розмір нанесених збитків відшкодовують за рахунок винних осіб.

4.7. Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів

У господарській діяльності будь-якого підприємства використовують засоби праці з відносно незначною вартістю і невеликим терміном експлуатації.

Такі предмети кваліфікують як малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) і відносять до класу запасів. До них належать предмети терміном використання не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває більше одного року, а саме такі як:

- інструменти і пристрої загального користування;
- спеціальні інструменти і спеціальні пристрої;
- змінне обладнання;
- виробничий інвентар;
- господарський інвентар;
- спеціальний одяг, спеціальне взуття і запобіжні пристрої;
- інші малоцінні і швидкозношувані предмети.

Документальне оформлення операцій, пов'язаних з надходженням МШП здійснюють аналогічно іншим виробничим запасам.

Для підприємств затверджено такі типові форми первинні документів для обліку МШП (табл. 4.11):

Таблиця 4.11. Первинні документи з обліку МШП

№ форми	Назва форми	Призначення документу
1	2	3
МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах на тих підприємствах, де облік ведуть за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду
МШ-2	Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів	Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної комори цеху для тривалого користування
МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів	Для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт. Використовують на тих підприємствах, де заточування та ремонт інструментів (пристроїв) проводять у централізованому порядку
МШ-4	Акт вибуття малоцінних швидкозношуваних предметів	Для оформлення поломки та втрати інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ-5	Акт на списання інструментів і обмін їх на придатні	Для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводять за методом обмінного (оборотного) фонду
МШ-6	Особова картка обліку спеціального одягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв	Для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв	Для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами.
МШ-8	Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів	Для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів по закінченню строку використання, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здача їх у комору для утилізації

Організація обліку МШП в експлуатації має певні особливості залежно від виду цих предметів. Зокрема, при організації обліку інструментів і пристроїв в експлуатації розрізняють два варіанти.

При першому варіанті всі операції з руху інструментів і пристроїв між складом і роздавальними коморами підприємства оформляють такими первинними документами: одержання – шляхом виписування вимог або лімітних карток; повернення на склад – виписуванням накладних або записами в лімітних картках.

При другому варіанті документально оформляють тільки операції, які спричинили зміни запасів МШП у відповідних підрозділах. У такому випадку підрозділи обмінюють на складі непридатні, зношені інструменти і пристрої на придатні.

Для обліку зміни (обмінний фонд) запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах застосовують форму № МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)», яку складають у двох екземплярах (один примірник знаходиться в інструментальному відділі, другий – у виробничому підрозділі). На підставі цієї форми вносять зміни до картки складського обліку матеріалів (ф. № М-12) інструментально-роздавальної комори.

Для обліку МШП, виданих під розписку робітнику чи бригадиру зі складу цеху для тривалого використання, застосовують Картку обліку МШП (ф. № МШ-2), яку заповнює комірник в одному екземплярі на кожного робітника, що одержав ці предмети. Для обліку інструментів, виданих для короткострокового використання, застосовується інструментальна марка (в ній вказується номер цеху, табельний номер робітника), яка при здаванні інструменту комірникові повертається робітникові, причому на одну табельну марку видається тільки один інструмент.

Інструменти (пристрої), передані на заточування або ремонт, оформляють Замовами на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) (ф. № МШ-3), яке виписує комірник у двох примірниках. Один примірник залишають у комірника з розпискою виконавця, другий передають разом із інструментом до цеху-виконавця (заточувальну майстерню). Після заточування чи ремонту інструмента (пристрою) комірник робить відмітку у своєму примірнику про повернення інструмента (пристрою) і розписується у примірнику цеху-виконавця

Для оформлення поломки та втрати інструментів (пристроїв) чи інших МШП застосовують Акт вибуття МШП (ф. № МШ-4). Складається в одному примірнику майстром і начальником цеху (дільниці) на одного або декількох робітників.

При поломці, псуванні та втраті малоцінних та швидкозношуваних предметів з вини робітника акт складають у двох примірниках. Один примірник залишають в цеху (на дільниці), а другий направляють у розрахункову частину бухгалтерії для утримання у встановленому порядку з робітника вартості поломаного, зіпсованого чи втраченого предмета.

При пред'явленні робітником Акту вибуття йому замість непридатного чи втраченого предмета видають придатний і відображають інформацію про це в картці обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № МШ-2). Акти вибуття потім прикладають до актів на списання (ф. № МШ-5 і МШ-8).

На підприємствах, де вибулі з виробництва предмети обмінюють за рахунок обмінного фонду, використовують Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні (ф. № МШ-5), який складають в одному примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № МШ-4). Непридатний інструмент за актом здають до комори для утилізації. Акт візує начальник інструментального чи виробничого цеху (дільниці) і подають до центрального інструментального складу (ЦІС), з якого видають цеху інструменти (пристрої) того ж найменування, марки та розміру за актом без виписки вимог і лімітних карток. Після видачі складом інструментів (пристроїв) акт передають до бухгалтерії, де згідно з ним проводять списання інструментів (пристроїв) зі складу, без відображення їх руху у роздавальних коморах цехів. Виданий складом інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами у картці обліку роздавальних комор не відображають.

Облік спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видають робітникам в індивідуальне користування за встановленими Кабінетом Міністрів України нормами, ведеться в Особовій картці обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (ф. № МШ-6). Картку складають в одному примірнику і зберігають у комірника цеху (дільниці). У випадку втрати взятих предметів спецодягу, спецвзуття або запобіжних засобів в особовій картці за ф. № МШ-6 в рядку загубленого предмету в розділі «Повернено» роблять запис: «Акт вибуття № _____ і дата».

Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби колективного користування, видані робітникам та службовцям тільки на час виконання тих робіт, на які вони передбачені, зберігають в коморах і видають під відповідальність майстрів та інших робітників, перелік яких затверджує керівник підприємства. Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби записують на окремі картки з поміткою «Чергова».

При автоматизованій обробці даних з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів особова картка не ведеться.

Якщо видачу спецодягу здійснюють великій кількості працівників, то її оформляють за допомогою ф. № МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних

пристроїв». Заповнює її у двох примірниках комірник цеху (дільниці) окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів і засвідчують відповідними підписами. Один примірник передають до бухгалтерії, другий залишається у комірника цеху (відділу, дільниці).

За цією формою ведуть облік прийнятих від робітників спецодягу, спецвзуття для прання, дезінфекції, ремонту та для літнього зберігання.

Ф. № МШ-8 «Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів» застосовують для списання морально застарілих МШП і здавання їх в утилізацію. Складають акт в одному екземплярі на підставі разових актів за ф. № МШ-4.

Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведуть на однойменному активному рахунку **22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**.

За дебетом рахунку 22 відображають за первинною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування цінностей.

У зв'язку з виключенням вартості МШП при передачі в експлуатацію зі складу активів на підприємстві необхідно організувати оперативний кількісний облік МШП за місцями зберігання і за відповідальними особами на протязі терміну корисного використання.

Аналітичний облік МШП ведуть за видами предметів за однорідними групами, установленними виходячи з потреб підприємства.

Кореспонденція рахунків з обліку надходження та витрачання МШП, аналогічна до обліку інших видів виробничих запасів і наведена у табл. 4.9 і 4.10.

Операції за рахунком 22 у бухгалтерських регістрах відображають аналогічно виробничим запасам, а саме: зведені суми оборотів за рахунком 22, на підставі первинних документів і звітів матеріально-відповідальних осіб, записують у Відомість 5.1, підсумкові дані з якої переносять в Журнал № 5, № 5А або використовують електронні регістри. З журналів підсумкові записи за кредитом рахунку 22 і дебетом кореспондуючих рахунків відображають в Головній книзі

Контрольні запитання

1. Що таке запаси і яким нормативним актом регламентується їх облік?
2. Як класифікують запаси для цілей бухгалтерського обліку?
3. Які критерії визнання запасів?
4. Як визначають первісну вартість запасів, залежно від джерела придбання?
5. У яких випадках оцінку запасів здійснюють за справедливою вартістю?
6. Що включають транспортно-заготівельні витрати? На якому рахунку здійснюють їх облік?
7. Як розподіляють і куди списують транспортно-заготівельні витрати?
8. Як оцінюють запаси на дату балансу?
9. Якими документами оформляють надходження запасів?
10. Які Ви знаєте методи оцінки вибуття запасів?
11. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом ФІФО?
12. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом ідентифікованої собівартості?
13. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості?
14. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом нормативних затрат?
15. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за цінами продажу?
16. Якими документами оформляють вибуття запасів?
17. Які рахунки використовують для відображення наявності та руху запасів? Дайте загальну характеристику цих рахунків.
18. Які Ви знаєте методи обліку матеріальних цінностей у бухгалтерії?
19. Як здійснюють контроль використання матеріальних цінностей у виробництві?
20. Як і в якому документі визначають фактична собівартість відпущених матеріальних цінностей?
21. Які Ви знаєте види інвентаризації?
22. Охарактеризуйте порядок проведення інвентаризації матеріальних цінностей на складі.
23. Якими документами оформляють результати інвентаризації виробничих запасів (порядок їх складання)?
24. Як відобразити в обліку результати інвентаризації?
25. Дайте визначення МШП. Яким чином їх класифікують?
26. Який порядок обліку МШП?

Розділ 5. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ

5.1. Склад грошових коштів та контроль за їх зберіганням

Грошові кошти виконують функції міри вартості, засобу обігу, засобу нагромадження і засобу платежу, а також вони виступають як абсолютно ліквідний актив, здатний швидко перетворюватися в будь-які види товарно-матеріальних цінностей та своєчасно виконувати власні боргові зобов'язання. Тому вони є необхідні в господарських процесах підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *грошовими коштами (грошима)* вважається готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Готівка (готівкові кошти) – грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами) (*Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 148 від 29.12.2017 р. – далі Положення № 148*).

Довідково: Розмінною монетою з найнижчим номіналом є 10 копійок. До розмінних монет відносять 10, 25 і 50 копійок.

Обігові монети: Номінал 1, 2 гривні, Номінал 1 гривня «Володимир Великий», Номінал 1 гривня «60 років визволення України від фашистських загарбників», Номінал 1 гривня «60 років Перемоги у Великій Вітчизняній війні 1941 – 1945 років», Номінал 1 гривня «65 років Перемоги у Великій Вітчизняній війні 1941 – 1945 років», Номінал 1 гривня «Фінальний турнір чемпіонату Європи з футболу 2012 р.» тощо.

Пам'ятних монет на сьогодні існує в обігу більше 330 екземплярів різною вартістю та різними номіналами, виготовлені з різних матеріалів (золото, срібло, нейзильбер тощо).

Готівка – це готівкова валюта України і готівкова іноземна валюта у вигляді банкнот і монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної держави, банкноти та монети, вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу (крім монет, що належать до банківських металів), і дорожні чеки (Інструкція про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України від 27.05.2008 № 148).

Готівковий обіг в Україні: станом на 01.07.2019 у готівковому обігу країни перебувало готівки на загальну суму 393,8 млрд. грн., у тому числі банкнот – 391,3 млрд. грн. (2,8 млрд. шт.) та монет – 2,4 млрд. грн. (13,2 млрд. шт.). Загальна кількість банкнот на душу населення становила 67 шт., а розмінних та обігових монет – 314 штук.

Національна валюта України – це єдиний законний платіжний засіб на території України, який приймається для здійснення розрахунків і переказів фізичними і юридичними особами без будь-яких обмежень.

Іноземна валюта – це:

- готівкова іноземна валюта – іноземні грошові знаки у вигляді банкнот і монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, в тому числі вилучені або ті, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, які знаходяться в обігу;
- платіжні документи у грошових одиницях іноземних держав та міжнародних розрахункових одиницях;
- безготівкові грошові кошти у грошових одиницях іноземних держав, міжнародних розрахункових одиницях, зокрема Міжнародного валютного фонду (SDR) та у діючій на території України валюті з вільною конверсією, які знаходяться на рахунках та вкладах у банківсько-кредитних установах на території України та за її межами.

П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» визначає іноземною валютою валюту іншу, ніж валюта звітності.

В М(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (М(С)БО 7 «Звіт про рух грошових коштів») *грошові кошти та їх еквіваленти* включають готівку, тобто готівкові грошові кошти в касі, безготівкові грошові кошти на рахунках в банку, використання яких в будь-який

момент часу підпорядковане керівництву, інші депозити до запитання, банківські овердрафти, а також короткострокові інвестиції, терміни погашення яких на дату придбання підприємством становлять не більше 3 (трьох) місяців. Інформація про **грошові потоки** (надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів) суб'єктів господарювання є базою для оцінки спроможності підприємства генерувати та ефективно використовувати грошові кошти та їхні еквіваленти в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності.

Основним документом, який визначає порядок ведення готівкових розрахунків у національній валюті України, є **Положення про ведення касових операцій у національній валюті України № 148** (далі – Положення № 148).

Касові операції – операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачою готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку (видача грошей працівнику під звіт, на відрядження; видача заробітної плати, інших винагород працівникам; закупівля товарів за готівку; прийом готівки від клієнтів, покупців тощо).

Каса – це приміщення або місце здійснення розрахунків готівкою, а також прийому, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів.

Відповідно до Положення № 148 з метою забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємства повинні мати касу, а їх керівники мають забезпечити належне облаштування цієї каси та надійне зберігання готівкових коштів у ній. Якщо з вини керівників не були створені належні умови для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування, то вони несуть за це відповідальність у встановленому законодавством України порядку. Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству (наприклад, особисті гроші касира або інших осіб), забороняється.

Чинним Положенням № 148 не визначено конкретних вимог до приміщень каси підприємства в частині рекомендацій щодо забезпечення схоронності грошових коштів при їх зберіганні і транспортуванні та рекомендацій щодо технічного укріплення і обладнання засобами охоронно-пожежної сигналізації приміщень кас підприємств, що були визначені Порядком ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 2.02.1995 р. № 21, що втратив чинність згідно з постановою Правління НБУ від 19.02.2001 р. № 72).

Для того, щоб виключити можливість несанкціонованого доступу до приміщення каси підприємства та для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування, підприємствам варто враховувати вимоги згаданих документів, а також окремі вимоги Правил з організації захисту приміщень банків в Україні (Вимоги до приміщень касового вузла), розробляти внутрішні інструкції, вимоги до приміщення каси.

Як правило, готівкові кошти та інші цінності підприємства (цінні папери, бланки суворої звітності, печатка підприємства і т. п.) зберігаються в сейфі або у закритій на ключ металевій шафі. Ключі повинні зберігатися у касирів, яким забороняється передавати стороннім особам або виготовляти невраховані дублікати. Враховані дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, скриньках тощо зберігаються у керівників підприємства. Періодично проводиться їх перевірка комісією.

Приміщення каси повинно бути ізольовано, а двері до приміщення під час здійснення касових операцій повинні бути замкнені зсередини. Несанкціонований доступ до приміщення каси забороняється.

Крім основних кас, що знаходяться у структурі бухгалтерії, в яких зберігається готівка та інші грошові цінності, в торговельних та інших підприємствах можуть бути операційні каси, обладнані реєстраторами розрахункових операцій (РРО (РК)), з допомогою яких друкуються і видаються чеки покупцям, ведеться облік прийнятої від них готівки.

У головній касі підприємства можуть зберігатися лише певні цінності (див. рис. 5.1).

Для ведення касових операцій наказом керівника призначається **матеріально-відповідальна особа – касир**, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей, попередньо ознайомивши його під розписку з Положенням № 148. На великому підприємстві касирів може бути декілька. На малому підприємстві (коли у штатному розписі посада касира відсутня) обов'язки касира може виконувати бухгалтер або інший працівник за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання з ним угоди про повну матеріальну відповідальність. Дозволяється покладення функцій касира на працівника іншого підприємства, залученого на підставі укладеної угоди на надання послуги з надання персоналу. Про це в письмовій формі обов'язково повідомляється установі банку, яка здійснює розрахунково-касове обслуговування підприємства.

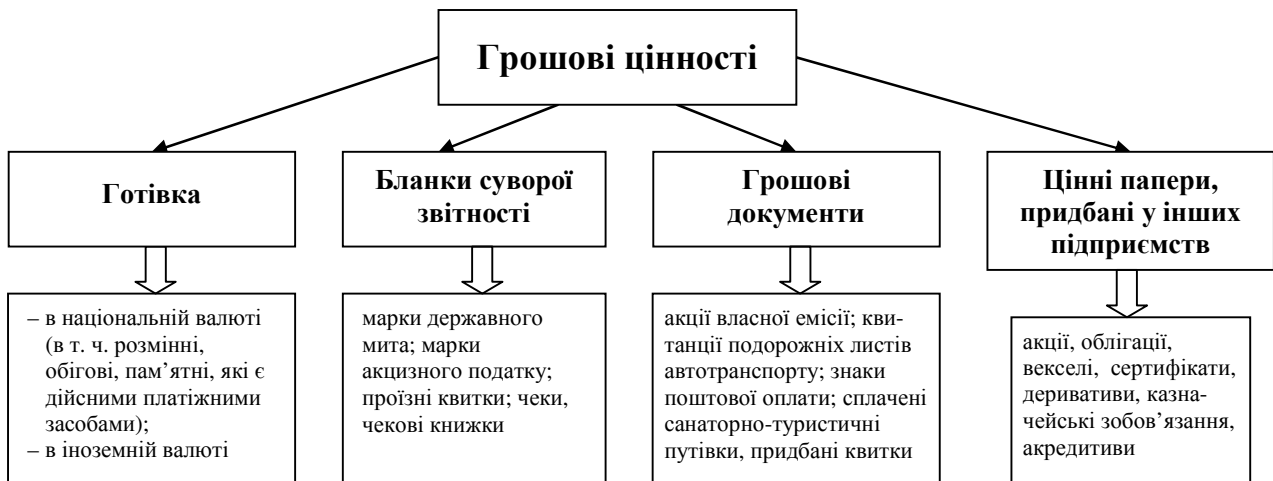


Рис. 5.1. Цінності, що можуть зберігатися у касі підприємства

Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам. У випадку раптової відсутності касира на роботі (з причини хвороби тощо) цінності, які знаходяться у нього під звітом, негайно перераховуються іншим касиром (або іншим працівником, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність). Цінності новому касиру передаються на основі наказу, виданого керівником, у присутності керівника та головного бухгалтера підприємства або в присутності комісії, призначеної керівником підприємства, про що складається відповідний акт.

У процесі практичної діяльності майже усі підприємства стикаються із готівковими розрахунками. **Готівкові розрахунки** – 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.

Готівкова виручка – сума фактично одержаної готівки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також від операцій, що безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна (включаючи основні засоби, нематеріальні активи, продукцію допоміжних та обслуговуючих виробництв).

Гранична сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами встановлена відповідним Положенням № 148 і складає 10 000 грн. Таке ж обмеження встановлене і для розрахунків через підзвітну особу (при придбанні матеріальних цінностей). Платежі понад зазначену граничну суму проводяться виключно в безготівковій формі. Кількість підприємств (підприємців), з якими здійснюють розрахунки протягом дня, не обмежується.

У разі здійснення підприємствами готівкових розрахунків з іншими підприємствами (підприємцями) понад установлену граничну суму, кошти в розмірі перевищення встановленої суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі на кінець дня платника готівки одноразово в день здійснення цієї операції, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Готівкові розрахунки між фізичною особою та підприємством (підприємцем) за товари (роботи, послуги) не мають перевищувати 50 000 гривень. Крім того, фізичні особи між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, можуть розраховуватися готівкою в розмірі не більше 50 000 гривень.

Фізичні особи мають право здійснювати розрахунки на суму, яка перевищує 50 000 гривень, шляхом перерахування коштів з поточного рахунку на поточний рахунок, унесення та/або перерахування коштів на поточні рахунки.

Обмеження не поширюються на:

- 1) розрахунки підприємств (підприємців) з бюджетами та державними цільовими фондами;
- 2) добровільні пожертвування та благодійну допомогу;
- 3) використання коштів, виданих на відрядження;
- 4) виплати, пов'язані з оплатою праці.

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

усі підприємства, які здійснюють готівкові розрахунки. Підприємства з урахуванням особливостей роботи зобов'язані розробити та затвердити **внутрішнім документом порядок розрахунку ліміту каси**. У розрахунку враховується строк здавання підприємством готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках, визначений відповідним договором банківського рахунку. Ліміт каси підприємства встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника. Якщо підприємство має відокремлені підрозділи, то для кожного з них при необхідності підприємство має право затвердити окремий ліміт. Установлений ліміт каси затверджується внутрішніми наказами (розпорядженнями) підприємства.

Підприємства, що розпочинають свою діяльність, на перші три місяці своєї роботи ліміт каси встановлюють відповідно до **прогнозних розрахунків**, який у двотижневий строк після закінчення перших трьох місяців їх роботи переглядається за фактичними показниками діяльності. У разі невстановлення ліміту залишку готівки в касі, він вважається нульовим, і вся готівка, яка перебуває в касі на кінець робочого дня, вважається понадлімітною.

Готівкова виручка, що перевищує встановлений ліміт каси, обов'язково здається до банків для її зарахування на банківські рахунки.

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

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

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, які належать до фонду оплати праці та здійснюються за рахунок готівкової виручки, понад установлений ліміт каси протягом **трьох робочих днів** з дня настання строків цих виплат у сумі, зазначеній у переданих до каси відомостях на виплату готівки (додаток 1 Положення № 148).

Щодо строків здавання підприємствами готівкової виручки для її зарахування на рахунки в банках, то вони визначаються підприємством відповідно до таких вимог:

- для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де є банки, – щодня (у день надходження готівки до їх кас);
- для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни), що встановлений правилами внутрішнього розпорядку і графіками змінності, не дає змогу забезпечити здавання готівки в день її надходження, – наступного дня за днем надходження готівкової виручки до каси;
- для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де немає банків, – не рідше, ніж один раз на 5 робочих днів.

Готівка не вважається понадлімітною, якщо вона:

- була здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт, в обслуговуючі банки не пізніше за наступний робочий день банку або використана підприємством наступного дня на потреби, пов'язані з діяльністю;
- надійшла в касу у вихідні або святкові дні і була здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт, в обслуговуючі банки на наступний робочий день банку і підприємства або була використана підприємством на наступний робочий день на потреби, пов'язані з діяльністю (п. 54 Положення № 148).

5.2. Документування та облік касових операцій

5.2.1. Документальне оформлення надходження грошових коштів в касу підприємства

Оприбуткування готівки в касу, тобто проведення суб'єктами господарювання обліку готівки в касі на повну суму її фактичних надходжень у касовій книзі / книзі обліку доходів і витрат здійснюється на підставі прибуткового касового ордеру (ПКО) форми КО-1 (див. рис. 5.2), виписаного в одному примірнику та зареєстрованого в Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, підписаного головним бухгалтером, або уповноваженими на це особами письмовим розпорядженням керівника підприємства, і касиром.

ТОВ «Євроленд» (найменування підприємства установи, організації)					
Прибутковий касовий ордер N 1 від "6" січня 2019 р.					
№ з/п	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума цифрами	Код цільового призначення	Примітки
1	311	311.1	2500,00		
Прийнято від <u>ПАТ «Райфайзен Банк Аваль»</u> Підстава: <u>отримано з банку по чеку 3333351</u>					
Сума <u>Дві тисячі п'ятсот</u> грн. 00 коп. (словами)					
Додатки: _____					
Головний бухгалтер <u>/Марущак/ Марущак К.І.</u> (підпис, прізвище, ініціали)					
Одержав касир <u>/Ковтун/ Ковтун Є.В.</u> (підпис, прізвище, ініціали)					

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 94455437

Л ТОВ «Євроленд»
(найменування підприємства установи, організації)

і **Квитанція**

н **до прибуткового касового ордеру N 1**
від "6" січня 2019 р.

і Прийнято від ПАТ «Райфайзен Банк Аваль»
 Підстава: отримано з банку по чеку 3333351

я Сума Дві тисячі п'ятсот
(словами) _____ грн.00 коп.

в М.П.

і Головний

р бухгалтер /Марущак/ Марущак К.І.
(підпис, прізвище, ініціали)

і Касир /Ковтун/ Ковтун Є.В.
(підпис, прізвище, ініціали)

з

у

Рис. 5.2. Приклад заповнення прибуткового касового ордеру

У ПКО зазначається сума (цифрами та прописом), від кого прийнято гроші та на якій підставі. При цьому особі, яка здає гроші, видається відривний корінець ПКО, підписаний головним бухгалтером та касиром із печаткою підприємства (якщо така наявна). Готівкові кошти можуть бути прийняті касиром за ПКО тільки в день його оформлення. Якщо в день оформлення ордеру особа, вказана у ПКО, не внесла гроші до кінця робочого дня, до закриття каси, то такий ПКО визнається недійсним і анулюється. Анульовані ПКО не знищуються, а передаються до бухгалтерії, де підшиваються в спеціальну папку анульованих документів і зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року, в якому вони були виписані і анульовані.

Підприємство зобов'язане розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі підприємства, у якому максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку). Для відокремлених підрозділів підприємства порядок оприбуткування готівки в касі встановлюється та доводиться внутрішніми документами підприємства.

Підставою для заповнення ПКО при отриманні коштів з банку є грошовий чек, заява на видачу готівки (Додаток 14, 11 до *Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні № 103 від 25.09.2018 р.*), що виписується на ім'я касира або іншої уповноваженої особи. Для одержання в банку чекової книжки необхідно заповнити заяву, в якій зазначається прізвище, ім'я, по батькові касира та

зразок його підпису. Заява повинна бути завірена печаткою підприємства, підписами керівника та головного бухгалтера. Після відповідної перевірки на заяві проставляється дозвільний напис уповноваженого працівника банку.

Чек заповнюється вручну або за допомогою технічних засобів. Суми, які слід отримати, пишуться словами, назви грошових одиниць – скорочено, копійки – цифрами. Суму слід писати із початку рядка без скорочень, вільне місце – прокреслювати. Підписуються чеки керівником підприємства та головним бухгалтером. Відбиток печатки клієнта на грошовому чеку не є обов'язковим. На корінці чеку вказується прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержати готівку.

Жодних виправлень у чеках не допускається. Якщо при заповненні чеку допущена помилка, у даному випадку і на чеку, і на корінці до нього слід зробити напис «анульовано» та виписати новий чек.

Грошові чеки дійсні протягом 10 календарних днів з дня їх виписування.

При надходженні готівки в касу з поточного рахунку банку на підприємстві до ПКО прикріплюється квитанція, яка дається банком одночасно із банківською випискою для підтвердження того, що грошові кошти, списані із поточного рахунку в банку, оприбутковані в касу підприємства.

5.2.2. Документування видачі грошових коштів із каси підприємства

Видача готівки з каси оформляється видатковим касовим ордером (ВКО) форми КО-2 (див. рис. 5.3), який підписує керівник і головний бухгалтер. У ВКО вказується сума отриманих грошових коштів (прописом: гривні – словами, копійки – цифрами). Якщо на доданих до ВКО документах, заявах, рахунках тощо є дозвільний напис керівника, то підпис керівника на ВКО не обов'язковий. Видача готівки з каси, що не підтверджена розписом одержувача у ВКО, для виведення залишку готівки в касі не приймається.

Типова форма № КО-2 <u>ТОВ «Євроленд»</u> (найменування підприємства (установи, організації))				Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 94455437			
ВИДАТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР від "6" січня 2019 р.							
№ з/п	Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума	Код цільового призначення	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8
1	1	6.01.2019	311	311.1	8000,00		
Видати Касиру Ковтун Є.В. _____ (прізвище, ім'я, по батькові)							
Підстава: для зарахування виручки від реалізації продукції на розрахунковий рахунок в банку _____							
Сума <u>Вісім тисяч грн. 00 коп.</u> _____ (словами)							
Додаток: _____							
Керівник <u>Сиренко В.А.</u> (підпис, прізвище, ініціали)				Головний бухгалтер <u>Марушак К.І.</u> (підпис, прізвище, ініціали)			
Одержав: <u>Вісім тисяч</u> _____ грн. <u>00</u> коп. (словами)							
<u>" 6 " січня 2019 р.</u>				Підпис одержувача <u>Ковтун</u>			
За паспорт серії МС 773773, виданий Тернопільським МВ УМВС України в Тернопільській області 03.04.00 р. (найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)							
Видав касир <u>Ковтун Є.В.</u> _____ (підпис, прізвище, ініціали)							

Рис. 5.3. Приклад заповнення видаткового касового ордера

У разі видачі готівки окремим фізичним особам (у тому числі працівникам підприємства) за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю касир вимагає пред'явити паспорт чи документ, що його замінює, записує його найменування, номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому касовому ордері або видатковій відомості про одержання готівки із

зазначенням одержаної суми (гривень – словами, копійок – цифрами), використовуючи чорнильну або кулькову ручку з чорнилом темного кольору. Якщо видаткова відомість складена на видачу готівки кільком особам, то одержувачі також пред'являють паспорти чи документи, що їх заміняють, і розписуються у відповідній графі документа.

При виведенні залишку готівки в касі не приймаються видаткові касові ордери або видаткові відомості, у яких видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Видачу готівки касир проводить тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Якщо видача готівки проводиться за довіреністю, оформленою у встановленому порядку згідно із законодавством України, у тому числі й особі, що не має змоги у зв'язку з хворобою або з інших поважних причин поставити підпис власноручно, то в тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку. У разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис «За довіреністю». Довіреність залишається в касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості.

Вибуття готівкових коштів з каси може відбуватися внаслідок таких подій:

- передача коштів в банківську установу для зарахування на поточний рахунок;
- виплати заробітної плати;
- виплати депонованих сум;
- виплати коштів за виконані роботи, надані послуги фізичним та юридичним особам;
- видачі коштів у підзвіт на відрядження або на придбання товарно-матеріальних цінностей;
- повернення коштів покупцю за раніше придбану продукцію;
- повернення фінансової допомоги, позики;
- здавання готівкових коштів структурним підрозділом до головної каси підприємства тощо.

Видача готівки з каси для здавання її до банку оформляється видатковим касовим ордером з відображенням такої касової операції в касовій книзі.

Документом, що свідчить про здавання виручки до банку, є:

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

У випадку, коли підприємство самостійно здає виторг до каси банку, заповнюється заява на переказ готівки (додаток 9 до *Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні № 103 від 25.09.2018 р.*) – верхня частина залишається в банку, інша (нижня) – квитанція, засвідчена підписами відповідальних осіб банку та відбитком печатки (штампа) банку повертається підприємству. На підставі квитанції оформляється видатковий касовий ордер для списання грошей з каси і запису в касовій книзі.

Здача виторгу інкасаторові відповідно до *Інструкції з організації інкасації коштів та перевезення валютних цінностей банків в Україні № 29 від 31.03.2017 р.* оформляється супровідною відомістю (додаток 7 до *Інструкції № 29*) у трьох екземплярах: 1-й екземпляр – в інкасаторську сумку, 2-й – інкасатору, 3-й залишається в касі підприємства (інкасатор розписується на цьому екземплярі та ставить штамп) і є підставою для списання коштів на підприємстві. На зворотному боці 1-го та 2-го екземплярів наводиться покупюрний опис грошей.

Операції з одночасної виплати грошових коштів декільком особам, зокрема на зарплату, відрядження, інші виплати, можна оформляти за допомогою відомості на виплату готівки.

У випадку виплати грошових коштів за допомогою відомості на виплату коштів, касир зобов'язаний: у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити відбиток штампа або зробити напис «Депоновано»; скласти реєстр депонованих сум; у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та неодержану суму коштів, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за видатковою відомістю і засвідчити напис своїм підписом. Якщо готівкові кошти видавалися не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться напис «Готівку за відомістю видав (підпис)». Потрібно також здійснити відповідний запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за видатковою відомістю. На титульній сторінці відомості зазначається загальна сума виданої і депонованої заробітної плати. За потреби в графі «Примітки» зазначаються реквізити пред'явленого документа.

Бухгалтер здійснює перевірку записів, зроблених касирами у видаткових відомостях, та підраховує видані і депоновані за ними суми. Депоновані суми підлягають здачі в банк.

Дані прибуткових та видаткових касових ордерів відображаються в касовій книзі типової форми КО-4 (див. рис. 5.4). Кожне підприємство веде одну касову книгу в національній валюті та окремо на кожен іноземну валюту.

Типова форма № КО-4

«Свроленд»

(найменування підприємства (установи, організації))

КАСОВА КНИГА
на 2019 р.

У цій книзі пронумеровано та прошнуровано **65** сторінок, опечатано печаткою
М.П. _____ Підпис
"04" січня 2019 р.

Каса за **"12" січня 2019 р.** Сторінка **3** Зразок 3, 5, 7, 9 та інших сторінок

Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток	Номер документа	Від кого отримано чи кому видано	Номер кореспондуючого рахунку, субрахунку	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
	Залишок на початок дня		1200,00	x					
5	Вертинов А.Р.	631	3200		Разом за день				
12	Голубов Р.Г.	372		2800	Залишок на кінець дня,			3200	2800
					у тому числі на зарплату			1600	x
					Касир <u>Ковтун</u> (підпис)				x
					Записи в касовій книзі перевірів і документи в кількості <u>Один</u> прибуткових та (словами)				
					<u>Один</u> видаткових одержав. (словами)				
					Бухгалтер <u>Марушак</u> (підпис)				

Рис. 5.4. Приклад заповнення касової книги

Касові ордери або документи, що їх замінюють, до передачі в касу реєструються бухгалтерією в Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

Можливі варіанти ведення Журналу за типовими формами № КО-3 або № КО-3а.

Після реєстрації касові ордери передаються бухгалтером у касу підприємства для виконання. Усі неоплачені протягом дня касові ордери повертаються до бухгалтерії. Касові документи після складання касиром звіту та його оброблення комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються в окремі папки та зберігаються відповідно до законодавства матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні.

Записи в касовій книзі здійснюються на підставі відповідної інформації з касових документів у 2-х примірниках (через копіювальний папір чорнилом темного кольору або за допомогою використання прикладних комп'ютерних програм при автоматизованій формі ведення бухгалтерського обліку).

Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – «Вкладні аркуші касової книги», залишаються у касовій книзі.

Другі примірники є відривними та є звітами касира. Перші й другі примірники нумеруються однаковими номерами.

Виправлення у касовій книзі забороняються. В разі їх наявності, вони завіряються підписами касира та головного бухгалтера підприємства або особи, яка його заміщує.

Після роздрукування вкладного аркуша касової книги та звіту касира, касир підписує їх і передає звіт касира разом з прибутковими та видатковими касовими документами до бухгалтерії під розпис у вкладному аркуші касової книги.

Записи в касовій книзі проводяться касиром за операціями одержання або видачі готівки за кожним ВКО і видатковою відомістю в день її надходження або видачі. За відсутності руху готівки в

касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день можуть не проводитися. В кінці робочого дня касир підсумовує операції, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня. Сторінки касової книги нумеруються автоматично в порядку зростання з початку року.

Під час складання електронного документа касової книги роздруковуються кожна з двох частин аркуша касової книги: «Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира». Водночас: у разі роздрукування «Вкладного аркуша касової книги» у кінці місяця автоматично роздруковується загальна кількість аркушів касової книги за цей місяць, а в разі роздрукування в кінці року – їх загальна кількість за рік.

Після закінчення календарного року (або залежно від потреби) вкладні аркуші касової книги формуються у підшивки в хронологічному порядку. Загальна кількість аркушів за рік засвідчується підписами керівника та головного бухгалтера підприємства – юридичної особи, а підшивки формуються в книгу, яка скріплюється печаткою підприємства.

Після закінчення календарного року касова книга в паперовій формі або на електронних носіях передається до архіву для зберігання протягом 36 місяців.

Для відображення касових операцій використовуються регістри: Журнал № 1 та Відомість 1.1, а при журнально-ордерній формі – Журнал-ордер № 1 та дебетова відомість до нього або аналогічні електронні регістри. Облік наявності та руху грошових коштів в касі підприємства ведеться на основі перевірених звітів касира та прикріплених до них документів (перевіряється відповідність залишків грошових коштів на кінець дня та початок наступного, правильність оформлення касових документів, наявність усіх підписів, правильність виведення загальних підсумків в касі за кожен день) за кредитовою ознакою – у Журналі № 1 (за кредитом рахунку 30 «Готівка») і Відомості 1.1 (за дебетом рахунку 30) або в електронних регістрах.

Загальний графік документообороту порядку ведення операцій з готівкою та схему бухгалтерського обліку касових операцій наведено у табл. 5.1 та на рис. 5.5.

Таблиця 5.1. Графік документообігу касових операцій

№п/п	Документ	Створення документа			Перевірка документа			Обробка документа			Здавання до архіву			
		Кількість примірників	Відповідальний		Строк виконання	Відповідальний		Строк подання	Виконавець	Строк виконання	Подальше проходження документа	Виконавець	Строк виконання	Місце і строк зберігання
			За оформлення	За виконання		За здавання	За перевірку							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Прибутковий касовий ордер	1	Бухгалтер	Бухгалтер	У момент отримання готівкових коштів	Бухгалтер	Головний бухгалтер	День отримання готівкових коштів	Головний бухгалтер	Щодня	Складання журналу № 1 або електронного регістру	Головний бухгалтер	Після закінчення кварталу	Бухгалтерія, 3 роки
2	Видатковий касовий ордер	1			У момент видачі готівкових коштів			День видачі готівкових коштів						
3	Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів	1			Після завершення операції видачі або приймання коштів			День отримання або видачі готівкових коштів						
4	Касова книга (звіт касира)	1			Щодня			День отримання або видачі готівкових коштів						

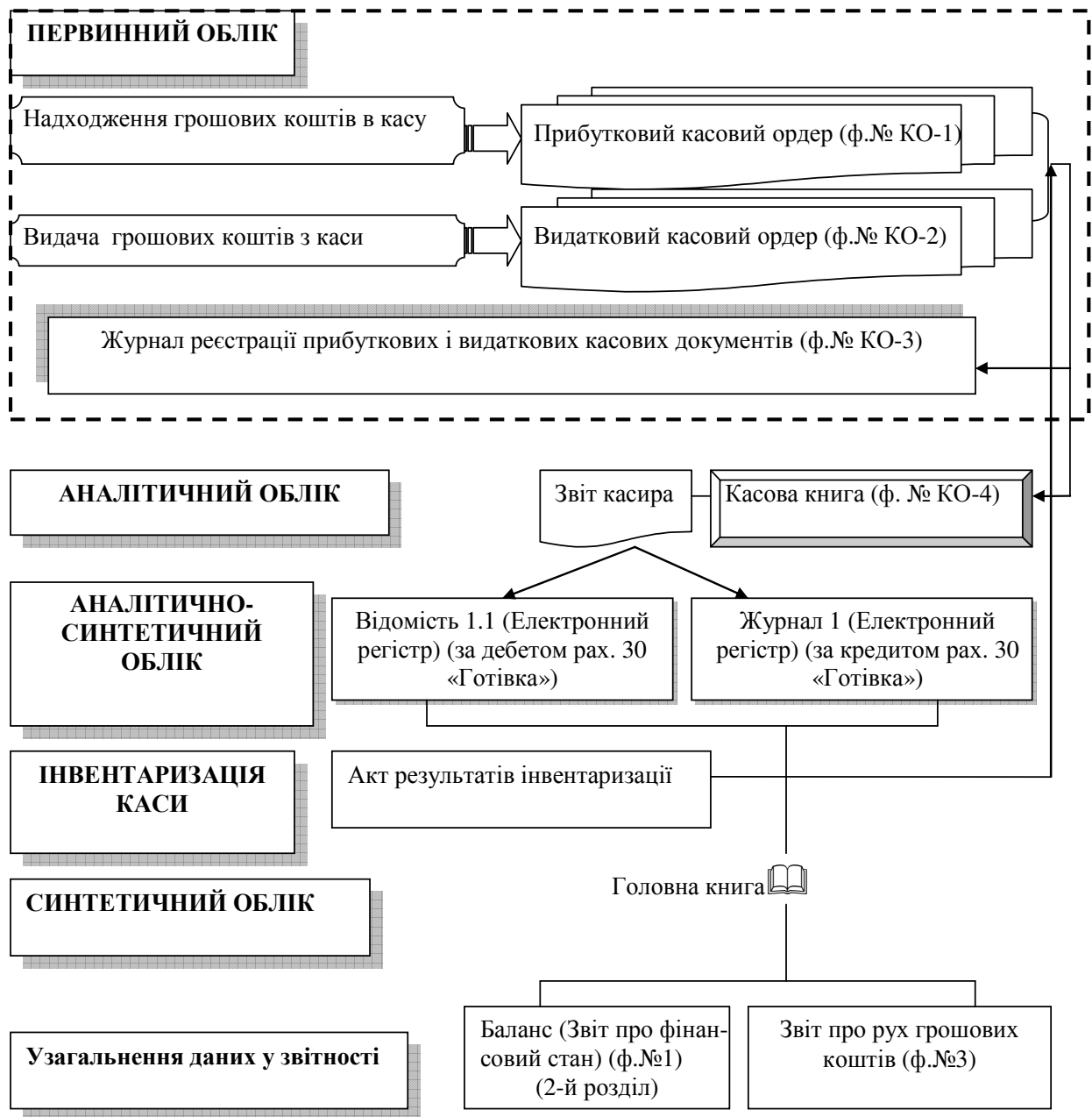


Рис. 5.5. Обліковий цикл відображення касових операцій

5.2.3. Бухгалтерський облік операцій з готівковими грошовими коштами

Узагальнена інформація про наявність і рух грошових коштів у касі підприємства відображається на рахунку **30 «Готівка»**, що має такі субрахунки:

- 30.1 «Готівка в національній валюті»;
- 30.2 «Готівка в іноземній валюті».

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

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

В таблицях 5.2 та 5.3 представлені типові бухгалтерські записи з обліку готівкових коштів в касі підприємства.

Таблиця 5.2. Кореспонденції за дебетом рахунку з обліку готівки

№ п/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Повернення об'єктом інвестування скоріше здійснених фінансових інвестицій	ПКО	30	14
2	Повернено готівкою довгострокову заборгованість	ПКО	30	18
3	Передано гроші з операційної каси в головну касу підприємства	ПКО	30	30
4	Одержано гроші з банку в касу	ПКО	30	31
5	Перераховано гроші для придбання або продажу іноземної валюти	ВКО, банківська виписка	33	31
6	Одержано готівку в погашення одержаних раніше векселів	ПКО	30	34
7	Одержано готівку від покупця в оплату раніше відпущеної продукції, товарів, послуг	ПКО	30	36
8	Одержано гроші від винної особи, підзвітних осіб, працівників в погашення раніше виданої безвідсоткової позики	ПКО	30	37
9	Отримано готівкою безповоротну фінансову допомогу	ПКО	30	42
10	Надходження від повторного продажу акцій власної емісії або продано частку власника в капіталі підприємства	ПКО	30	45
11	Погашено заборгованість за внесками засновників до статутного капіталу	ПКО	30	46
12	Отримано готівкою цільове фінансування з бюджету, а також кошти пайовиків	ПКО	30	48
13	Отримано в касу довгострокову позику	ПКО	30	50
14	Оприбутковано фінансову допомогу на зворотній основі	ПКО	30	55
15	Оприбуткована в касу короткострокова позика банку	ПКО	30	60
16	Повернено зарплату, надлишково видану працівникам	ПКО	30	66
17	Одержано гроші від наймачів квартир чи орендарів нежитлових приміщень	ПКО	30	68
18	Надійшла в касу виручка від продажу товарів у роздрібній торгівлі	ПКО	30	70
19	Одержано готівкою штрафи, пені, неустойки за невиконання господарських договорів	ПКО	30	71
20	Одержано готівкою дивіденди від інших підприємств	ПКО	30	73
21	Одержано доходи від реалізації фінансових інвестицій	ПКО	30	74

Таблиця 5.3. Кореспонденції за кредитом рахунків каси та інших коштів

№ п/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Сплачено за придбані акції або облігації інших підприємств	ВКО, договір	14	30
2	Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів	ВКО, рахунок, акт виконаних робіт, договір	15	30
3	Передано гроші з каси в банк	ВКО, заява на переказ готівки	31	30
4	Зараховано на поточний рахунок виручку, видану з каси інкасатору (придбана, або продана валюта)	Банківська виписка	31	33
5	Передано гроші інкасатору	ВКО, супровідна відомість	33	30
6	Видано готівкою безвідсоткову позику працівнику, видано під звіт готівку, виплачено аліменти	ВКО, договір, розрахунок	37	30
7	Проведено передоплату на газети і журнали	ВКО, квитанції	39	30

1	2	3	4	5
8	Сплачено готівкою за викуплені підприємством акції власної емісії	ВКО, Протокол зборів засновників	45	30
9	Оплата за рахунок коштів фонду цільового фінансування	ВКО	48	30
10	Погашено готівкою довгострокову позику банку	ВКО, договір позики	50	30
11	Погашено готівкою заборгованість за раніше виданим векселем	ВКО, вексель, договір	51	30
12	Погашено готівкою довгострокові зобов'язання з оренди	ВКО, рахунок, договір	53	30
13	Погашено готівкою інші довгострокові зобов'язання	ВКО, рахунок, акт виконаних робіт, договір	55	30
14	Погашено короткострокову позику банку готівкою	ВКО, договір позики	60	30
15	Погашено готівкою поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	ВКО, договір, акт, рахунок	61	30
16	Погашено готівкою раніше виданий короткостроковий вексель	ВКО, вексель	62	30
17	Погашено готівкою заборгованість перед постачальниками і підрядниками	ВКО, рахунок, акт, договір	63	30
18	Погашено готівкою заборгованість за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням	ВКО, відомість	65	30
19	Виплачено зарплату працівникам підприємства	ВКО, відомість на виплату грошей	66	30
20	Видано працівникам проїзні квитки в рахунок заробітної плати	Накладна на передачу, відомість	66	33
21	Виплачено дивіденди засновникам	ВКО, Протокол зборів засновників	67	30
22	Погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами	ВКО, рахунок, акт, договір	68	30
23	Повернено страхувальнику страхові платежі у разі дострокового припинення дії договору страхування	ВКО, договір	76	30
24	Оплачено готівкою витрати на малих підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	ВКО, відомість	84,85	30
25	Оплачено готівкою відповідні витрати на підприємствах, що не використовують рахунки класу 8	ВКО, відомість	91, 92, 93, 94, 95, 97	30

5.2.4. Порядок проведення інвентаризації каси та відображення її результатів в обліку

З метою контролю наявності та обігу готівки в касі та контролю за схоронністю готівкових коштів на підприємствах проводять інвентаризацію у випадках, визначених керівником, а саме: наприкінці року, в разі зміни матеріально-відповідальної особи (касира) тощо. Часто інвентаризація носить раптовий характер (без попередження), особливо, якщо наявні відокремлені підрозділи, які проводять касові операції (підрозділ має окрему касу).

Перед інвентаризацією каси керівник видає наказ, у якому:

- призначає відповідну комісію (у випадку, якщо не створена постійно діюча комісія);
- зазначає період, в який буде перевірка;
- визначає осіб, на яких покладено виконання наказу;
- доручає матеріально-відповідальній особі (далі – МВО), тобто касиру, та бухгалтерії підготувати всі касові документи і програми (у разі автоматизованого ведення касової книги (касових документів) в електронному варіанті).

До початку інвентаризації всі касири (інші МВО, які відповідають за збереження коштів) дають розписку (додаток 7 до Положення № 148). Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії та у присутності МВО (касира).

Як правило, інвентаризацію каси проводять на початку або наприкінці робочого дня: коли в касовій книзі проведено записи щодо всіх касових операцій. Проведення інвентаризації каси під час робочого дня вимагає отримання від касира звіту довільної форми за касовими операціями за поточний день, де наводиться інформація про рух готівки протягом дня на підставі даних з касових документів та інформації з РРО (та/або книги обліку розрахункових операцій (далі – КОРО).

Інвентаризацію готівкових грошей та інших документів в касі проводять у такій послідовності:

1. Готівку покупорно і помонетно перераховують і звіряють із записами в касовій книзі (або в електронному її варіанті) та звітом за поточний день (якщо інвентаризацію проводять посеред робочого дня) – кінцеве сальдо за касовою книгою на початок дня, у який проводиться інвентаризація, плюс (мінус) суми за наявними прибутковими (видатковими) касовими ордерами за цей же день. Якщо наявні операційні каси, де використовують РРО або розрахункові книжки (далі – РК), то суму готівки у місці розрахунків звіряють з даними денного звіту (Х-звіту) з РРО або з даними в РК та КОРО (при використанні РК). Якщо РРО використовують також для розрахунків за допомогою банківських платіжних карток, то перед початком інвентаризації друкується реєстр сліпів або квитанцій платіжного терміналу. Зазначені там суми додаються до суми наявних готівкових коштів. Звіряють також і суми «Службового внесення» в РРО та РК із фактичними записами в касовій книзі про видачу готівки з основної каси в операційну.

2. Перевіряють наявність інших цінностей та грошових документів, які зберігаються в касі (поштові марки, чекові книжки тощо).

3. Перевіряють оприбуткування готівкових надходжень до каси за повнотою та своєчасністю проведення операцій. Для цього використовують дані з касової книги та відповідних прибуткових касових ордерів (далі – ПКО). При використанні РРО чи РК у розрахункових операціях необхідно перевірити і правильність та своєчасність виконання записів про рух готівки та суми розрахунків готівки в КОРО (підклеювання фіскальних звітних чеків на відповідних сторінках книги, щоденне виконання записів).

4. Встановлюють правильність, своєчасність та повноту здачі готівки до банку згідно з видатковими касовими ордерами (далі – ВКО), інкасаторськими квитанціями та виписками з банку. Перевіряють, чи всі документи, які засвідчують рух готівки між підприємством та банком, наявні в бухгалтерії підприємства. Визначають правильність оприбуткування в касу готівки, отриманої з банківського рахунка підприємства.

5. Перевіряють правильність та своєчасність оформлення касових документів. Встановлюють, чи зазначено всі обов'язкові реквізити, правильність кореспонденції рахунків за касовими документами. Визначають чи всі квитанції від ПКО видано особам, що вносили кошти, чи правильно ведеться касова книга, журнали реєстрації ордерів та Книга обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей. Звертають увагу на своєчасність депонування невикористаних сум заробітної плати.

6. Перевіряють дотримання обмеження в 10000 грн. на готівкові розрахунки згідно з Положенням № 148.

7. Перевіряють, чи достовірно і правильно визначено та встановлено ліміт каси підприємства. Визначають необхідність його перегляду у зв'язку зі зміною законодавства (зміною щодо правил встановлення ліміту каси до Положення № 148), або ж, розміру готівкового обігу підприємства. Встановлюють випадки понадлімітного залишку грошей в касі за звітний період.

8. Визначають, чи в усіх випадках своєчасно та в повному обсязі було відзвітовано і повернуто невикористаний залишок за виданими під звіт авансами. Перевіряють, чи немає непогашеної заборгованості перед працівниками за надавансними сумами (власними коштами працівників, які вони використали у відрядженнях чи для господарських потреб підприємства (придбання товарів, оплата виконаних робіт чи одержаних послуг) за дорученням керівника).

9. При застосуванні комп'ютерних програм, перевіряють правильність роботи програм, які призначені для створення та оброблення касових документів, зокрема, правильність обов'язкових реквізити.

Після завершення інвентаризації комісія складає Акт про результати інвентаризації наявних коштів (додаток 7 до Положення № 148) у двох примірниках, які підписують члени інвентаризаційної комісії та МВО (касири). Один з примірників Акта передають до бухгалтерії, а інший залишається у касира (МВО). Якщо інвентаризацію каси проводять у зв'язку зі зміною МВО (касира), акт складають у трьох примірниках. Один – для бухгалтерії, другий – МВО, що здала цінності, а третій – МВО, яка прийняла

цінності. Наприклад, якщо підприємство окрім власне каси підприємства має дві операційні каси (РРО), інвентаризація проводиться в кожній касі окремо та оформляється окремими (трьома) актами.

Після закінчення інвентаризації комісія повинна провести засідання, під час якого розглянути результати інвентаризації та оформити їх протоколом.

Керівник підприємства затверджує акт і протокол та приймає рішення стосовно нестачі або лишків готівки (зазначається в акті). На підставі цих документів бухгалтер робить записи в обліку.

Такі ж правила інвентаризації можна застосувати і до інвентаризації каси в іноземній валюті, оскільки іншого порядку чинним законодавством не передбачено. При цьому перевіряють кожну інвалюту окремо. Готівка в іноземній валюті заноситься до актів інвентаризації (окремих актів) із зазначенням назви і суми іноземної валюти, курсу Нацбанку на день інвентаризації, суми іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України.

Відображення в обліку результатів інвентаризації каси проходить в такому порядку.

Готівкові грошові кошти, що зберігаються в касі, але не підтверджені касовими документами, вважаються лишком готівки в касі (п. 46 Положення № 148). У цьому випадку в акті інвентаризації зазначається сума лишку і з'ясовуються обставини її виникнення. В акті інвентаризації зазначають пояснення МВО щодо виявлених лишків. На суму лишку готівки виписують ПКО – оприбутковують в касі та зараховують ці кошти в дохід підприємства (Д-т 30.1 «Готівка в національній валюті» – К-т 71.8 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»).

У разі виявлення під час інвентаризації нестачі в акті інвентаризації зазначають суму нестачі і з'ясовують обставини її виникнення, отримавши пояснення від МВО. Як правило, винна в нестачі особа – це касир (інша МВО) (крім випадків крадіжки, пожежі, інших надзвичайних ситуацій), який за договором про повну матеріальну відповідальність має відшкодувати всю суму нестачі.

Нестачу готівкових грошових коштів відображають за дебетом субрахунка 94.7 «Нестачі і втрати від псування цінностей» та кредитом субрахунка 30.1 «Готівка в національній валюті». До встановлення винної особи такі суми нестач готівки додатково відображають ще й в позабалансовому обліку, а саме на рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей». Після встановлення винної особи суму на згаданому рахунку списують і показують на таку саму суму виникнення дебіторської заборгованості (Д-т 37.5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків») та іншого операційного доходу (К-т 71.6 «Відшкодування раніше списаних активів»).

Внесення винною особою до каси нестачі готівки відображають проведенням Д-т 30.1 – К-т 37.5. Якщо ж за рішенням касира (МВО) та керівництва таку суму буде утримано із зарплати (після сплати податків і зборів), то проведення буде Д-т 66.1 «Розрахунки за заробітною платою» – К-т 37.5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Якщо ж МВО так і не встановили (можливо, при крадіжці, пожежі, іншій форсмажорній обставині), то, відповідно, згаданих вище проведення (за відшкодуванням завданих збитків) не відображають, а суму з рахунка 072 списують.

Особливості визначення розміру збитків у разі необхідності обґрунтування наявності або встановлення фактів розкрадання, нестачі, знищення (псування) майна, завданих *державним суб'єктам господарської діяльності* визначено Методикою оцінки майна № 1891 від 10.12.2003 р. (далі – Методика № 1891). Як правило, розмір завданої шкоди встановлюється незалежним оцінювачем на підставі складеного Акту оцінки збитків. При встановленні фактів неправомірних дій з коштами згідно з п. 110 Методики № 1891 проводиться стандартизована оцінка збитків завдання майнової шкоди шляхом збільшення суми викрадених (знищених тощо) грошових коштів на коефіцієнт, що розраховується на підставі встановлених Національним банком облікових ставок за період починаючи з дати завдання майнової шкоди до дати оцінки.

У цьому випадку шкода розраховується за кожен день від дати завдання шкоди до дати оцінки (відшкодування шкоди чи подання позову до суду), включаючи зазначені дати.

Приклад. 20.09.2019 р. проведеною інвентаризацією у касі підприємства виявлено нестачу коштів на суму 5000 грн.

Винна особа відшкодовує шкоду (вносить нестачу в касу) 15.10.2019 р.

Облікова ставка Нацбанку України за період з 07.09.2018 р. по 25.10.2018 р. була незмінною і становила 18 % річних (Рішення Правління Національного банку України від 06 вересня 2018 року № 593-рш «Про розмір облікової ставки»).

Період з дати завдання майнової шкоди включно (20.09.2018 р.) до дати оцінки включно (15.10.2018 р.) становив 26 календарних днів.

Щоденний розмір облікової ставки – 0,04931507% (18% : 365).

Коефіцієнт індексації – 1,28219178% (18% : 365 × 26).

Сума збитку – 5064,11 грн. [(5000 × 18% : 365 × 26) / 100% + 5000].

Отже, винна особа повинна внести до каси суму збитку – 5064,11 грн.

Визначена сума збитку документується Актом за формою додатка 21 до Методики № 1891.

5.3. Облік операцій на поточному рахунку в національній валюті

5.3.1. Банківські рахунки, їх види, порядок відкриття та закриття

Відповідно до діючого законодавства України всі підприємства зобов'язані зберігати вільні грошові кошти на рахунках в установах банків, які є фінансовими посередниками у здійсненні безготівкових розрахунків між суб'єктами господарювання та фізичними особами.

Згідно з Законом України № 2346-III від 05.04.2001 р. «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» банки відкривають своїм клієнтам *поточні, вкладні (депозитні) рахунки та рахунки умовного зберігання (ескроу)*.

Поточний рахунок – рахунок, що банк відкриває клієнту на договірній основі для зберігання грошей та для здійснення всіх видів операцій за цим рахунком відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Вкладний (депозитний) рахунок – рахунок, що банк відкриває клієнту на договірній основі для зберігання грошей, які клієнт передає банку в управління на встановлений термін та під визначений процент відповідно до умов договору.

Рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх особі (особам), вказаній (вказаним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором.

Банки відкривають своїм клієнтам рахунки в національній та іноземній валюті. Як правило, поточні рахунки в іноземній валюті є «мультивалютними», тобто на них можуть обліковуватись кошти клієнта в різних валютах.

Також є *спеціальні види поточних банківських рахунків* з особливими вимогами до їх відкриття та використання, наприклад: рахунки для формування зареєстрованого статутного капіталу підприємства; рахунки типу «Н» і «П», що відкриваються представництвам нерезидентів, дипломатичним установам тощо; рахунки нерезидентів-інвесторів; поточні рахунки для угоди про спільну діяльність (без створення юридичної особи) тощо. Окремо слід зазначити про карткові рахунки (картрахунки), коштами на яких можна розпоряджатися за допомогою платіжної картки.

Зараз *не існує законодавчих обмежень щодо кількості рахунків*, які можна відкривати у банках. Виняток становлять рахунок для формування статутного капіталу (кожне підприємство може відкрити лише один такий рахунок) та поточного рахунку, що відкривається для угоди про спільну діяльність без створення юридичної особи (також лише один рахунок).

Порядок відкриття банківських рахунків регламентовано Інструкцією про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків –резидентів і нерезидентів № 492 від 12.11.2003 року (далі – Інструкція № 492). Договір щодо відкриття банківського рахунку укладається в письмовій формі.

Для відкриття поточного рахунку юридичної особи потрібно подати до банку заяву про відкриття поточного рахунку (додаток 2 до Інструкції № 492), підписану керівником або іншою уповноваженою особою (при цьому дата, вказана на такій заяві, вважається днем відкриття поточного рахунку); копію належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту / засновницького договору / установчого акта / положення). Юридичні особи, установчі документи яких оприлюднені на порталі електронних сервісів *Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань* (далі – ЄДР), установчий документ у паперовій формі не подають. Банки вимагають зразки підписів осіб, яким надане право розпоряджатися коштами на рахунку підприємства та підписувати розрахункові документи: *першого підпису* – керівника або уповноваженої ним особи, *другого підпису* – головного бухгалтера чи іншої уповноваженої особи.

Банки та інші фінансові установи зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунку платника податків – юридичної особи, у тому числі відкритого через його відокремлені підрозділи, чи самозайнятої фізичної особи до контролюючого органу, в якому обліковується платник податків, у день відкриття/закриття рахунку.

Контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня з дня отримання повідомлення від фінансової установи про відкриття рахунка зобов'язаний направити повідомлення про взяття рахунка на облік або відмову у взятті контролюючим органом рахунка на облік із зазначенням підстав.

Якщо контролюючий орган не направив повідомлення про відмову у взятті рахунка на облік, такий рахунок вважається взятим на облік у контролюючому органі за мовчазною згодою – у час та дату отримання фінансовою установою повідомлення (квитанції) контролюючого органу про підтвердження факту прийняття повідомлення до оброблення. Датою початку видаткових операцій за рахунком платника податків у банках та інших фінансових установах є дата отримання банком або іншою фінансовою установою повідомлення контролюючого органу про взяття рахунка на облік у контролюючих органах або дата, визначена як дата взяття на облік у контролюючому органі за мовчазною згодою (ст. 69 ПКУ).

Під час відкриття **поточного рахунку для формування (статутного або складеного капіталу, пайового або неподільного фонду)** суб'єкта господарювання – юридичної особи подаються:

- заява про відкриття поточного рахунку (додаток 2 до Інструкції № 492), що підписана особою, уповноваженою на відкриття рахунку засновниками (учасниками) новостворюваної юридичної особи;
- один примірник оригіналу установчого документа або його копія, засвідчена нотаріально. У разі відкриття рахунку для формування (статутного капіталу) акціонерного товариства замість установчого документа подається договір/рішення про створення акціонерного товариства або його копія, засвідчена нотаріально;
- рішення засновників (учасників) про визначення особи, якій надається право відкриття та розпорядження рахунком новостворюваної юридичної особи, що оформляється у формі довіреності, посвідченої нотаріально [якщо хоча б одним із засновників (учасників) є фізична особа]. Замість оригіналу довіреності до банку може бути подана її копія, засвідчена нотаріально.

На цей рахунок зараховуються кошти засновників (учасників) для формування статутного або складеного капіталу, пайового або неподільного фонду новостворюваної юридичної особи до її державної реєстрації як юридичної особи. Цей рахунок починає функціонувати як поточний тільки після одержання банком документів, передбачених Інструкцією № 492, та отримання банком повідомлення-відповіді або корінця повідомлення про взяття рахунку на облік контролюючим органом за місцезнаходженням суб'єкта господарювання – юридичної особи. У разі відмови в державній реєстрації суб'єкта господарювання – юридичної особи кошти повертаються засновникам (учасникам), а рахунок закривається на підставі письмового звернення із зазначенням підстав закриття рахунку, підписаного особою, уповноваженою засновниками (учасниками) новостворюваної юридичної особи на закриття рахунку. Якщо засновником (учасником) суб'єкта господарювання є одна особа, то письмове звернення із зазначенням підстав закриття рахунку підписується цією особою або уповноваженою нею особою.

Поточні рахунки підприємства можуть бути закриті: на підставі заяви клієнта; на підставі рішення відповідного органу, на який згідно із законом покладено функції щодо припинення діяльності юридичної особи або припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця (за заявою ліквідатора, голови або члена ліквідаційної комісії, управителя майна тощо); у разі смерті власника рахунку – фізичної особи та фізичної особи – підприємця (за заявою третьої особи, зокрема спадкоємця); на інших підставах, передбачених законодавством України або договором між банком і клієнтом.

Банк закриває поточний рахунок юридичної особи на підставі документа, виданого державним реєстратором в порядку, який підтверджує державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Закриття поточного рахунку за бажанням клієнта здійснюється на підставі його заяви про закриття поточного рахунку, складеної у довільній формі із зазначенням таких обов'язкових реквізитів: найменування банку; найменування (прізвища, ім'я, по батькові), ідентифікаційного коду за ЄДР (ідентифікаційного номера) власника рахунку; номера рахунку, який закривається.

Заява про закриття поточного рахунку юридичної особи підписується керівником юридичної особи або іншою уповноваженою на це особою.

Банк за наявності коштів на поточному рахунку, який закривається на підставі заяви клієнта, здійснює завершальні операції за рахунком (з виконання платіжних вимог на примусове списання, або стягнення коштів, виплати коштів готівкою, перерахування залишку коштів згідно з дорученням клієнта тощо).

Датою закриття поточного рахунку вважається наступний після проведення останньої операції за цим рахунком день. У день закриття поточного рахунку банк зобов'язаний видати клієнту довідку про закриття рахунку.

5.3.2. Форми безготівкових розрахунків

Банк за допомогою поточного та інших рахунків здійснює безготівкові розрахунки підприємства з іншими юридичними та фізичними особами. Основним документом, що регламентує порядок і форми проведення безготівкових розрахунків підприємств, є *Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті № 22 від 21.01.2004 року* (далі – Інструкція № 22). За її правилами розрахункові операції можуть здійснюватися із застосуванням різних форм безготівкових розрахунків, зокрема:

- платіжного доручення (додаток 2 до Інструкції № 22);
- платіжної вимоги-доручення (додаток 3 до Інструкції № 22);
- платіжної вимоги (додаток 4 до Інструкції № 22);
- розрахункового чека (додаток 5, 6 до Інструкції № 22);
- спеціальних платіжних засобів, зокрема платіжних карток (у тому числі корпоративних платіжних карток);
- акредитиву.

Безготівкові розрахунки проводяться банком на підставі *розрахункових документів*. До них належать документи, що містять доручення та/або вимогу про перерахування коштів з рахунку платника на рахунок отримувача. Усі розрахункові документи мають бути складені за типовою формою, наведеною в додатках до Інструкції № 22. Розрахункові документи складаються у такій кількості екземплярів, щоб забезпечити всіх учасників безготівкових розрахунків, але не менше двох примірників. Перший примірник розрахункового документа має містити відбиток печатки (реквізит не є обов'язковим) і підписи уповноважених осіб підприємства. При цьому підписи повинні відповідати зразкам, наведеним у банківській картці.

Якщо у підприємства є технічна можливість, то можна подавати в банк розрахункові документи не тільки на паперових носіях, але й у вигляді електронних розрахункових документів, використовуючи при цьому системи дистанційного обслуговування (програми-системи: «Клієнт – Банк», «Клієнт – Інтернет – Банк» тощо).

Розрахункові документи банк виконує згідно із черговістю їх надходження і виключно в межах залишку коштів на рахунку клієнта, якщо інше не встановлено договором між банком і клієнтом.

Дата валютування – дата, указана платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки, починаючи з якої кошти, переказані платником отримувачу, переходять у власність останнього. Якщо таку дату буде вказано, то кошти, перераховані з рахунку платника, не зараховуватимуться на рахунок отримувача до настання дати валютування, указаній в платіжному дорученні. До цієї дати сума переказу обліковується на рахунках банку, у якому обслуговується отримувач, або в установі – члені платіжної системи.

Найбільш поширеною формою розрахунків є розрахунки з використанням платіжних доручень.

Платіжне доручення – це розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку вказаної суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача. Платіжне доручення банк приймає до виконання, якщо зазначена у ньому сума не перевищує залишок на рахунку платника. Якщо на рахунку відсутні кошти або їх недостатньо, то банк може прийняти таке платіжне доручення лише в тому випадку, якщо це передбачено договором між банком і платником. Така операція називається *овердрафтом* – короткостроковим кредитом банку для здійснення поточних платежів. У разі укладення договору на користування овердрафтом клієнт може здійснювати платіж на будь-яку суму, незалежно від залишку коштів на рахунку, але не більш ніж максимальна сума овердрафту. Якщо власних грошей у клієнта не вистачає, банк оплачує суму, якої не вистачає, за рахунок власних коштів, а при найближчому надходженні грошей на рахунок клієнта знімає її.

Існує декілька способів подання платіжних доручень: 1) вручну; 2) заповнення бланку платіжного доручення з допомогою технічних засобів та надсилання його до банку електронною поштою (не виходячи з офісу). Це забезпечується завдяки електронній системі «Клієнт-банк». Поставити на платіжному дорученні електронний підпис і відправити її до банку можна лише з того комп'ютера, на якому встановлено систему «Клієнт-банк»; 3) здійснення платежу за допомогою системи «Інтернет-банкінг». Ця система дозволяє, перебуваючи в будь-якому місці, стежити за

станом поточного рахунку, а також здійснювати платежі. Доступ до рахунку забезпечується за допомогою «Інтернет-браузера», а електронні цифрові підписи можна зберігати на будь-якому зовнішньому носіїві.

Платіжне доручення оформляється платником за формою, наведеною в додатку 2 до Інструкції № 22. Банк платника приймає платіжне доручення до виконання протягом 30 календарних днів з дати його виписки. День оформлення платіжного доручення не враховується.

У платіжному дорученні повинні бути заповнені всі обов'язкові реквізити, а саме: номер документа, дата складання, найменування відправника й отримувача, номер рахунку, назви банків відправника й отримувача, номер рахунку отримувача, сума цифрами і прописом, призначення платежу, підписи уповноважених осіб, печатки (реквізит не є обов'язковим). Заповнювати платіжне доручення потрібно українською мовою за допомогою комп'ютера, допускаються також записи вручну кульковою ручкою із чорнилом темного кольору.

З 05.08.2019 номер банківського рахунку формується за стандартом IBAN (International Bank Account Number – міжнародний номер банківського рахунку) та складає 29 літеро-цифрових символів. Вони умовно поділяються на дві групи. Перші 10 знаків – код країни, контрольне число й код банку. Зокрема, перші дві літери UA вказують на код країни, у цьому випадку це Україна. Наступні за кодом країни два символи – контрольні, вони призначені для перевірки достовірності рахунку й захищають інформацію від помилок під час внесення даних. Наступні шість цифр – код МФО банку. Друга група символів, що складається з 19 знаків, – безпосередньо номер рахунку клієнта банку. Причому, перші в цій групі п'ять нулів, як правило, доповнюють IBAN до 29 знаків, а останні 14 символів є безпосередньо номером рахунку.

Приклад заповнення платіжного доручення при здійсненні розрахунків між підприємствами наведено на рис. 5.6.

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ N <u>22</u>		0410001	
від "15" січня 2019 _ р.		Одержано банком "___" _____ 2019 р.	
Платник ТОВ «Свроленд»	Код 94455437	Банк платника	Код банку
ПАТ «Райффайзен Банк «Аваль» у м. Тернопіль	306878	ДЕБЕТ рах. №	СУМА
Отримувач Приватне підприємство «Альфа»	Код 77421315	КРЕДИТ рах. №	120000,00
Банк отримувача	Код банку		
ПАТ КБ «Приватбанк» у м.Київ	305299	26001513556412	
Сума словами			
Сто двадцять тисяч грн. 00 коп.			
Призначення платежу			
Аванс за підрядні послуги згідно рахунку №14/2 від 30.12.2018 р., у т.ч. ПДВ 20 000,00 грн.			
ДР Сиренко			
М.П. Підписи Сиренко	Проведено банком		
Марущак	"___" _____ 2019 р.		
	Підпис банку		

Рис. 5.6. Платіжне доручення на оплату послуг

Розрахунки із використанням платіжних вимог. Платіжна вимога – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або – у разі договірної списання – отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без узгодження із платником переказ певної суми коштів із рахунку платника на рахунок отримувача.

Відповідно до Цивільного кодексу України кошти можуть бути списані з рахунка клієнта без його розпорядження тільки на підставі рішення суду (примусове списання), а також у випадках, передбачених у договорі між банком і клієнтом (договірне списання). Таким чином, списання коштів на підставі платіжних вимог носить обмежений характер.

Під примусовим списанням розуміється списання коштів, здійснюване стягувачем без згоди платника на підставі встановлених законодавством виконавчих документів у випадках, передбачених законом.

За договором між банком і клієнтом банк може списувати з рахунка клієнта грошові кошти без подання платіжного доручення. При цьому в договорі вказуються умови, за яких банк здійснює договірне списання, номер рахунку платника, назва отримувача, номер договору, укладеного між платником та отримувачем коштів, яким передбачено право отримувача на договірне списання.

На практиці для здійснення договірного списання отримувач коштів оформляє платіжну вимогу, яку подає до банку платника. Платіжна вимога виписується за формою, наведеною в додатку 4 до Інструкції № 22. Отримувач указує призначення платежу, назву, номер і дату договору із платником, яким передбачено право отримувача на договірне списання, а також назву і статтю закону, що передбачає таке списання. Банк, що обслуговує отримувача коштів, приймає платіжні вимоги протягом 10 календарних днів із дати їх складання, а банк платника – протягом 30 календарних днів з дати їх складання.

Банк платника приймає до виконання платіжну вимогу незалежно від залишку коштів на рахунку платника й виконує його в межах наявного залишку. За невиконаною сумою вимога повертається до стягувача – отримувача коштів.

Розрахунки з використанням платіжних вимог-доручень. Платіжна вимога-доручення – це розрахунковий документ, що складається із двох частин: верхня – вимога отримувача безпосередньо до платника про сплату певної суми коштів, нижня – доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку вказаної ним суми коштів і перерахування її на рахунок отримувача.

Верхня частина вимоги-доручення заповнюється отримувачем коштів (не менше двох примірників) за формою, наведеною в додатку 3 до Інструкції № 22. Вимога-доручення може бути передано платнику через банк (за договором з обслуговуючим банком). Платник заповнює нижню частину вимоги-доручення (якщо згоден на оплату) і подає її до свого обслуговуючого банку.

Сума, яку платник готовий заплатити, не може перевищувати суми, яку вимагає отримувач (тобто сума в нижній частині не може бути більшою від суми, вказаної у верхній частині). Банк платника приймає вимога-доручення від платника до виконання протягом 20 календарних днів із дати оформлення її отримувачем. У разі недостатності коштів на рахунку платника вимога-доручення повертається банком без виконання.

Розрахунки із застосуванням розрахункових чеків. Розрахунковий чек – це розрахунковий документ, що містить письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю вказаної в чеку суми коштів.

Для того, щоб мати можливість розраховуватися чеками в банку, потрібно оформити та отримати чекову книжку. Для оплати чеків чекодавець бронює кошти на окремому рахунку «Розрахунки чеками». Для цього разом із заявою про видачу чекової книжки чекодавець подає до банку платіжне доручення для перерахування коштів на рахунок «Розрахунки чеками». Чекова книжка видається на суму, що не перевищує залишок коштів на рахунку чекодавця.

Строк дії чекової книжки – один рік, а строк дії чека, який видається фізичній особі для разового розрахунку, – три місяці з дати видачі. При цьому день оформлення чекової книжки або чека не враховується. Чеки, виписані після зазначеного строку, вважаються недійсними і до оплати не приймаються. Але строк дії невикористаної чекової книжки можна продовжувати за узгодженням із банком. Чекова книжка може видаватися для розрахунків із конкретним постачальником або з різними постачальниками. Чек із чекової книжки може пред'являтися до оплати в банк чекодержателя протягом 10 календарних днів із дати видачі чека (при цьому день виписування чека не враховується).

Чеки й чекова книжка є бланками суворого обліку. Чеки використовуються тільки для безготівкових перерахувань із рахунка чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті грошовою готівкою. Підприємствам не можна отримувати готівкові кошти в обмін на чек, а також отримувати здачу готівкою із суми чека.

На практиці оплата чеками здійснюється таким чином. Отримувач товарів (робіт, послуг), він же платник, оформляє чек (є чекодавцем) і передає його, минаючи банк, безпосередньо отримувачу платежу (чекодержателю) під час здійснення господарської операції. Останній подає чек до банку для оплати. Чек із чекової книжки пред'являється до оплати в банк чекодержателя протягом 10 календарних днів (день виписування чека не враховується).

Для того, щоб пред'явити чек у банк, чекодержатель відриває (відрізає) чек від корінця, ставить на його звороті та корінці календарний штампель і підписує цей чек, а також робить відмітку у відомості про прийняті до оплати розрахункові чеки. Така відомість ведеться чекодержателем за формою додатка 17 до Інструкції № 22. Чекодержатель здає до банку чеки разом із трьома примірниками реєстру розрахункових чеків (за формою додатка 18 до Інструкції № 22) – якщо рахунки чекодавця і чекодержателя відкриті в одному банку, і в чотирьох примірниках – якщо рахунки чекодавця і чекодержателя відкриті в різних банках.

Для поповнення ліміту чекодавець подає в банк платіжне доручення разом із відповідною чековою книжкою. У реквізиті платіжного доручення «Призначення платежу» робиться напис «Поповнення ліміту за чековою книжкою, номери невикористаних чеків з № ____ по № _____».

Невикористані чеки після закінчення строку дії чекової книжки або використання ліміту підлягають поверненню в банк. А якщо чекодавець вирішить припинити подальші розрахунки чеками до закінчення строку дії чекової книжки і наявності на ній невикористаного ліміту, він подає чекову книжку в банк разом із платіжним дорученням для зарахування невикористаного залишку ліміту на той рахунок, з якого бронювалися грошові кошти.

Розрахунки за допомогою систем дистанційного обслуговування. Дистанційне обслуговування рахунку може здійснюватися за допомогою систем «Клієнт-Банк», «Клієнт-Інтернет-Банк» або інших.

Система «Клієнт-Банк» є програмним комплексом, який дозволяє підприємству керувати своїм рахунком через комп'ютер, установлений в офісі. Програму «Клієнт-Банк» надають банки. Як правило, такі програми зручні в користуванні і не потребують наявності додаткових комп'ютерних навиків. Основною перевагою таких систем є можливість вести розрахункові операції та контролювати стан рахунка прямо зі свого офісу, не відвідуючи банк.

Для того, щоб стати користувачем системи «Клієнт-Банк», із банком треба укласти договір. Якщо підприємство вирішило стати користувачем такої системи на етапі відкриття поточного рахунка, то це зазначається в договорі про відкриття рахунка. При цьому в такому договорі має бути передбачено порядок обміну електронними документами між банком і клієнтом, коло осіб, які мають доступ до системи, вартість підключення до системи та її обслуговування (абонементна плата).

Для того щоб установити систему «Клієнт-Банк», підприємству необхідно мати відповідне технічне та програмне забезпечення.

Під час здійснення дистанційних розрахунків застосовуються електронні розрахункові документи. Але за договором із банком може бути передбачене й застосування документів на паперових носіях. Згідно з Інструкцією № 22 не дозволяється формувати електронні документи в разі використання платіжних вимог, а також документів, що мають додатки (реєстр розрахункових чеків, реєстр документів за акредитивом тощо). Платіжні вимоги на примусове й договірне списання можуть бути відправлені тільки на паперових носіях.

Для мінімізації ризику шахрайських дій під час роботи з системою дистанційного банківського обслуговування «Клієнт-Банк» необхідно: використовувати ліцензійне програмне забезпечення на комп'ютері, з якого здійснюються платежі засобами систем дистанційного обслуговування; користуватися ліцензійним антивірусним програмним забезпеченням та міжмережним екраном (Brandmauer, Firewall), які блокують втручання в роботу з платежами шкідливого програмного забезпечення, та слідкувати за своєчасним оновленням антивірусних баз; обмежити доступ до комп'ютера, де встановлена система «Клієнт-Банк»; зберігати ключі системи «Клієнт-Банк» на змінному носії інформації, не передавати носій з ключем системи «Клієнт-Банк» третім особам; не зберігати на змінному носії, який використовується для ключів електронно-цифрового підпису системи «Клієнт-Банк», іншу інформацію та захистити змінний носій від запису; періодично змінювати пароль; обов'язково використовувати пункт меню «Вихід» при закінченні роботи в системах дистанційного обслуговування; у разі виявлення несправності системи дистанційного банківського обслуговування необхідно відразу звернутися до відповідної банківської установи з метою отримання інформації по рахунку, викликати банківського спеціаліста для її переналаштування; не дозволяти будь-кому, та самим не встановлювати програмні продукти за

допомогою яких можливий віддалений доступу до ПК з встановленою системою дистанційного банківського обслуговування «Клієнт-Банк».

Акредитивна форма розрахунків. **Акредитив** – це зобов’язання банку-емітента здійснити платіж за покупця (заявника акредитиву) на користь постачальника (бенефіціара) або визначеної ним особи після надання документів, зазначених у тексті акредитиву. Банк-емітент може доручити здійснення платежу за акредитивом іншому банку.

Акредитивну форму застосовують для розрахунків у іноземній та національній валютах.

Акредитив – це зручний фінансовий інструмент, який можна використовувати як при поставці (купівлі-продажу) певних товарів, так і при наданні послуг чи виконанні робіт. За своєю суттю акредитив є угодою, що відокремлена від договору купівлі-продажу, на якому вона базується, навіть якщо в акредитиві є посилання на такий договір.

Основні поняття акредитивної форми розрахунків:

Заявник акредитиву – покупець товарів, замовник послуг чи робіт.

Банк-емітент – банк, що випускає акредитив та приймає на себе зобов’язання здійснити платіж.

Бенефіціар – продавець товарів, особа, яка надає послуги чи виконує роботи.

Виконуючий банк – банк, що за дорученням банку-емітента перевіряє надані документи та здійснює платіж.

Авізуючий банк – банк, що здійснює передачу повідомлень та документів, пов’язаних з акредитивом.

Підтверджуючий банк – банк, який надає додаткову гарантію того, що платіж буде здійснено після подання необхідних документів.

У таблиці 5.4 наведено основні види акредитивів.

Таблиця 5.4. Види акредитивів

Вид акредитива	Пояснення
Покритий	Для здійснення платежу заявник перед відкриттям акредитива резервує необхідну суму на спеціальному рахунку в банку-емітенті
Непокритий	Акредитив не забезпечений власними коштами заявника: у разі відсутності в останнього коштів банк-емітент здійснює платіж за рахунок кредиту
Безвідкличний	Не може бути змінений або анульований банком-емітентом без згоди підтверджуючого банку (якщо він є) та бенефіціара
Відкличний	Може бути змінений або анульований банком-емітентом без згоди підтверджуючого банку (якщо він є) та бенефіціара
Підтверджений	Містить додаткове зобов’язання підтверджуючого банку здійснити платіж: у разі отримання документів, які повністю відповідають умовам акредитива або у випадку, коли банк-емітент не здійснив платіж на користь бенефіціара (за умови виконання бенефіціаром усіх умов акредитиву)

Банк-емітент відкриває акредитив на підставі отриманих від заявника документів: заяви та договору, умовами якого передбачено відкриття акредитиву. Умови акредитиву, зазначені в заяві на його відкриття, повинні відповідати умовам акредитиву, що визначені у договорі. У свою чергу, договірні умови не повинні суперечити законодавству України, у тому числі нормативно-правовим актам Національного банку.

Для того, щоб отримати платіж за акредитивом, бенефіціар подає виконуючому банку документи, які підтверджують, що всі умови акредитиву виконано. Які саме це мають бути документи, зазначено в акредитиві.

Припустимо, банк виявить у документах розбіжності з умовами акредитиву. У цьому разі банк здійснить платіж тільки після того, як отримає згоду заявника акредитива на оплату документів з розбіжностями (за винятком непокритих акредитивів, коли банк-емітент може відмовитися оплатити документи з розбіжностями навіть при наявності згоди заявника).

Умовами акредитиву може бути передбачена необхідність **акцепту** документів заявником (тобто для отримання платежу бенефіціар повинен отримати додаткову згоду заявника). Це робиться для того, щоб покупець мав змогу перевірити подані документи.

Після подання всіх документів, передбачених умовами акредитиву, бенефіціар може отримати належний йому платіж.

Перелік документів, за якими буде перераховано оплату за акредитивом, наводиться сторонами в договорі. До цього переліку доцільно включати документи, які найкращим чином та найбільш

повно характеризують виконання продавцем обов'язків щодо поставки товарів: накладні, сертифікати якості та походження, страхові сертифікати на поставлену партію товару тощо.

Акредитив є платною послугою. За відкриття акредитиву та його обслуговування (зобов'язання здійснити платіж при відкритті непокритого акредитиву, підтвердження акредитиву, авізування акредитиву, перевірку документів та платіж за акредитивом, зміну умов акредитиву тощо) банки отримують комісійну винагороду. Заявник та бенефіціар повинні визначити та вказати у договорі, хто оплачує ті чи інші послуги кожного з банків, що задіяні в акредитивній операції.

Карткові рахунки. Установи банків можуть відкривати підприємствам та фізичним особам **карткові рахунки** – це банківський рахунок, розпорядження яким може здійснюватися за допомогою банківських платіжних карток.

Картковий рахунок можна відкривати й в іноземній валюті.

Учасниками карткових платежів можуть бути фізична або юридична особа, яка відповідно до договору за допомогою спеціального платіжного засобу користується платіжною послугою як платник та/або отримувач.

Існує два види платіжних карток: корпоративні і особисті. Корпоративна картка видається юридичній особі на основі договору.

На практиці застосовуються наступні платіжні схеми: дебетова – на виплати і кредитова – на прийняття коштів, дебетово-кредитова – на те й інше. Особиста платіжна картка використовується для виплати зарплати працівникам підприємства. Для цього для працівників у банку відкриваються особисті рахунки, видаються пластикові картки, з допомогою яких вони можуть через банкомати у будь-який час одержувати кошти у межах їх наявності на особовому рахунку кожного працівника.

Електронні гроші – це одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, котра їх випускає, і є грошовим зобов'язанням емітента, що виконується в готівковій або безготівковій формі (п. 15.1 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» та п. 1.3 Положення про електронні гроші в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 04.11.2010 р. № 481 (далі – Положення № 481)). Водночас **електронним пристроєм (гаманцем)** вважається чіп на пластиковій картці чи на іншому носії, пам'ять комп'ютера тощо, які використовують для зберігання електронних грошей.

Довідково: за 1-ше півріччя 2019 р. в порівнянні з аналогічним періодом 2018 р.: обсяг випущених електронних грошей в Україні зріс більше, ніж у два рази (до 85,4 млн. грн.); обсяг операцій з електронними грошима зріс майже у 1,6 рази (до 4,9 млрд. грн.), а кількість електронних гаманців збільшилась майже у 1,2 рази (до 67,9 млн. шт.).

Відповідно до вимог Положення № 481 банк, що має намір здійснювати випуск електронних грошей, зобов'язаний до початку випуску електронних грошей узгодити з Національним банком України правила використання електронних грошей в Україні. Національним банком України визначено перелік банків, які мають право здійснювати випуск електронних грошей згідно з законодавством України та найменування електронних грошей (платіжної системи), з використанням якої здійснюються операції з електронними грошима (табл. 5.5).

Суб'єкти господарювання як користувачі електронних грошей можуть застосовувати їх для оплати товарів (робіт, послуг). У свою чергу, отримані електронні гроші від продажу товарів (робіт, послуг) суб'єкти господарювання мають право використати лише для: обміну на безготівкові кошти; компенсації покупцям у разі повернення ними товарів, придбаних за електронні гроші (п. 15.1 ЗУ «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»).

Електронні гроші умовно поділяють на два основні види: електронні гроші на основі карток (card-based e-money) та електронні гроші на програмній основі (software-based e-money).

Електронні гроші на основі карток – це найбільш поширений вид електронних грошей (заздалегідь оплачена картка багатоцільового використання, яка містить електронні гроші в чіпі, вбудованому в цю картку).

Електронні гроші на програмній основі – цей вид електронних грошей є грошовою вартістю, яка за допомогою програмного забезпечення зберігається в пам'яті комп'ютерів, наприклад на жорстких дисках. Засобом доступу до таких електронних грошей також є заздалегідь оплачена картка багатоцільового використання. Розрахунки ними відбуваються з використанням телекомунікаційних мереж, головним чином через Інтернет.

Такі гроші ще називають network based e-money (електронні гроші, що використовують комп'ютерні мережі) і server-based e-money (електронні гроші, що використовують серверні схеми).

Таблиця 5.5. Перелік банків, які мають право здійснювати випуск електронних грошей згідно з законодавством України

№ з/п	Найменування банку	Найменування електронних грошей/найменування платіжної системи, з використанням якої здійснюються операції з електронними грошима
1	ПАТ "АЛЬФА-БАНК"	"FORPOST", "ALFA-MONEY", MasterCard, Visa, ПРОСТІР
2	АТ "Ощадбанк"	MasterCard, Visa
3	ПАТ "ПЕРШИЙ ІНВЕСТИЦІЙНИЙ БАНК"	MasterCard, Visa
4	ПАТ "БАНК ВОСТОК"	MasterCard, Visa
5	ПАТ "ТАСКОМБАНК"	"Максі", MasterCard, Visa
6	ПАТ АБ "ПЕРШИЙ УКРАЇНСЬКИЙ МІЖНАРОДНИЙ БАНК"	MasterCard, Visa
7	ПАТ КБ "ПРИВАТБАНК"	MasterCard, Visa
8	ПАТ "КРИСТАЛБАНК"	MasterCard
9	АБ "Південний"	Visa
10	ПАТ "КБ "ГЛОБУС"	"ГлобалМані"
11	АКБ "ІНДУСТРІАЛБАНК"	MasterCard, Visa
12	ПАТ "ЮНЕКС БАНК"	ПРОСТІР
13	ПАТ "АЛЬПАРІ БАНК"	ПРОСТІР
14	АБ "УКРГАЗБАНК"	"ЕЛЕКТРУМ", ПРОСТІР
15	ПАТ "БАНК СІЧ"	ХРАУ, MasterCard
16	ПАТ КБ ПРАВЕКС-БАНК	ПРОСТІР
17	ПАТ "КРЕДОБАНК"	MasterCard
18	ПАТ "УНІВЕРСАЛБАНК"	MasterCard
19	ПАТ "МЕГАБАНК"	MasterCard, Visa
20	ПАТ "АЙБОКС БАНК"	MasterCard
21	АТ "АКБ "КОНКОРД"	Visa
22	ПАТ "ІДЕЯ БАНК"	MasterCard, Visa
23	АТ "БАНК АЛЬЯНС"	ПРОСТІР

Користувачами електронних грошей можуть бути не тільки приватні особи, але й суб'єкти господарювання, які є власниками електронних грошей.

Визначені такі напрями використання електронних грошей:

- користувачі – фізичні особи мають право використовувати електронні гроші для розрахунків із торговцями за товари, а також переказувати електронні гроші іншим користувачам – фізичним особам;
- користувачі – суб'єкти господарювання мають право використовувати електронні гроші, які отримані виключно в обмін на безготівкові кошти та лише для розрахунків із торговцями за товари в електронному вигляді, придбані в господарських цілях.

Тільки банки мають право випускати електронні гроші (тобто вводити в обіг електронні гроші шляхом їх надання користувачам або агентам в обмін на готівкові або безготівкові кошти).

Щодо вимоги до суми електронних грошей, яку емітент зобов'язаний визначити на електронному пристрої, що знаходиться у розпорядженні користувача, то така сума не повинна перевищувати: на електронному пристрої, який не може поповнюватися 4000 гривень; на електронному пристрої, який може поповнюватися – 14000 гривень.

Користувачі мають право використовувати електронні гроші для здійснення розрахунків за допомогою електронного пристрою, який поповнюється і перебуває в розпорядженні користувача в сумі до 62 000 гривень протягом календарного року. До розрахунку цієї суми не включаються електронні гроші, погашені на вимогу користувача протягом календарного року.

Поповнення електронних грошей на електронному пристрої може здійснюватися за допомогою скретч-картки. Це паперова (або інша) картка, яка містить захищений від візуального сприйняття набір знаків, що дає можливість поповнити електронними грошима електронний пристрій на зазначену в ній суму.

Користувачі – суб'єкти господарювання мають право отримувати електронні гроші виключно в обмін на безготівкові кошти. Користувачі – суб'єкти господарювання мають право використовувати електронні гроші лише для здійснення оплати товарів.

5.3.3. Облік операцій на поточному, валютному та інших рахунках в банку

Для обліку операцій на поточному, валютному та інших рахунках в банку використовується рахунок **31 «Рахунки в банках»**. Він відкривається кожним суб'єктом господарювання, який здійснює розрахункові операції у банку (банках) і має самостійний баланс. Узагальнена інформація про наявність і рух грошових коштів відображається на таких субрахунках:

у національній валюті:

31.1 «Поточні рахунки в національній валюті»;

31.3 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

31.5 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;

в іноземній валюті:

31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;

31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

Субрахунок 31.5 «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.

Субрахунок 31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.

Аналітичний облік за рахунком 31 «Рахунки в банках» може вестися за видами рахунків, відкритих у банківських установах. Він повинен надавати можливість щоденно визначати залишки грошових коштів на рахунках в банках, їх рух за певний період, виявляти накопичення грошових коштів понад мінімальної потреби для розміщення його у високоліквідних активах.

При журнально-ордерній формі обліку дані за операціями на рахунках у банку систематизуються у Журналі-ордері № 2 і дебетовій відомості до нього, при журнальній формі – у Журналі № 1 (за кредитом рахунку 31) і у Відомості № 1.2 (за дебетом рахунку 31) або в електронних реєстрах – при автоматизованій формі ведення бухгалтерського обліку.

Підставою для складання вказаних реєстрів служать виписки банку і розрахункові документи, що додаються до них, які підтверджують зарахування на рахунок або списання грошових коштів з рахунка (платіжні доручення, платіжні вимоги та ін.). Загальну схему бухгалтерського обліку розрахунків з використанням рахунків в банку наведено на рис. 5.8.

Виписки з особових рахунків клієнтів є підтвердженням виконаних за день операцій та призначені для видачі або надсилання клієнтові. Порядок, періодичність друкування та форма надання виписок (у паперовій чи електронній формі) з особових рахунків клієнтів визначаються договором банківського рахунка, що укладається між банком та клієнтом при відкритті рахунка (п. 5.6 Положення про організацію бухгалтерського обліку, бухгалтерського контролю під час здійснення операційної діяльності у банках України, затвердженого постановою НБУ від 04.07.2018 р. №75 (далі – Положення № 75)). Банк зобов'язаний надавати клієнтові, чий рахунок він обслуговує, виписку, якщо це встановлює договір. В договорі встановлюється форма (паперова та/або електронна) та періодичність (частота) видачі. І хоча до обов'язкових реквізитів виписки банку, встановлених Положення № 75 не відносять штамп або печатку, без такого штампа більшість офіційних органів виписку банку не визнають. Тому варто обумовити обов'язок банку не лише роздруковувати і надавати виписки у паперовому вигляді, а й завіряти їх відповідним штампом (в т. ч. виписки, роздруковані самим клієнтом з «Клієнт-Банку») у договорі про відкриття рахунка.

Виписки з рахунків, які надійшли з банку до бухгалтерії, проходять таку обробку:

1) перевіряється відповідність записів у розрахункових документах, що додаються до них. У разі отримання готівкових грошових коштів з банку до виписки додається квитанція прибуткового касового ордера, яка оформляється при оприбуткуванні готівки в касу підприємства. Якщо у виписці банку будуть виявлені операції з помилкового зарахування грошових коштів (що не належать даному підприємству), вживаються заходи щодо їх повернення платникові. І навпаки, терміново з'ясовуються причини необґрунтованого списання грошових коштів з банківських рахунків;

2) проставляються в доданих розрахункових документах і виписці шифри кореспондуючих рахунків відповідно до характеру здійсненої грошової операції, а на документах вказуються ще й порядкові номери запису у виписці. Після цього на всіх доданих до виписки документах ставлять штамп «Погашено»;

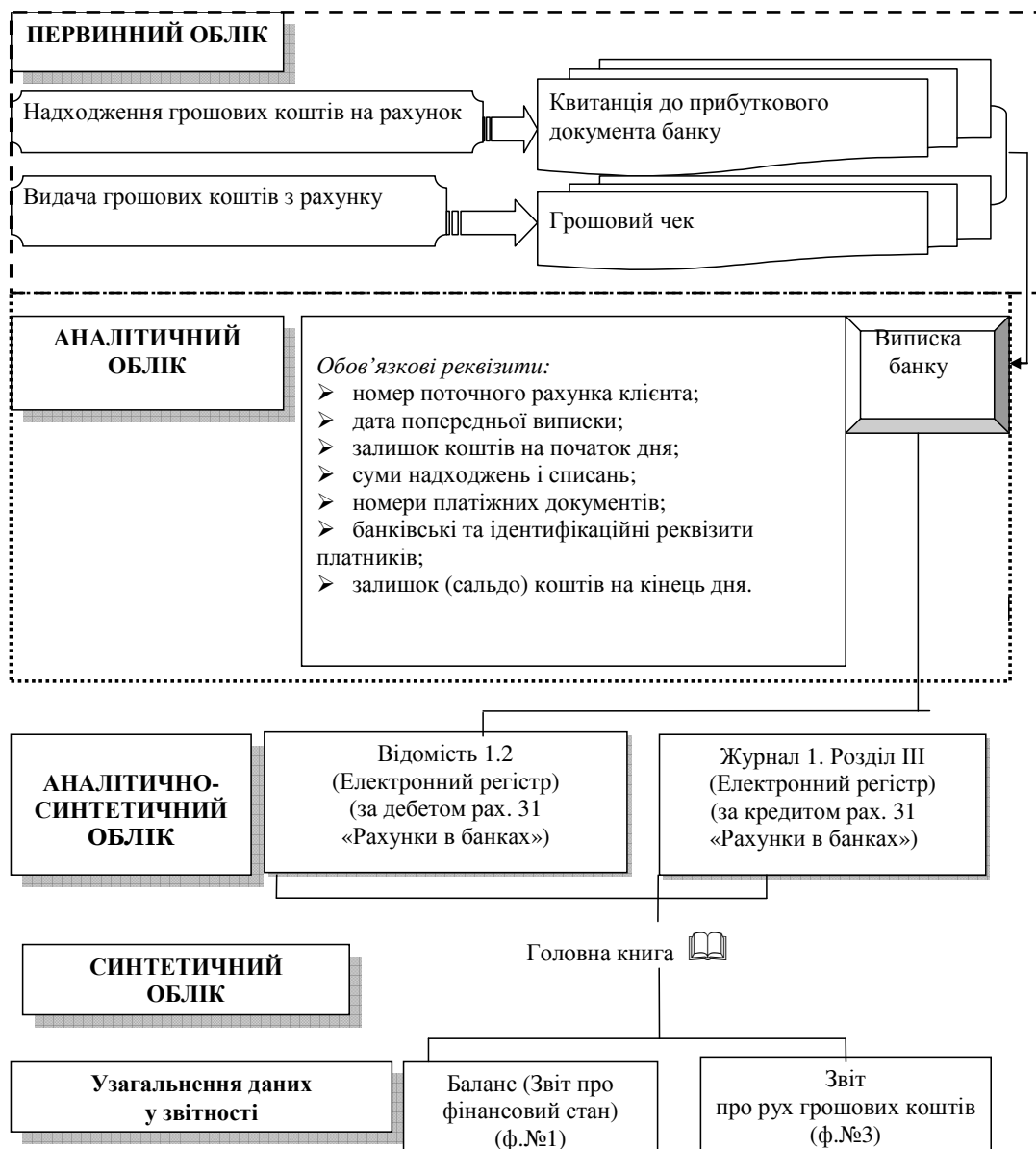


Рис. 5.7. Обліковий цикл відображення операцій на поточному рахунку в банку

3) здійснюються окремо за дебетом й окремо за кредитом групування сум шляхом їх підрахунку за однорідними операціями за однойменними кореспондуючими рахунками, шифри яких проставлені у виписці;

4) здійснюються записи оборотів за кредитом рахунка 31 у Журналі 1 і за дебетом рахунка 31 у Відомості № 1.2 з розбивкою за кореспондуючими рахунками (автоматично формуються кредитові та дебетові обороти рахунка 31 з розбивкою за кореспондуючими рахунками в електронних реєстрах);

5) складаються листки-розшифровки з розбивкою сум, відображених у Журналі і Відомості, за субрахунками.

Облік операцій на рахунку 31 здійснюється на підставі доданих до виписки банку розрахункових документів, у яких відображені: номер документа, дата, найменування платника (одержувача) платежу, коротке найменування і сума операції.

Дані про залишки грошових коштів на поточному рахунку підприємства в банку за кожний робочий день (банку і підприємства) також можна отримати з виписки банку.

Підприємства, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, відкривають рахунки в іноземній валюті. Для кожного найменування іноземної валюти (долар США, Євро та ін.) відкривається окремий рахунок в банку. Відповідно банки на дату проведення тих чи інших валютних операцій надають підприємствам окремі виписки за рахунками.

Записи у виписці відображаються у тій грошовій одиниці, у якій фактично здійснювалася операція (зарахування або списання валютних коштів з рахунку в банку), а також у гривневому еквіваленті, перерахунок якого здійснюється за курсом Національного банку України на дату здійснення цієї операції.

У зв'язку з тим, що під впливом ряду чинників курс гривні до іноземної валюти постійно змінюється, виникає необхідність (у разі зростання або зниження курсу НБУ) у відображенні в облікових реєстрах курсової різниці, яка припадає на залишок валютних коштів, що числяться в банку на відповідному рахунку в іноземній валюті.

Обробка документів за виписками банку з інших рахунків підприємств у національній та іноземній валюті і відображення їх в облікових реєстрах здійснюється аналогічно вищезгаданому порядку.

Облік операцій на рахунках в банку поданий у табл. 5.6.

Таблиця 5.6. Типові кореспонденції обліку операцій на рахунках в банку

№ п/п	Зміст господарської операції	Підстава	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Поточного рахунку банку				
1	Погашено дебітором довгострокову заборгованість на поточний рахунок підприємства	Виписка банку	31	18
2	Передано готівку з каси в банк	ВКО, заява на переказ готівки	31	30
3	Оплачено покупцями раніше одержані цінності, роботи, послуги	Виписка банку, договір	31	36
4	Безоплатно одержано безготівкові кошти	Виписка банку, протокол зборів	31	42
5	Перепродані акції власної емісії	Виписка банку, протокол	31	45
6	Одержано кошти цільового фінансування на будівництво	Виписка банку, договір	31	48
7	Одержано довгострокову позику банку на поточний рахунок	Виписка банку, договір позики	31	50
8	Одержано фінансову допомогу на зворотній основі	Виписка банку, договір	31	55
9	Одержано короткострокову позику банку	Виписка банку, договір	31	60
10	Повернено постачальниками невикористані аванси	Виписка банку, договір	31	63
11	Повернуто з бюджету на рахунок підприємства грошові кошти	Виписка банку	31	64
12	Повернуто з фондів соціального страхування на рахунок підприємства	Виписка банку	31	65
13	Одержано доходи майбутніх періодів	Виписка банку, договір	31	69
14	Зарахована на рахунок в банку виручка від реалізації продукції за касовим методом	Виписка банку, договір	31	70
15	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів, МШП, основних засобів, інших необоротних активів	Виписка банку, договір, накладна	31	71
16	Зараховано на поточні рахунки інвестора дохід від участі в капіталі	Виписка банку, договір	31	72
17	Зараховано на поточні рахунки суми дивідендів	Виписка банку, протокол	31	73
18	Зарахований дохід від реалізації фінансових інвестицій	Виписка банку, договір	31	74
19	Оплачено придбання довгострокових інвестицій (акцій, облігацій інших підприємств)	Виписка банку, договір	14	31
21	Оплачено витрати на придбання і монтаж основних засобів	Виписка банку, договір, акт	15	31
22	Придбано інші необоротні активи	Виписка банку, договір	18	31
23	Передано гроші з банку в касу	Виписка банку, ПКО	30	31

1	2	3	4	5
24	Депоновано гроші на лімітовану чекову книжку, виставлений акредитив	Договір, виписка банку	31	31
25	Перераховано гроші для придбання іноземної валюти	Виписка банку, платіжне доручення	33.3	31
26	Повернуто передоплату покупцям	Виписка банку, платіжне доручення, договір	36	31
27	Проведено передоплату постачальникам		37	31
28	Проведено передоплату за газети і журнали		39	31
29	Викуплено власні акції у акціонерів	Платіжне доручення	45	31
30	Проведено перерахування коштів за рахунок раніше створеного резерву	Платіжне доручення	47	31
31	Використано суми цільового фінансування	Виписка банку, платіжне доручення	48	31
32	Повернуто банку довгострокову позику		50	31
33	Погашено заборгованість за раніше виданим векселем	Платіжне доручення, договір	51	31
34	Погашення заборгованості за зобов'язаннями за облігаціями		52	31
35	Погашено довгострокову заборгованість перед орендодавцем з оренди		53	31
36	Погашено довгострокові зобов'язання перед різними кредиторами	Платіжне доручення, договір	55	31
37	Погашено короткострокові позики банку		60	31
38	Погашено заборгованість за раніше виданими векселями		62	31
39	Проведено розрахунки з постачальниками	Платіжне доручення, рахунок, договір	63	31
40	Погашено заборгованість перед бюджетом	Платіжне доручення	64	31
41	Сплачено єдиний внесок на соцстрахування	Платіжне доручення	65	31
42	Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівників	Платіжне доручення, відомість зарплати	66	31
43	Перераховано дивіденди учасникам	Платіжне доручення, протокол	67	31
44	Проведено розрахунки з іншими кредиторами за раніше надані послуги	Платіжне доручення, договір, акт звірки	68	31
45	Оплачено загальновиробничі витрати		91	31
46	Оплачено адміністративні витрати		92	31
47	Оплачено витрати на збут	Платіжне доручення, акт, договір	93	31
48	Оплачено витрати іншої операційної діяльності		94	31
49	Оплачено фінансові витрати		95	31
50	Оплачені інші витрати		97	31
При розрахунках чеками з лімітованої чекової книжки				
52	Зараховано на рахунок чекової книжки кошти з поточного рахунку	Платіжне доручення, виписка банку	31.3	31.1
53	Оплачено чеком постачальнику за товари		63	31.3
54	Повернуто залишок невикористаних коштів за чековою книжкою	Платіжне доручення, виписка банку	31.1	31.3
При розрахунках корпоративними картками				
55	Сплачено банку за виготовлення корпоративної картки та її обслуговування	Платіжне доручення	37.7	31.1
56	Послуги банку віднесено на витрати	Виписка банку	92	31.1
57	Перераховано кошти на картковий рахунок	Платіжне доручення	31.3	31.1
58	Отримано кошти з корпоративної картки підзвітною особою	Квитанція	37.2	31.3
59	Здійснено оплату товарів (робіт, послуг) за допомогою картки	Авансовий звіт	37.2	31.3
			63	37.2
			641	64.4

1	2	3	4	5
При розрахунках акредитивами				
60	Відкриття акредитива банком-емітентом на користь продавця	Договір	31.3	31.1
61	Перерахування коштів банку для 100% покриття акредитиву	Платіжне доручення	31.3	31.1
62	Утримання банком-емітентом комісії за відкриття акредитива	Виписка банку	93	31.3
63	Перерахування платежу від банку-емітента за акредитивом	Виписка банку	63.1	31.3
При використанні спец рахунків				
64	Перераховано кошти на ПДВ-рахунок з поточного рахунка	Платіжне доручення Виписка банку	31.5	31.1
65	Списано грошові кошти в рахунок оплати податкових зобов'язань з ПДВ	Платіжне доручення Виписка банку	64.1	31.5
66	Отримано бюджетне відшкодування ПДВ / помилково зараховані грошові кошти з ПДВ-рахунку на підставі заяви про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації	Виписка банку	31.1	31.5
67	Надійшли кошти від іноземних покупців	Платіжне доручення Виписка банку	31.6	31.2
68	Повернуто кошти від іноземних постачальників	Платіжне доручення Виписка банку	31.6	63.2
69	Реалізовано отриману валюту на Міжбанківському валютному ринку України	Виписка банку	33.4	31.6

5.4. Особливості обліку та оподаткування грошових операцій в іноземній валюті

Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність (експорт, імпорт товарів, спільну діяльність, орендні операції тощо), підприємства України – резиденти використовують іноземну валюту як засіб платежу з іноземними партнерами (нерезидентами).

Підприємства-резиденти, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, відкривають валютні рахунки в установах банків. Для кожного найменування іноземної валюти (долар США, Євро та ін.) відкривається окремий рахунок в банку.

Основним документом, що регламентує порядок та умови використання іноземної валюти резидентами й нерезидентами на території України, є *Положення про здійснення операцій з валютними цінностями, затверджені постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 2* (далі – *Положення № 2*).

Передусім необхідно зазначити, що готівкова іноземна валюта – це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот і монет, які перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави.

Грошові кошти в іноземній валюті і операції з ними слід обліковувати у гривнях та копійках, шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ на відповідну дату (принцип єдиного грошового вимірника).

У касу підприємства готівка в іноземній валюті зазвичай надходить таким шляхом:

- з поточного рахунку в банку;
- інші надходження готівкової інвалюти (наприклад, повернення авансу, виданого на відрядження).

Банк здійснює видачу готівкової іноземної валюти з поточного рахунку підприємства на підставі таких документів:

- 1) заяви на видачу готівки;
- 2) довіреності, виданої уповноваженому представнику підприємства на отримання іноземної валюти в касі уповноваженого банку;

3) листа-розрахунку, який повинен містити відомості про операцію, для здійснення якої знімаються гроші з поточного рахунку: мету виїзду; ППП особи, яка вивозить готівкову іноземну валюту, розрахунок витрат.

Надходження в касу готівкової іноземної валюти як виручки від реалізації товарів і послуг можливе в таких ситуаціях:

- якщо інвалюту отримано від торгівлі та надання послуг за межами України. Наприклад, отримано виручку від реалізації товарів на міжнародних виставках (ярмарках), які проходять за кордоном. Така інвалюта після внесення її в касу підлягає зарахуванню на поточний рахунок резидента;
- якщо інвалюту отримано від уповноважених представників юридичних осіб – нерезидентів на територіях портів та аеропортів в Україні як плату за паливо-мастильні матеріали, продукти харчування, медикаменти та послуги з обслуговування транспортних засобів (літаків, суден, поромів), їх пасажирів і членів екіпажу, якщо іноземні транспортні засоби здійснюють разові (нерегулярні) рейси або ці транспортні засоби здійснили через метеорологічні або технічні умови непередбачену посадку в аеропорту або зайшли до порту на території України.

Готівкову іноземну валюту може бути використано підприємствами:

- для оплати витрат працівників під час закордонних відряджень, а також оплати представницьких витрат (організацію офіційних заходів за кордоном); для забезпечення експлуатаційних затрат, пов'язаних з обслуговуванням транспортних засобів за кордоном;
- для виконання зобов'язань морськими агентами перед нерезидентами; для оплати праці, виплати премій і призив працівникам-нерезидентам, які працюють в Україні за контрактом;
- для оплати на території України дипломатичним представництвам, консульським установам іноземних держав дозволів на в'їзд до цих країн фізичним особам, які виїжджають у службові відрядження;
- як засіб платежу під час проведення торгівлі та надання послуг за межами України: на транспортних засобах, які належать підприємству, у разі здійснення міжнародних пасажирських перевезень;
- на міжнародних виставках (ярмарках), які проходять за кордоном, у разі реалізації товарів.

Уся готівкова іноземна валюта, отримана підприємствами в уповноваженому банку, повинна використовуватися виключно на ті цілі, на які її було отримано.

Невикористаний залишок готівкової іноземної валюти, що була отримана з поточного рахунку в іноземній валюті для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон та/або на експлуатаційні витрати, пов'язані з обслуговуванням транспортних засобів за кордоном, підлягає обов'язковому декларуванню на митниці під час в'їзду в Україну фізичною особою - резидентом, яка перебувала у відрядженні за кордоном. Надалі ввезена готівкова іноземна валюта підлягає оприбуткуванню до каси протягом трьох днів і зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті (через розподільчий рахунок) протягом п'яти банківських днів (з часу його оприбуткування до каси).

Уповноважений банк зараховує готівкову іноземну валюту на поточний рахунок в іноземній валюті резидента – суб'єкта підприємницької діяльності (через розподільчий рахунок) на підставі:

- оригіналу митної декларації;
- документів, які підтверджують участь резидента – суб'єкта підприємницької діяльності в міжнародних виставках (ярмарках), що проходили за кордоном, у разі зарахування коштів, які отримані за реалізований товар.

У митній декларації робиться відмітка уповноваженого банку про суму та дату зарахування готівкової іноземної валюти. Копія митної декларації із зазначеною відміткою залишається в уповноваженому банку.

У чинному законодавстві немає нормативного документа, яким було б передбачено порядок ведення касових операцій в іноземній валюті. Тому підприємство може фіксувати рух інвалютних коштів у касі, використовуючи форми первинного обліку, аналогічні тим, які застосовуються для обліку готівкових коштів у національній валюті.

При заповненні касових документів в графі «Сума» вказується цифрами і прописом сума, виражена в іноземній валюті, а через дріб – її еквівалент у національній валюті (розраховується за курсом НБУ на дату здійснення операції). Решта реквізитів касових ордерів при оприбуткуванні та видачі іноземної валюти заповнюється у звичайному порядку. У випадку, якщо підприємство здійснює готівкові розрахунки з використанням декількох іноземних валют, то облік кожної із цих валют ведеться окремо.

Підприємствам установлюється ліміт каси в іноземній валюті тільки в тому випадку, якщо одночасно виконуються такі умови: підприємство має право використовувати готівкову іноземну валюту як засіб платежу; залишки іноземної валюти залишаються в неробочий час доби в касі. У всіх інших випадках ліміт «інвалютної» каси не встановлюється.

Ліміт залишків готівкової інвалюти в касі підприємству встановлює уповноважений банк. До розрахунку ліміту каси не включаються кошти, передбачені для виплати заробітної плати нерезидентам і для оплати закордонних відряджень працівників.

Понадлімітна іноземна готівка на кінець робочого дня підлягає повній інкасації та здачі до уповноваженого банку для зарахування на поточний рахунок в іноземній валюті підприємства (через розподільчий рахунок). При цьому, якщо підприємство працює цілодобово, то закінченням робочого дня вважається початок операційного дня банку, у якому він обслуговується. Якщо підприємства працюють у вихідні та святкові дні, то вони можуть перевищувати встановлені ліміти залишку інвалюти в касі, але не пізніше наступного робочого дня банку понадлімітні залишки підлягають обов'язковій інкасації та здачі до уповноваженого банку.

Готівкова іноземна валюта обліковується на субрахунок 30.2 «Готівка в іноземній валюті». Якщо підприємство у своїй діяльності використовує декілька видів валют, то для їх обліку до субрахунку 30.2 вводять субрахунки третього порядку.

За той період, поки іноземна валюта знаходиться в касі підприємства, курс валют, установлений НБУ, може змінитися. Тоді виникають курсові різниці. Згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» суму готівкової іноземної валюти перераховують у гривні на дату здійснення господарської операції (в межах її обсягу) і на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку коштів в іноземній валюті відображаються у складі інших операційних доходів (витрат) за даними бухгалтерських довідок. Аналогічно здійснюється відображення курсових різниць і за МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Приклад. ТОВ «Євроленд» отримано з поточного рахунка в банку 2 000 дол. США для оплати витрат на відрядження, які згідно з поданого авансового звіту склали 1650 дол. США. Офіційний курс НБУ за 1 дол. США становить: на день видачі коштів під звіт – 24,00 грн.; на дату погашення (повернення) заборгованості працівником – 24,20 грн.; на дату балансу – 24,30 грн.; на дату зарахування інвалюти на поточний рахунок – 24,30 грн.

Таблиця 5.7. Кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів в іноземній валюті

№ п/п	Зміст операції	Підстава	Кореспонденція		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Видано аванс на закордонне відрядження працівнику: \$2000 x 24,0 грн./1\$	ВКО	37.2	30.2	48000 грн. 2000\$
2	Відображено витрати за відрядженням на дату затвердження авансового звіту (курс НБУ – 24,0 грн./\$1): \$1650 x 24,0 грн./\$1	Авансовий звіт	92	37.2	39600 грн. 1650\$
3	Повернено працівником залишок невикористаного авансу в касу (курс НБУ – 24,20 грн./\$1): \$350 x 24,20 грн./\$1	ПКО	30.2	37.2	8470 грн. 350\$
4	Відображено курсову різницю на суму заборгованості (курс НБУ – 24,20 грн./\$1): \$350 x (24,20 – 24,0) грн./\$1	Бухгалтерська довідка	37.2	71.4	70,00 грн.
5	Відображено курсову різницю по інвалюті в касі підприємства на кінець звітного періоду (курс НБУ – 24,30 грн./\$1): \$350 x (24,30 – 24,20) грн./\$1		30.2	71.4	35,00 грн.
6	Здано інвалюту в банк (курс НБУ – 24,30 грн./\$1): \$350 x 24,30	ВКО, банківська виписка	31.2	30.2	2905 грн. 350\$

Особливості застосування крос-курсу в операціях з готівковою іноземною валютою

Крос-курс – це співвідношення між двома валютами, яке визначають на підставі їх курсу щодо третьої валюти (у нас – до гривні).

Використання крос-курсу в процесі господарської діяльності підприємства може виникати операцій пов'язаних з відрядженням працівника. Згідно з п. 5 р. III Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон № 59 від 13.03.1998 р. (далі – Інструкція № 59), у разі скерування працівника у відрядження авансові кошти йому можна виплатити або в національній валюті держави, куди його скеровують, або у вільно конвертованій валюті, наприклад у доларах США чи євро. Після повернення працівника зі службового відрядження він зобов'язаний повернути до каси підприємства або на його відповідний рахунок невикористану частину авансу в тих грошових одиницях, у яких йому було видано аванс (п. 17, р. III Інструкції № 59). За відсутності підтвердних документів про обмін валюти, в якій видано аванс, на національну валюту країни відрядження перерахунок витрат, здійснених у відрядженні, що підтверджені документально, проводиться виходячи з крос-курсу, розрахованого за офіційним обмінним валютним курсом, встановленим НБУ на день затвердження звіту про використання коштів, наданих на відрядження (пп. 19, р. III Інструкції № 59). Отже, працівник після повернення з відрядження може подати до бухгалтерії разом із авансовим звітом і документ (квитанцію) про обмін однієї інвалюти на іншу.

Для перерахунку витрат у валюті країни відрядження у валюту авансу у цьому випадку достатньо скористатися курсом, зазначеним у такому документі. Якщо документа (квитанції) про обмін однієї інвалюти на іншу немає, тоді потрібно скористатися крос-курсом крос-курсом, розрахованим через гривню згідно з курсами НБУ до валют авансу та витрат на дату затвердження авансового звіту. Отриману суму в інвалюті (напр., доларі США) фіксують в обліку за офіційним обмінним валютним курсом НБУ на дату видачі авансу (п. 6 П(С)БО 21).

Приклад. ТОВ «Євроленд» скерувало у відрядження до Польщі директора для підписання договору про постачання товарів. Йому було видано аванс у сумі 1000 євро. Курс НБУ на дату видачі авансу – 27,15 грн/євро (курси умовні). Після повернення з відрядження він подав до бухгалтерії всі необхідні підтвердні документи на витрати в сумі 3000 польських злотих (проїзд, проживання) та добові на суму 200 євро. Також він подав до бухгалтерії квитанцію про обмін 500 євро на 2400 злотих (курс обміну 4,8 злотих/євро). На решту злотих про обмін однієї інвалюти на іншу у нього документів немає. Тож бухгалтер через крос-курс повинен визначити, скільки саме євро витратив керівник у відрядженні. Курс НБУ на дату затвердження звіту – 6,50 грн/зл. та 27,00 грн/євро. Тоді крос-курс дорівнює $27,00/6,50 = 4,15$ зл./євро. Отже, 1 євро дорівнює 4,15 злотих. Відповідно 600 злотих дорівнюють $600 : 4,15 = 145$ євро. Тож витрати працівника під час відрядження становлять 645 євро та добові – 200 євро. Директор склав авансовий звіт на суму 845 євро і того ж дня повернув до каси невикористаний залишок авансу в сумі 155 євро (табл. 5.8).

Таблиця 5.8. Кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів в іноземній валюті

№ п/п	Зміст операції	Підстава	Кореспонденція		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Видано керівникові аванс в євро (1000 євро x 27,15 грн/євро) = 27150 грн.	ВКО	372	302	<u>1000 €</u> 27150 грн.
2	Затверджено авансовий звіт (845 євро x 27,15 грн/євро) = 22941,75 грн.	Авансовий звіт	92	372	<u>845 €</u> 22941,75 грн.
3	Працівник повернув до каси не використану під час відрядження частину авансу в інвалюті (155 євро x 27 грн/євро) = 4185 грн.	ПКО	302	372	<u>155 €</u> 4185 грн.
4	При поверненні працівником невикористаної частини інвалютного авансу виникла курсова різниця, а отже, підприємство визнає витрати (27,15 грн/євро – 27 грн/євро) x 155 євро = 23,25 грн.	Бухгалтерська довідка	945	372	23,25 грн.

Надміру витрачені грошові кошти на відрядження або під звіт та неповернуті у встановлені законодавством строки є базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб з врахуванням коефіцієнту, який обчислюється за такою формулою:

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

де K – коефіцієнт;

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

Безготівкові розрахунки також проводяться в іновалюті. При проведенні безготівкових розрахунків в іноземній валюті резиденти мають право придбавати безготівкову іновалюту за гривні або за іншу іноземну валюту на Міжбанківському валютному ринку України через уповноважені банки шляхом подання до обслуговуючого банку заяви встановленої форми та завірених печаткою підприємства і підписом директора копії: договору з нерезидентом; митної декларації, якщо оплата здійснюється за фактом поставки товару; акту виконаних робіт (наданих послуг); документів, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків.

Купівля, обмін іноземної валюти з метою проведення розрахунків з нерезидентом за поставлені в Україну товари (які відповідно до законодавства України підлягають митному оформленню) здійснюються суб'єктом ринку за наявності в електронних реєстрах митних декларацій інформації про митні декларації, що є підставою для ввезення товарів та їх випуску у вільний обіг на митній території України за відповідним зовнішньоекономічним договором клієнта-резидента (крім тимчасових митних декларацій, за якими купівля, обмін іноземної валюти не здійснюються).

Іноземну валюту, що надійшла на валютний рахунок, може бути використано для розрахунків з нерезидентами або на витрати на відрядження працівників за кордоном.

Якщо на валютному рахунку резидента числиться іноземна валюта, яку він вирішив обміняти на гривні, то для цього треба заповнити і подати до обслуговуючого банку заяву про продаж іноземної валюти.

Під час здійснення операцій з купівлі іноземної валюти у готівковій формі відповідно до Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій до квітня 2017 року лише фізичні особи сплачували збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 2% від суми купівлі валюти. Відповідний збір був запроваджений у 1998 році і стягувався до 2014 року, в тому числі з юридичних осіб. З 1998 по 2003 рр. відповідний збір становив 1%, у 2004-2005 рр. – 1,5%, у 2006 р. – 1,3%, в 2007 р. – 1%, в 2008 та 2010 рр. – 0,5%, в 2009 – 0,2%, в 2014 – 0,5%. За цей період до Пенсійного фонду надійшло більше 20 млрд. грн. Найбільший обсяг надходжень – 2,7 млрд. грн. – був отриманий у 2007 році.

Продаж (купівля) іноземної валюти – операції з продажу (купівлі) іноземної валюти за гривні.

Іноземна валюта обліковується на рахунку підприємства за балансовою вартістю (яка обчислюється виходячи із курсу НБУ на дату здійснення операції або на дату балансу). Датою здійснення операції купівлі (продажу) іноземної валюти буде дата купівлі (продажу) іноземної валюти, відображена у виписці банку. Придбання (продаж) іноземної валюти здійснюється не по курсу НБУ, а по курсу, який діяв на міжбанківському ринку (який практично ніколи не дорівнює курсу НБУ). Тому в обліку виникнуть різниці між ціною купівлі (продажу) та балансовою вартістю іноземної валюти.

Результат від продажу розраховують як різницю між вартістю купівлі (продажу) іноземної валюти за курсом МВРУ та її балансовою вартістю за курсом НБУ. Якщо різниця додатна, то її відображають у бухгалтерському обліку за Кт 71.1 «Доход від купівлі-продажу іноземної валюти», якщо від'ємна - списують на витрати в Дт 94.2 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» на підставі бухгалтерської довідки.

Відповідно до Положення № 281 банк повинен надати підприємству інформацію про суму придбаної (проданої) валюти, про курс по якому ця валюта була придбана (продана) та відзвітуватись про суму видатків, які поніс клієнт в результаті цієї операції.

Після купівлі (продажу) валюти банк повертає клієнту другий екземпляр заяви про купівлю (продаж) валюти, в якій зазначає дату виконання цієї заяви. Ця дата і буде датою купівлі (продажу) валюти. Тому для визначення балансової вартості враховують курс НБУ на початок дня цієї дати.

У зв'язку з тим, що курс гривні до іноземної валюти змінюється, валютні операції переоформлюються і це впливає на методику обліку. Методичні засади обліку операцій в іноземній валюті регламентуються П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Згідно з П(С)БО 21 **курсова різниця** – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів. Згідно з цим положенням під час первинного відображення валютної операції застосовується валютний курс на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат).

Статті балансу, які формуються в результаті валютних операцій, перераховуються в гривні залежно від того, є ці статті монетарними чи немонетарними.

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

їхніх еквівалентів. Монетарні статті балансу відображають грошові кошти в касі, на рахунках в установах банків, а також дебіторську заборгованість та зобов'язання, що будуть отримані чи сплачені у визначеній сумі грошей або їх еквівалентів.

- До **немонетарних** належать інші статті. Це основні засоби, нематеріальні активи, запаси, дебіторська та кредиторська заборгованість за бартерними (товарообмінними) операціями або щодо яких здійснюється взаємозалік, сплачені й отримані аванси за матеріальні цінності, витрати та доходи майбутніх періодів, статті власного капіталу.

Згідно з П(С)БО 21 на кожен дату балансу:

- монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;
- немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;
- немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться **на дату балансу**, а також **на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею** (відповідно до облікової політики).

Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

Розрахунок курсових різниць здійснюється за формулою:

$$KP = MS_{in} \times (Курс\ 2 - Курс\ 1),$$

де MS_{in} – монетарна стаття в іноземній валюті;

$Курс\ 1$ – курс НБУ на дату первісної оцінки монетарної статті;

$Курс\ 2$ – курс НБУ на дату визначення КР.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів у іноземній валюті та інших монетарних статей операційної діяльності відображаються в складі інших операційних доходів або витрат з використанням, відповідно, субрахунків 71.4 «Дохід від операційної курсової різниці» і 94.5 «Втрати від операційної курсової різниці».

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну та фінансову діяльність відображають у складі інших доходів або витрат з використанням, відповідно, субрахунків 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та 97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Дата перерахунку іноземної валюти в гривні залежить від змісту операції:

- реалізація продукції і товарів іноземному партнеру – дата митного оформлення;
- імпорт сировини, матеріалів, робіт і послуг – дата митного оформлення;
- банківські операції – дата зарахування чи списання іноземної валюти;
- касові операції – дата оприбуткування чи видачі грошей;
- погашення заборгованості, виданої під звіт, – дата затвердження авансового звіту;
- складання бухгалтерської звітності – останній курс котирування у звітному періоді.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій на поточному рахунку в іноземній валюті подана у табл. 5.9.

Таблиця 5.9. Кореспонденція рахунків з обліку операцій на поточному рахунку в іноземній валюті

№ п/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Отримано передоплату від нерезидента	Виписка банку	31.6	68.1
2.	Перераховано передоплату нерезиденту	Платіжне доручення	37.1	31.2
3.	Отримано оплату від нерезидента	Виписка банку	31.6	36.2
4.	Перерахована оплата нерезиденту	Платіжне доручення	63.2	31.2
5.	Отримано в касу іноземну валюту з поточного рахунку в іноземній валюті	ПКО	30.2	31.2

1	2	3	4	5
6.	Перераховано валюту для продажу на міжбанківському валютному ринку	Платіжне доручення	33.4	31.6
7.	Зарахована валюта на поточний рахунок в іноземній валюті, придбана на міжбанківському валютному ринку	Виписка банку	31.2	33.3
8.	Відображено курсову різницю (операційну, неопераційну): <ul style="list-style-type: none"> • при зростанні курсу іноземної валюти: <ul style="list-style-type: none"> – на залишок коштів на поточному рахунку в іноземній валюті – на залишок дебіторської заборгованості – на залишок кредиторської заборгованості • при зниженні курсу іноземної валюти: <ul style="list-style-type: none"> – на залишок коштів на поточному рахунку в іноземній валюті – на залишок дебіторської заборгованості – на залишок кредиторської заборгованості 	Бухгалтерська довідка	31.2 36.2 94.5, 97.4 94.5, 97.4 94.5, 97.4 31.2	71.4, 74.4 71.4, 74.4 63.2 31.2 36.2 71.4, 74.4

5.5. Облік інших грошових коштів

До інших грошових коштів відносяться грошові документи (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштові марки, марки гербового збору, проїзні документи, путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), та кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на поточні або інші рахунки підприємства.

Облік грошових коштів в дорозі та грошових документів відображається на рахунку **33 «Інші кошти»**.

Цей рахунок активний і має п'ять субрахунків:

33.1 «Грошові документи в національній валюті»;

33.2 «Грошові документи в іноземній валюті»;5

33.3 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

33.4 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

33.5 «Електронні кошти, номіновані в національній валюті».

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

Аналітичний облік інших грошових коштів ведеться за їх видами.

На субрахунку 33.1 «Грошові документи в національній валюті» ведеться облік грошових документів за їх номінальною вартістю, які зберігаються в касі підприємства: векселі, облигації і грошові білети, поштові марки й інші грошові документи.

Грошові документи поділяються на два види:

1) цінні папери;

2) інші грошові документи (проїзні квитки, путівки у будинки і табори відпочинку, чеки, поштові марки, лотереї та ін.).

Цінні папери – документи, що засвідчують майнові права, що можуть бути здійснені тільки при наданні оригіналу цих документів. Цінні папери бувають пайові і боргові. Пайові цінні папери, за якими емітент не несе зобов'язання повернути кошти, інвестовані в його діяльність, але які засвідчують його участь в зареєстрованому капіталі, надають їх власникам право на участь в управлінні діяльністю емітента, одержання частини прибутку у вигляді дивідендів (процентів) і частини майна при ліквідації емітента (акції акціонерних товариств, приватизаційні папери, інвестиційні сертифікати). Боргові цінні папери, за якими емітент несе зобов'язання повернути у визначений термін кошти, інвестовані в його діяльність, і виплатити дохід у вигляді фіксованого відсотка (облігації, ощадні сертифікати, казначейські зобов'язання, векселі, акції підприємств).

Проїзні документи використовуються для проїзду у громадському транспорті працівниками підприємства для виконання роботи, пов'язаної з господарською діяльністю даного підприємства.

Бухгалтерський облік операцій із проїзними квитками поданий у табл. 5.10.

Таблиця 5.10. Відображення в обліку операцій із проїзними квитками

Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
Оплачено проїзні квитки з поточного рахунку	Виписка банку	68.5	31.1
Оприбутковано проїзні квитки	Рахунок	33.1	68.5
Витрати на придбання проїзних квитків віднесено на адміністративні або витрати на збут після закінчення терміну використання проїзного квитка	Бух. довідка	92, 93	33.1

Оплата **путівок** може здійснюватися за рахунок власних коштів страхувальника-роботодавця. Водночас путівку може бути надано безпосередньо установою охорони здоров'я, де хворий проходить лікування за наявності довідки страхувальника, заповненої за основним місцем.

У бухгалтерському обліку вартість путівки відображається в позабалансовому обліку (на субрахунку 025 «Матеріальні цінності довірителя») або з використанням рахунку 33.1. Отримані від працівника кошти для оплати путівки списуються в рахунок збільшення заборгованості перед органами соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Видача працівнику путівки з повною або частковою оплатою за рахунок коштів роботодавця вимагає нарахування податків. З вартості путівки в частині, оплачуваній підприємством, утримується податок з доходів фізичних осіб. Крім того, оскільки вартість путівок працівникам і членам їх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, входять до фонду оплати праці, то на їх вартість нараховуються єдиний внесок на соціальне страхування (див. табл. 5.11).

Приклад. Підприємство придбало путівку до будинку відпочинку вартістю 4800 грн. (у т. ч. ПДВ) і видало її працівнику. Працівник оплачує 30 % вартості путівки. У місяці видачі путівки працівнику нарахована зарплата в сумі 3000 грн.

Таблиця 5.11. Путівка за рахунок підприємства в обліку

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Перераховано кошти будинку відпочинку за путівку	37.1	31.1	4800
2	Суму ПДВ включено до податкового кредиту	64.1	64.4	800
3	Отримано путівку	33.1	68.5	4000
4	Списано суму ПДВ	64.4	68.5	800
5	Здійснено залік заборгованостей	68.5	37.1	4800
6	Видано працівнику путівку	37.7	33.1	4800
7	Нараховано працівнику (адмінперсонал) оподатковуваний дохід у вигляді частини вартості путівки, що не компенсується працівником $(4800 \times 70\%) = 3360 \times 1,2195$ (з врахуванням податків)	92	66.1	4098
8	Нараховано зарплату працівнику	92	66.1	3000
9	Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування $((4098 + 3000) \times 22\%)$	92	65	1562
10	Утримано військовий збір $(7098 \times 1,5\%)$	66.1	64.2	106
11	Утримано ПДФО $(7098 \times 18\%)$	66.1	64.1	1278
12	Списано частину вартості путівки, оплачувану за рахунок коштів підприємства, на рахунок розрахунків з працівником $(4800 \times 70\%)$	66.1	37.7	3360
13	Виплачено зарплату працівнику $(7098 - 3360 - 1278 - 106)$	66.1	30.1	2354
14	Внесено оплату частини вартості путівки працівником $(4800 \times 30\%)$	30.1	37.7	1440

До **грошових коштів у дорозі** відносять виручку, одержану підприємством за послуги, виконані роботи або реалізовану продукцію, внесену у касу банку або поштового відділення для зарахування на поточний рахунок, але які ще не зараховані за призначенням.

Кошти у дорозі можуть виникати в таких випадках:

- внесена готівка на рахунки у банку після завершення операційного часу;
- перераховано суми платіжними документами для придбання іноземної валюти;

- платіжні документи подані до банку в кінці місяця після закінчення операційного часу і не проведені банком у цей день;
- перерахована банку для продажу іноземна валюта;
- здані до банку векселі для погашення заборгованості фізичних та юридичних осіб;
- здані до банку чеки чекових книжок для отримання коштів на поточний рахунок від покупців;
- здані до банку документи щодо перерахування грошей на рахунок продавця за операціями з банківськими платіжними картками;
- помилково зняті банком з рахунків суми.

Підставою для відображення в обліку цих сум є: квитанція установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей про здавання виручки інкасаторам банку тощо.

Для перевірки достовірності облікових даних за рахунками 33.3 та 33.4 проводиться щомісячна інвентаризація. Бухгалтерські проведення з обліку даних операцій відображено у табл. 5.12.

Таблиця 5.12. Кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів в дорозі

№ п/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Здана виручка за реалізовану продукцію підзвітною особою у вечірню касу банку	Квитанція	33.3	37.2
2.	Зараховані на поточний рахунок грошові кошти, здані в вечірню касу банку	Банківська виписка	31.1	33.3
3.	Перераховані грошові кошти з поточного рахунку в національній валюті для придбання іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку	Платіжне доручення	33.3	31.1
4.	Зарахована валюта на поточний рахунок в іноземній валюті, яка придбана на міжбанківському валютному ринку	Банківська виписка	31.2	33.3
5.	Списана іноземна валюта з поточного валютного рахунка для продажу на міжбанківському валютному ринку	Банківська виписка, платіжне доручення	33.4	31.2

На субрах. 33.5 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображають операції з електронними грошима, що створені комерційними агентами та користувачами відповідно до вимог Нацбанку України. Електронні гроші – це одиниці вартості, що зберігаються в електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами і є зобов'язанням особи, яка їх випускає, для розрахунків в готівковій та безготівковій формах (крім наперед оплачених карток цільового використання – дисконтних карток окремих торговців, автозаправочних станцій, проїзних квитків тощо).

При наявності на дату балансу залишку грошових коштів за рахунком 33, не зарахованих на поточний рахунок, такі суми відображаються у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у рядку 1165 «Кошти та їх еквіваленти», а грошові документи – у рядку 1190 «Інші оборотні активи».

5.6. Облік еквівалентів грошових коштів

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком коливань вартості. Як правило, інвестиція розглядається як еквівалент грошових коштів у тому випадку, якщо вона має термін погашення до трьох місяців з дати придбання. До таких еквівалентів грошових коштів можна віднести інвестиції в цінні папери, які легко обертаються у певну суму грошових коштів (казначейські векселі, грошові сертифікати, депозитні вклади тощо).

Основною метою, яку ставить для себе підприємство, здійснюючи такий вид вкладень, є отримання доходу за рахунок вигідного розміщення тимчасово вільних коштів та захист грошей від впливу інфляції, адже грошовим еквівалентам притаманний незначний ризик зміни вартості.

Еквівалентам грошових коштів властиві такі характерні риси: певна захищеність в умовах змін на ринку та стабільність отримання доходу; дохідність визначається прибутком і зростанням курсової вартості грошових еквівалентів порівняно з вкладеними коштами; здатність швидко і практично без втрат перетворюватися у готівку; незначна сума витрат порівняно з отриманими доходами.

Враховуючи визначення еквівалентів грошових коштів (згідно з П(С)БО), а також зарубіжний досвід, можна сказати, що ними можуть бути не тільки високоліквідні цінні папери (акції, облігації, ощадні сертифікати, казначейські зобов'язання тощо), а й такий вид високоліквідних активів, як банківські метали, якщо вони придбані на короткий період.

На сьогодні в Україні реальним видом еквівалентів грошових коштів є ощадні сертифікати, що пояснюється їх короткостроковістю і достатньо високими відсотками, які за ними сплачуються. **Ощадний сертифікат** – це письмове свідоцтво банку про депонування грошових коштів, яке засвідчує право вкладника на отримання після закінчення встановленого терміну депозиту і відсотків за ним.

Також еквівалентами грошових коштів є вкладення в акції за умови придбання їх на короткий термін, тобто з метою перепродажу. Це застосовується в тому разі, коли очікується зростання курсової вартості акцій. Для цього використовують акції підприємств, які перебувають у вільному обігу на вторинному ринку.

Облігації, видані на термін до трьох місяців або придбані незадовго до їх погашення, можуть також виступати як еквіваленти грошових коштів. **Облігація** – це цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому строк з виплатою фіксованого відсотка (якщо інше не передбачено умовами випуску). Облігації усіх видів розповсюджуються серед підприємств і громадян на добровільних засадах.

В Україні випускаються облігації внутрішніх державних і місцевих позик та облігації підприємств. Оскільки відсотки за облігаціями залишаються незмінними або змінюються не суттєво, то можна вважати, що облігації – це цінні папери з фіксованим доходом. Ще одним видом грошових еквівалентів можуть виступати короткострокові **казначейські зобов'язання держави** – це вид цінних паперів на пред'явника, що розміщуються виключно на добровільних засадах серед населення, засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету і дають право на одержання фінансового доходу.

До грошових еквівалентів також можна віднести розміщення підприємством вільних грошових коштів на **депозитних вкладах** у банках на короткий термін (3–6 місяців). На підставі заяви та платіжного доручення банк знімає кошти з поточного рахунку та розміщує їх на іншому – депозитному рахунку. За використання коштів підприємства банк виплачує підприємству відсотки, обумовлені в угоді на депозитні вклади.

Порядок оцінки, обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності про еквіваленти грошових коштів в Україні регламентує П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Відповідно до п. 4 даного стандарту еквіваленти грошових коштів при придбанні оцінюються за собівартістю, яка включає в себе: ціну придбання, комісійні винагороди, мито, податки, збори, обов'язкові платежі та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції.

При складанні балансу еквіваленти грошових коштів оцінюються залежно від того, з якою метою їх утримують:

1) якщо з метою перепродажу, то їх оцінюють за справедливою вартістю, яка являє собою суму, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;

2) якщо справедливу вартість неможливо визначити, то оцінка здійснюється за собівартістю з урахуванням зменшення корисності еквівалентів грошових коштів;

3) якщо еквіваленти грошових коштів утримують до погашення, то на дату балансу їх оцінюють за амортизованою собівартістю.

Планом рахунків для обліку наявності та руху еквівалентів грошових коштів призначений рахунок **35 «Поточні фінансові інвестиції»** субрахунок **35.1 «Еквіваленти грошових коштів»**, за дебетом якого відображають придбання грошових еквівалентів, а за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття (див. табл. 5.13).

Витрати, понесені при придбанні фінансових інвестицій, можуть включати: сплату податків, зборів, інші витрати, безпосередньо пов'язані з їх придбанням. Сума зменшення балансової вартості фінансових інвестицій, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображають за рахунок зменшення корисності у складі інших витрат, а сума збільшення балансової вартості інвестицій, що відображаються за справедливою вартістю, відображають у складі інших витрат. Аналітичний облік ведеться за видами еквівалентів із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Таблиця 5.13. Типові операції з обліку еквівалентів грошових коштів

№ п/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Оплата придбання грошових еквівалентів	ВКО, платіжне доручення	35.1	30, 31
2	Нарахування відсотків за еквівалентами грошових коштів	Виписка банку	37.3	73.2
3	Отримання нарахованих відсотків за грошовими еквівалентами	Виписка банку	31	37.3
4	Переведення еквівалентів грошових коштів у довгострокові фінансові інвестиції	Бух. довідка, договір	14	35.1
5	Придбання довгострокових фінансових інвестицій в обмін на еквіваленти грошових коштів	Договір	14	35.1
6	Погашення довгострокової дебіторської заборгованості еквівалентами грошових коштів	Договір	35.1	16
7	Погашення еквівалентами грошових коштів заборгованості за внесками до зареєстрованого статутного капіталу	Протокол	35.1	46
8	Надходження коштів від погашення грошових еквівалентів	Бух. довідка	30, 31	35.1

Для обліку операцій на рахунку 35 призначений Журнал № 4 (розділ II) і Відомість 4.2 (аналогічні електронні реєстри). Узагальнення інформації про еквіваленти грошових коштів здійснюється у балансі у статті «Гроші та їх еквіваленти» разом з коштами в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій. У випадку неможливості їх використання протягом одного року з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок певних обмежень, еквіваленти вилучають зі складу оборотних активів та відображають у статті «Інші необоротні активи».

Інформація про доходи або збитки від операцій з грошовими еквівалентами відображається у формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», дохід (за умови його достовірного визначення) у Звіті відображається у момент надходження еквівалентів грошових коштів, а витрати (за умови їх достовірної оцінки) – у момент їх вибуття. Дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від еквівалентів грошових коштів, відображаються у статті «Інші фінансові доходи», дохід від реалізації еквівалентів – у статті «Інші доходи», а собівартість еквівалентів – у статті «Інші витрати».

5.7. Відповідальність за порушення касової дисципліни

За порушення касової дисципліни встановлена адміністративна відповідальність.

У разі порушення юридичними особами всіх форм власності, фізичними особами – громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, а також постійними представництвами нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

1. Перевищення обмеження на готівкові розрахунки. Як зазначено в п. 6 Положення № 148, суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або декількома платіжними документами:

- 1) між собою — у розмірі до 10000 грн включно;
- 2) з фізичними особами — у розмірі до 50000 грн включно.

Перевищення обмеження на готівкові розрахунки призведе до застосування штрафу згідно зі ст. 16315 Кодексу України про адміністративні правопорушення (КпАП). Фізичних осіб-підприємців і посадовців юридичних осіб можуть притягти до відповідальності у вигляді штрафу в розмірі від 100 до 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 1700 до 3400 грн). У разі повторного протягом року порушення, учиненого особою, яку було піддано адміністративному стягненню, — від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів (від 8500 до 17000 грн). Справи про такі порушення розглядає Державна фіскальна служба України (ст. 2342 КпАП).

2. Несвоєчасне здавання виручки. Установлюючи ліміт каси, підприємства також зобов'язані визначитися зі строками здавання готівкової виручки в банк.

Порушення цих строків може призвести до застосування санкцій за ст. 1644 КпАП: штраф на осіб, відповідальних за здавання виручки, — від 17 до 88 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 289 до 1496 грн), за повторне протягом року порушення — від 43 до 175 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 731 до 2975 грн). Рішення про накладення такого штрафу приймають органи Національної поліції (ст. 222 КпАП).

Зазначені вище адміністративні стягнення можуть бути накладені не пізніше як через 2 місяці з дня вчинення правопорушення (ст. 38 КпАП).

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте поняття «грошові кошти».
2. Які активи відносяться до грошових коштів? Вкажіть рахунки і статті балансу, на яких вони відображаються.
3. Якими нормативними документами регламентується порядок здійснення операцій з грошовими коштами?
4. Назвіть основні вимоги до оформлення каси підприємства.
5. Опишіть порядок визначення ліміту каси підприємства.
6. Яка максимальна сума готівкових розрахунків підприємств?
7. Дайте визначення касових операцій та вкажіть рахунки, типові кореспонденції, які використовуються у їх обліку.
8. Документальне оформлення в обліку касових операцій.
9. Порядок відкриття рахунків в установах банку та операції, які на них можуть здійснюватися.
10. Документальне оформлення в обліку операцій на рахунках в банку.
11. Вкажіть основні господарські операції на поточних рахунках в банку та їх облік.
12. Які особливості обліку грошових коштів і розрахунків в іноземній валюті?
13. Наведіть приклад виникнення курсових різниць при здійсненні господарських операцій із грошовими коштами на рахунках в банку та в касі.
14. Що таке еквіваленти грошових коштів? Навіть основні вимоги до їх обліку.
15. Що таке грошові кошти в дорозі та грошові документи підприємства?
16. Як обліковує підприємство проїзні квитки та путівки для відпочинку працівників?

Розділ 6. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

6.1. Визначення дебіторської заборгованості, її класифікація та оцінка

Розрахунки підприємства з іншими юридичними і фізичними особами є невід'ємною частиною діяльності суб'єкта господарювання та передбачають виникнення певних зобов'язань однієї сторони перед іншою. Так як погашення зустрічних зобов'язань найчастіше відбувається не одночасно, то в однієї сторони виникає право вимагати компенсацію заборгованості, а у іншої – зобов'язання її погасити. Таким чином, у бухгалтерському обліку однієї сторони виникає дебіторська, а в іншій сторони – кредиторська заборгованість.

Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про дебіторську заборгованість визначено у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Норми цього Положення застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форми власності (крім бюджетних установ та підприємств, що відповідно до діючого законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами). Це П(С)БО застосовують з урахуванням особливостей оцінки, розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості та зобов'язань, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Відповідно до даного стандарту *дебіторська заборгованість* – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. При цьому під *дебіторами* розуміють юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

У відповідності до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дебіторську заборгованість класифікують за такими ознаками:

- за терміном погашення;
- за об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів;
- за своєчасністю оплати боржниками:

За *терміном погашення* виділяють довгострокову та поточну дебіторську заборгованість.

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Датою балансу при цьому вважають останній день звітного періоду – 31 грудня.

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

Дебіторську заборгованість, *за об'єктами, щодо яких виникають зобов'язання дебіторів, поділяють:*

• *дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг:*

- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- векселі, одержані в забезпечення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

• *дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, а виникає внаслідок здійснення інших операцій:*

- дебіторська заборгованість за виданими авансами;
- дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом;
- дебіторська заборгованість з нарахованих доходів;
- дебіторська заборгованість з внутрішніх розрахунків;
- інша поточна дебіторська заборгованість.

Перераховані види поточної дебіторської заборгованості (в тому числі поточної частини довгострокової заборгованості), що не пов'язані з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, відображають в балансі як окремі чи додаткові статті.

До складу довгострокової дебіторської заборгованості відносять наступні об'єкти:

- заборгованість за майно, передане у фінансову оренду;
- заборгованість, забезпечену довгостроковими векселями;

- інша довгострокова заборгованість.
- Залежно від *своєчасності оплати* дебіторську заборгованість класифікують на:
- дебіторську заборгованість, термін оплати якої не настав;
 - дебіторську заборгованість, неоплачену в термін (прострочена, сумнівна);
 - дебіторську заборгованість, за якою минув термін позовної давності (безнадійна).
- Класифікацію дебіторської заборгованості зображено на рис. 6.1.

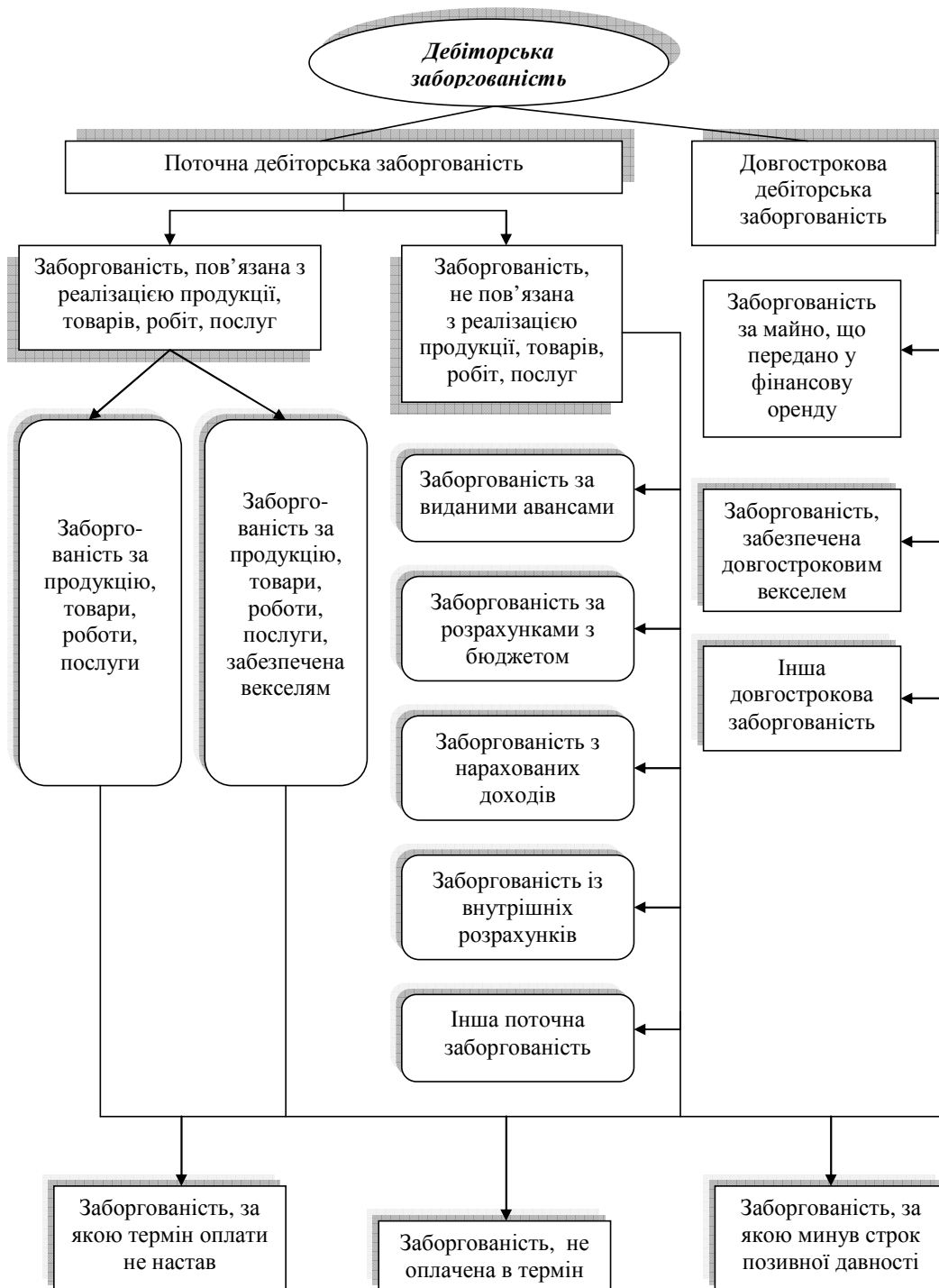


Рис. 6.1. Класифікація дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг за наявності умов, передбачених П(С)БО 15 «Дохід»:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

П(С)БО 10 визначає методи оцінки дебіторської заборгованості при зарахуванні її на баланс, на дату складання звітності та при списанні з балансу як безнадійної.

Оцінка даного активу у поточному обліку ґрунтується на первісній вартості. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування.

Таким чином, первісна вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію, (товари) наближена до її справедливої вартості, а різниця, яка виникає між ними, є незначною. Слід зазначити, що відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» *справедливу вартість* визначають як суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Разом з тим в окремих випадках сума доходу може не збігатись із справедливою вартістю реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг. Так, коли продукція (товари) реалізовані з торговельною знижкою або зі знижкою з обсягу, дохід визначають за меншою сумою, ніж справедлива вартість. Дохід від реалізації продукції (товарів) зменшують також на суму повернення товарів від покупців.

Виходячи з цього, первісна вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію буде залежати від:

- надання покупцеві торговельної знижки або знижок з обсягу до дати реалізації;
- надання покупцеві знижок після реалізації;
- повернення товарів від покупця.

На дату складання звітності, відповідно з п. 7 П(С)БО 10, поточну дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включають до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Довгострокову дебіторську заборгованість, на яку нараховують проценти, відображають в балансі за її теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Довгострокову дебіторську заборгованість оцінюють за дисконтованою вартістю майбутніх платежів, які очікуються для погашення, цієї заборгованості.

Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою відображають в балансі орендодавця в сумі чистих інвестицій в оренду. Методологію обліку і порядок розкриття інформації у фінансовій звітності щодо оренди визначає П(С)БО 14 «Оренда».

6.2. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Після відвантаження (відпуску) готової продукції, товарів покупцеві, передачі виконаних робіт і послуг замовником процес реалізації переміщується у сферу розрахунків – виникає дебіторська заборгованість.

Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками визначають заздалегідь укладеними договорами.

Договір – це правочин, що є дією особи, спрямованою на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Залежно від кількості осіб, законодавство поділяє правочини на односторонні та дво або багатосторонні.

Основні правила укладання, виконання, припинення (розірвання) договірних зобов'язань регулюють двома кодексами: Цивільним кодексом України (ЦКУ) та Господарським кодексом України (ГКУ).

Договір укладається в усній або у письмовій формі. Це може бути здійснено як шляхом складання одного документу, підписаного сторонами, так і шляхом обміну листами, телеграмами, телефонограмами, спілкування через Інтернет тощо, які обов'язково повинні бути підписані стороною, що їх надсилає. Для окремих видів договорів законодавством встановлено їх обов'язкове нотаріальне посвідчення та державна реєстрація.

Укладання договору, як правило, відбувається у два етапи:

- розгляд проекту договору;
- акцепт (згода укласти договір).

Стадія розгляду проекту договору належить до найскладніших ділянок договірної роботи, при цьому найбільшій увазі суб'єкта господарювання потребують такі складові (істотні умови) правочину:

1. Предмет договору (характеризує передані активи, роботи, що підлягають виконанню, послуги, що надаються, або необхідний результат дій);
2. Ціна договору (сторони зобов'язані у будь-якому разі погодити ціну, за її відсутності договір вважається неукладеним, але тільки в тому випадку, якщо сторони не домовились про порядок її визначення);
3. Строк дії договору (час, протягом якого сторони можуть здійснити свої права і виконати свої обов'язки);
4. Форма розрахунків;
5. Способи забезпечення зобов'язань (такими способами можуть бути: неустойка, порука, гарантія, застава, завдаток);
6. Підстави дострокового припинення договору (за згодою сторін унаслідок передачі боржником кредиту відступного (грошей, іншого майна тощо); шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог і т.п.);
7. Порядок вирішення спорів (у господарському або третейському суді);
8. Підписи сторін (повноважного представника).

Виникнення та погашення дебіторської заборгованості оформляють такими первинними документами, що засвідчують факт здійснення господарської операції (див. табл. 6.1):

Таблиця 6.1. Первинні документи за розрахунками з покупцями і замовниками

Розрахунки з вітчизняними покупцями і замовниками	Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками
Виникнення дебіторської заборгованості	
Накладна Рахунок-фактура Рахунок Акт здачі-приймання виконаних робіт Товарно-транспортна накладна (ТТН) Комерційні документи Податкова накладна (в частині обліку ПДВ)	Комерційні документи (рахунки-фактури – Invoice) Транспортні накладні (залізничні, авіа накладна, товарно-транспортна накладна і т.п.) Митна декларація Платіжні документи про перерахування сум податкових та митних платежів Довідки та розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
Погашення дебіторської заборгованості	
Виписка банку Прибутковий касовий ордер, чек РРО Векселі	Виписка банку Інкасо Векселі

Для обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи послуги Планом рахунків передбачено рахунок **36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»**, який відповідно до Інструкції № 291 має такі субрахунки:

- 36.1 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 36.3 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп»;
- 36.4 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням».

Рахунок 36 – активний, балансовий. За дебетом відображають продажну вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизний податок та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації. За кредитом – суму платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків. Сальдо рахунку дебетове, показує заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію, товари, роботи, послуги і відображається (з врахуванням коригування на суму резерву сумнівних боргів) в другому розділі активу балансу у складі оборотних активів.

Особливістю цього рахунку є те, що він не може мати кредитового сальдо, тобто, якщо продукція не відвантажена, підприємство-продавець отримало попередню оплату (аванс). Для обліку отриманих авансів призначено інший рахунок, а саме 68.1 «Розрахунки за авансами одержаними».

Типові операції з обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги наведені у табл. 6.2.

Таблиця 6.2. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Реалізація продукції, товарів, робіт і послуг покупцям	Накладна ТТН Акт приймання-здачі – виконаних робіт	36	70.1, 70.2, 70.3
2	Відображення отримання іншого операційного доходу при: – реалізації інших оборотних активів – від операційної оренди активів – від операційної курсової різниці, отриманої при перерахунку дебіторської заборгованості іноземних покупців	Накладна Акт приймання-здачі виконаних робіт Бухгалтерська довідка, розрахунок	36	71.2 71.3 71.4
3	Отримання грошових коштів від покупців	Виписка банку, ПКО	30, 31	36
4	Отримання короткострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	Акт приймання-передачі векселя	34	36
5	Отримання довгострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	Акт приймання-передачі векселя	18.2	36
6	Погашення заборгованості покупців еквівалентами грошових коштів та поточними фінансовими інвестиціями	Акція, облігація, ощадний сертифікат	35	36
7	Списання дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка	38	36
8	Повернення покупцями продукції, надання покупцям знижок, відмова покупців від оплати (способом «червоного сторно»)	Накладна Бухгалтерська довідка	36	70.4
9	Взаємозарахування заборгованостей у випадку бартерних операцій	Бухгалтерська довідка	63	36
10	Взаємозарахування заборгованостей у випадку попередньої оплати	Бухгалтерська довідка	68.1	36
11	Відновлення суми дебіторської заборгованості покупця, яка раніше була визнана безнадійною	Бухгалтерська довідка	36 –	71.6 071
12	Повернення покупцеві отриманих коштів	Виписка банку, ВКО	36	30, 31

Аналітичний облік розрахунків з покупцями і замовниками ведуть у розрізі покупців і замовників за кожним пред'явленим до оплати рахунком у Відомості № 3.1 або за допомогою електронних реєстрів. Аналітичний облік на субрахунку 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями» ведуть у гривнях та іноземній валюті, обумовленій договором.

Обліковим реєстром за кредитом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» є І розділ Журналу № 3 або електронний реєстр.

6.3. Порядок визначення та облік резерву сумнівних боргів

Наявність у підприємства дебіторської заборгованості передбачає певний ступінь ризику непогашення її боржником. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість погашення, стає *сумнівною* заборгованістю. Її частина, якщо підприємство не застосує заходів з погашення, перетворюється в *безнадійну* дебіторську заборгованість – це заборгованість, відносно якої у підприємства існує впевненість в її непогашенні боржником та щодо якої минув строк позовної давності.

Відповідно до П(С)БО 10 для погашення такої заборгованості за відпущену продукцією, роботи, послуги передбачено створювати резерв сумнівних боргів як частину загальної суми такої заборгованості, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Передбачено два способи обчислення резерву сумнівних боргів:

- застосуванням абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосуванням коефіцієнта сумнівності.

За першими методом величину резерву визначають на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

Підприємство-кредитор на дату складання фінансової звітності повинне провести вивчення платоспроможності за кожним дебітором і вивести за ними індивідуальний коефіцієнт сумнівності, за яким потім визначають суму резерву за даною заборгованістю. Дебітора вважають платоспроможним, якщо сума оборотних активів (грошових коштів, дебіторської заборгованості, виробничих запасів) є більшого або дорівнює його зовнішнім зобов'язанням (заборгованості). Про неплатоспроможність такого підприємства можуть свідчити відсутність грошей на рахунках в банку, наявність непогашеної вчасно кредиторської заборгованості. Сума резервів за кожним дебітором буде становити загальну суму резерву сумнівних боргів за підприємством.

При цьому способі визначення коефіцієнту сумнівності носить суб'єктивний характер, оскільки платоспроможність будь-якого дебітора можна визначити тільки приблизно. Ступінь достовірності результату залежить від наявності повної та правдивої інформації про дебіторів і від кваліфікації експерта.

За іншим методом величину резерву розраховують на основі класифікації простроченої дебіторської заборгованості шляхом множення суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначенням питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікацією дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначенням середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату. Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Кожне підприємство для спостереження за дебіторською заборгованістю може обирати будь-який період та групувати її за термінами непогашення на власний розсуд. Найбільш доцільним періодом групування вважають період до трьох років.

Порядок застосування методів створення резерву сумнівних боргів наведено у чотирьох прикладах у додатку до П(С)БО 10).

Приклад 1. Для визначення коефіцієнта сумнівності станом на 31 грудня 2018 року підприємство для спостереження обрало період липень–грудень 2018 року та самостійно визначає групи за строками непогашення дебіторської заборгованості.

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості (грн.)			Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього місяця (грн.)		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
1	2	3	4	5	6	7
Липень 2018	600	800	950	20000	18000	17000
Серпень 2018	–	400	700	22000	12000	14000
Вересень 2018	750	500	–	15000	13000	14500
Жовтень 2018	300	–	770	16000	12000	11000
Листопад 2018	–	650	–	18000	11500	13000
Грудень 2018	550	850	1400	17000	14000	16000
РАЗОМ	2200	3200	3820	X	X	X

Коефіцієнт сумнівності (Кс) дебіторської заборгованості відповідної групи може визначатися за такою формулою:

$$Kc = \Sigma (Bzn : Dzn) : i,$$

де *Bzn* – фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за *n*-й місяць обраного для спостереження періоду;

Dzn – дебіторська заборгованість відповідної групи на кінець *n*-го місяця обраного для спостереження періоду;

i – кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становитиме:

першої – $(600 : 20000 + 750 : 15000 + 300 : 16000 + 550 : 17000) : 6 = 0,022$ (2,2%);

другої – $(800 : 18000 + 400 : 12000 + 500 : 13000 + 650 : 11500 + 850 : 14000) : 6 = 0,039$ (3,9%);

третьої – $(950 : 17000 + 700 : 14000 + 770 : 11000 + 1400 : 16000) : 6 = 0,044$ (4,4%).

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року має становити:

$$17000 \cdot 0,022 + 14000 \cdot 0,039 + 16000 \cdot 0,044 = 1624 \text{ грн.}$$

Приклад 2. Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2018 року становить 966000 грн., з наступним розподілом за строками її непогашення:

1-ша група – 700000 грн.;

2-га група – 240000 грн.;

3-тя група – 26000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2018 року становить 3020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 30 грудня 2018 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи* (грн.)			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року (грн.)		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
1	2	3	4	5	6	7
31.12.2015	2000000	50000	5000	1000	800	1000
31.12.2016	4000000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2017	6000000	100000	7000	3000	1000	1410
РАЗОМ	12000000	220000	15000	6000	2000	3000

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за такою формулою:

$$Kc = \Sigma (Bzn : \Sigma Dzn),$$

де *Bzn* – безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

Dzn – дебіторська заборгованість відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

групи 1 – $6000 : 1200000 = 0,005$;

групи 2 – $2000 : 220000 = 0,009$;

групи 3 – $3000 : 15000 = 0,2$.

Величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2018 року має становити:

$$700000 \times 0,005 + 240000 \times 0,009 + 26000 \times 0,2 = 10860.$$

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донарахувати ще 7840 грн. (10860 – 3020) з включенням до витрат грудня 2018 року.

Приклад 3. Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2018 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 18000000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2018 року становить 1000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати (грн.)	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною (грн.)
1	2	3
2015	8000000	5000
2016	10000000	7000
2017	15000000	9000
РАЗОМ	33000000	21000

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості становить 0,0006 (21000 : 33000000).

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів за 2018 рік становить 10800 (18000000 x 0,0006).

Разом із залишком резерв сумнівних боргів на 31 грудня 2018 року становить 11800 (10800 + 1000).

Приклад 4. Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів.

На 31 грудня 2018 року в складі статті «Векселі одержані» відображено вексель, виданий векселедавцем 5 березня 2018 року на суму 20000 грн. за реалізовані основні засоби. Підприємству стало відомо про порушення судом справи про банкрутство векселедавця. На підставі цієї інформації погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня 2018 року за статтею «Векселі одержані» має бути визнана в сумі 20000 грн., на таку саму суму створюють резерв з включенням до витрат грудня 2018 року.

Відповідно до Плану рахунків облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведуть на рахунок **38 «Резерв сумнівних боргів»**. Рахунок балансовий, регулюючий, контрактивний. За кредитом рахунку 38 відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, за дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Аналітичний облік за рахунком 38 ведуть в розрізі боржників або за термінами непогашення дебіторської заборгованості залежно від того, за яким методом здійснюють нарахування резерву сумнівних боргів. Первинним документом для нарахування резерву є розрахунок бухгалтерії. На підприємстві на кожного дебітора відкривають картку аналітичного обліку, у якій відображають: назву покупця (замовника), зміст операції, дата оплати за договором, дата фактичної оплати, сума створеного резерву сумнівних боргів.

У табл. 6.3 наведено кореспонденцію рахунків з обліку резервів сумнівних боргів.

Таблиця 6.3. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку резервів сумнівних боргів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Створення резерву сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка, розрахунок	94.4	38
2	Сума дебіторської заборгованості, визнаної безнадійною, списана за рахунок резерву сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка, розрахунок	38	36
3	Відображено на позабалансовому рахунку суму списаної заборгованості	Бухгалтерська довідка	071	–
4	Відкориговано суму нарахованого резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, визнаною безнадійною але пізніше відшкодованою покупцем	Бухгалтерська довідка, розрахунок	38	71.6

1	2	3	4	5
5	Відображено на позабалансовому рахунку суму дебіторської заборгованості, визнану безнадійною та відшкодовану пізніше покупцем	Бухгалтерська довідка	–	071
6	Сума безнадійної дебіторської заборгованості віднесена на витрати в частині, що не покрита резервом сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка, розрахунок	94.4	36

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у складі інших операційних витрат.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з активів здійснюють з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійну дебіторську заборгованість списують з активів на інші операційні витрати. Суму відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включають до складу інших операційних доходів.

Поточну дебіторську заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списують з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

Суму резерву сумнівних боргів вираховують із суми первісної вартості дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (стаття 1125 балансу).

6.4. Облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем

У процесі здійснення господарської діяльності нерідко виникають ситуації, коли покупець відчуває нестачу коштів і не в змозі вчасно погасити дебіторську заборгованість. У такому випадку можливе використання розрахунків із застосуванням векселів, які вважають більш ліквідними, оскільки їх конвертують у грошові кошти.

Оформлення заборгованості векселями має низку безумовних позитивних наслідків:

1. Оформлення простроченої заборгованості векселями призводить до збільшення обігових коштів за рахунок переведення дебіторської заборгованості в активи (векселі), які одразу можна використовувати у розрахунках. Слід зазначити, що за кордоном переважно використовують переказні векселі, які шляхом акцепту переводять дебіторську заборгованість в активи, що реалізують у розрахунках. В Україні переважно використовують прості векселі, що свідчить, з одного боку, про брак обігових коштів у суб'єктів господарювання, а з іншого – про недостатню практику використання переказних векселів.

2. Активізація руху капіталу, що, без сумніву, сприятиме розвитку економіки.

3. Підвищення платіжної дисципліни у розрахунках між підприємствами й установами України.

4. Використання векселів у розрахунках призводить до часткового природного зниження обсягів простроченої заборгованості шляхом погашення однорідних зустрічних вимог через збіжність дебітора і кредитора в одній особі.

5. Прискорення оборотності дебіторсько-кредиторської заборгованості у кінцевому результаті має підвищити вартість компаній і суб'єктів підприємницької діяльності.

6. Збільшення обсягів векселів в обігу приводить до активізації роботи нотаріальної і виконавчої служб та судової системи зі стягнення простроченої заборгованості.

Відповідно до Закону України «Про цінні папери і фондову біржу» від 18.06.91 № 1201-ХІІ **вексель** – цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

У вексельному обігу використовують специфічні терміни, зміст яких трактується наступним чином:

векселедавець – юридична або фізична особа, яка видала простий або переказний вексель;

векселедержатель – юридична або фізична особа, яка володіє векселем, що виданий або індосований цій особі чи її наказу, або індосований на пред'явника, або шляхом бланкового індосаменту, чи на підставі інших законних прав;

платник (трасат) – юридична або фізична особа (боржник, платник), яка зобов’язана (ий) сплатити за переказним векселем (tratoю);

трасант – векседавець переказного векселя;

реверс – це письмове зобов’язання пред’явника викупити векселі до настання їх строку та/або в разі настання (ненастання) певних обставин. За допомогою реверсу векселі відчужують і тимчасово передають банку;

індосамент, передатний напис, жиро – особливий (спеціальний) передатний запис на звороті векселя або на додатковому аркуші (алонжі), що засвідчує перехід права за цим документом до іншої особи;

алонж – аркуш паперу, що додають до векселя для додаткових індосаментів (передатних записів), якщо на зворотному боці векселя вони не вміщуються. Перший передатний запис на алонжі роблять впоперек з’єднання векселя і додаткового аркуша, тобто таким чином, щоб він починався на векселі й закінчувався на алонжі. На алонжі можна також оформляти аваль;

ремітент – перший векселедержатель;

аваліст – особа, яка особливим надписом на векселі, що має назву поручительного авалю, приймає на себе за платника або одного із надписувачів відповідальність щодо оплати всієї або частини вексельної суми.

Випускають такі види векселів: простий, переказний.

Простий вексель – вексель, який містить зобов’язання векседавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Переказний вексель містить письмовий наказ однієї особи (юридичної або фізичної) іншій особі сплатити в зазначений термін певну суму грошей третій особі. Причому одержувачем коштів може виступати як перший векселедержатель (ремітент), так і кожний з наступних векселедержателів (індосат).

Порівняльна характеристика простого та переказного векселів наведена у табл. 6.4.

Таблиця 6.4. Порівняльна характеристика простого та переказного векселів

№ з/п	Ознака	Вид векселя	
		Простий	Переказний
1	2	3	4
1	Визначення	Письмовий документ, який містить просту і ніким не обумовлену обіцянку векселедержателя сплатити векседавцю зазначену грошову суму у визначений термін і в обумовленому місці	Письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векседавця платнику сплатити певну суму грошей одержувачу у визначений строк і у визначеному місці
2	Строки платежу за векселем (день, в який вексель має бути оплачений)	За пред’явленням або у визначений час від дня пред’явлення	За пред’явленням або у визначений час від дня пред’явлення
3	Строк векселя (термін дії векселя в днях)	Максимальний строк векселя – один рік	Максимальний строк векселя – один рік
4	Відсотки (вартість позики грошей або «винагороди» за надання позики): а) із визначеною ставкою річного відсотка б) відсоток відсутній або входить до номінальної вартості векселя	Відсотковий Безвідсотковий	Відсотковий Безвідсотковий
5	Аваль (поручительство за векселем)	Платіж за простим векселем може бути забезпечений (повністю або в частині вексельної суми) через аваль	Платіж за переказним векселем може бути забезпечений (повністю або в частині вексельної суми) через аваль
6	Акцепт (згода платника на оплату переказного векселя)	–	Прийняття переказного векселя до платежу

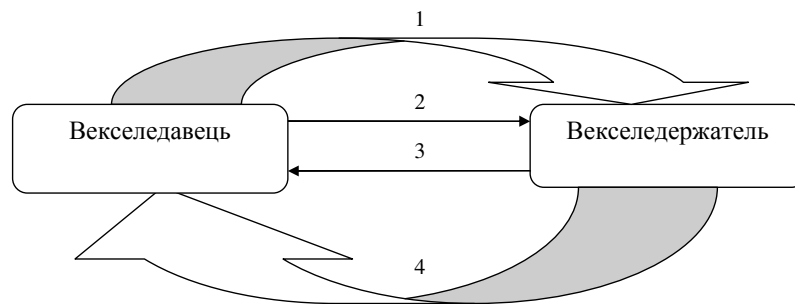
1	2	3	4
7	Деміциляція (прийняття і оплата банком векселя за рахунок довірителя)	Деміцильований	Деміцильований
8	Індосація (передача векселя)	Простий вексель може бути переданий у власність іншій особі або для здійснення різних дій за дорученням через передавальний надпис на векселі	Переказний вексель може бути переданий у власність іншій особі або для здійснення різних дій за дорученням через передавальний надпис на векселі
9	Інкасування (інкасо)	Прийняття простого векселя банком від векселедержателя для пред'явлення у термін боржникові й отримання належних платежів	Прийняття переказного векселя банком від векселедержателя для пред'явлення у термін боржникові й отримання належних платежів
10	Протест (офіційно засвідчена вимога платежу (акцепту) і його неотримання)	Своєчасно неоплачений простий вексель не втрачає значення особливого боргового зобов'язання у разі здійснення вчасного протесту	Своєчасно неоплачений і акцептований переказний вексель зберігає силу вексельного права, якщо він вчасно опротестований

Простий вексель містить такі реквізити:

- найменування «вексель», яке включене безпосередньо в текст і висловлене тією мовою, якою цей документ складений;
- просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму;
- зазначення строку платежу;
- зазначення місця, в якому має бути здійснений платіж;
- найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;
- зазначення дати і місця складання векселя;
- підпис того, хто видає документ (векселедавець).

Простий вексель, строк платежу у якому не зазначено, розглядають як такий, що підлягає оплаті за пред'явленням.

Векселедавець виписує простий вексель векселедержателю. Через обумовлений час останній пред'являє його до оплати. Після цього векселедавець проводить оплату. Останній крок – вручення погашеного векселя векселедержателем векселедавцю з обов'язковою розпискою про отримання платежу. Схема обігу простого векселя відображена на рис. 6.2.



- 1 – Видача векселя
- 2 – Пред'явлення векселя до оплати
- 3 – Погашення векселя (оплата)
- 4 – Вручення погашеного векселя з розпискою про отримання платежу

Рис. 6.2. Схема обігу простого векселя

Переказний вексель повинен вміщувати:

- найменування «вексель», яке включене у самий текст документа і задане тією мовою, якою цей документ складений;
- простий і нічим не обумовлений наказ сплатити певну суму;
- найменування того, хто повинен платити (платника);
- зазначення строку платежу;

- зазначення місця, в якому повинен здійснитися платіж;
- найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;
- зазначення дати і місця складання векселя;
- підпис того, хто видає вексель (векселедавця).

Векселедавець випишує переказний вексель векселедержателю. За цим векселем платник повинен сплатити індосату визначену суму грошей. Після цього векселедержатель здійснює пред'явлення векселя до акцепту. Платник може відмовитись від акцепту. У цьому випадку ремітент (перший векселедержатель) вимагає від трасанта (векселедавця) оплати виданого векселя. Якщо ж платник здійснив підтвердження акцепту, то вексель вважають акцептованим. У визначений час вексель пред'являють до оплати. Схема обігу переказного векселя відображена на рис. 6.3.

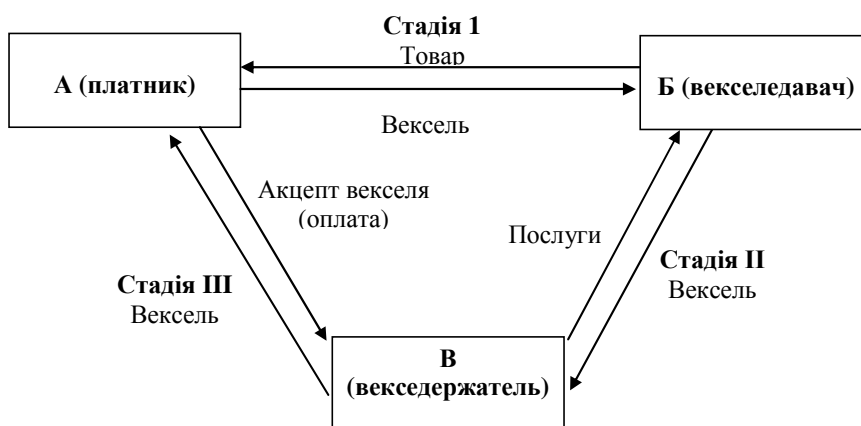


Рис. 6.3. Схема обігу переказного векселя

Стадія I. Видача векселя

1. Підприємство А отримує товар від підприємства Б, але не може розрахуватися за нього (у підприємства Б виникає дебіторська заборгованість). Щоб відстрочити платіж, підприємство А пропонує контрагенту прийняти вексель. Підприємство Б погоджується.

2. Сторони підписують додаткову угоду до договору поставки про те, що підприємство А видасть вексель у рахунок забезпечення його заборгованості перед підприємством Б за поставлений товар.

3. Підприємство А заповнює бланк простого векселя на вартість отриманого товару зі строком платежу «за пред'явленням».

4. Підприємство Б випишує і передає підприємству А довіреність на отримання векселя.

5. Підприємства А та Б підписують акт приймання-передачі векселя (у довільній формі). Вексель передається кредитору.

6. Видачу векселя підприємство А фіксує в реєстрі виданих векселів.

Стадія II. Передача векселя за індосаментом

1. Підприємство Б, маючи кредиторську заборгованість за отриманими від підприємства В послугами, пропонує йому як розрахунок прийняти вексель підприємства А. Кредитор погоджується.

2. Підприємства Б та В складають додаткову угоду до договору поставки послуг про те, що на забезпечення заборгованості за послуги можна передавати векселі третіх осіб.

3. Для підтвердження того, що вексель у цій ситуації є засобом платежу за послуги (а не товаром), оформляється акт про вексельний платіж.

4. Підприємство Б на звороті векселя робить передавальний напис – індосамент на підприємство В.

5. Підприємство В випишує і передає підприємству Б довіреність на отримання векселя.

6. Сторони підписують акт приймання-передачі векселя, вексель передається підприємству В.

Стадія III. Пред'явлення векселя до платежу, взаємозалік

1. Підприємство В пред'являє вексель до платежу підприємству А. Оформляється акт пред'явлення векселя до платежу із зазначенням характеристики векселя і банківських реквізитів отримувача платежу (підприємства А).

2. Взаємна заборгованість погашається.

3. Підприємство А видає довіреність на отримання векселя від підприємства В.

4. Підприємство В передає оригінал векселя підприємству А.

Векселі бувають як безвідсоткові, так і з нарахуванням відсотків. Суму відсотків, яку нараховують на вексель, можна розрахувати за формулою:

$$S\% = Sn \cdot \frac{d \cdot r}{100 \% \cdot n},$$

де $S\%$ – сума відсотків за векселем;
 Sn – номінальна вартість векселя;
 d – кількість днів з дня нарахування відсотків до дня платежу за векселем;
 r – відсоткова ставка за векселем;
 n – кількість днів у році.

З моменту прийняття рішення про видачу і до моменту погашення векселя його супроводять різні документи, які становлять вексельну документацію і є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій. До таких документів належать:

- Договори, додаткові угоди, що призводять до виникнення зміни або припинення зобов'язань або вимог щодо векселя;
- Акти приймання-передачі векселів, що засвідчують фізичне переміщення векселів і містять вказівку та підставу видачі векселя;
- Довіреність на одержання цінностей;
- Довіреність на підписання векселя;
- Реєстр виданих векселів, видача яких призводить до виникнення, зміни або припинення прав та зобов'язань.

Поточну дебіторську заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями, відповідно до Інструкції № 291 відображають на рахунку **34 «Короткострокові векселі одержані»**.

Цей рахунок є активним, балансовим, має такі субрахунки:

34.1 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;

34.2 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 34 відображають отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів у погашення векселів, погашення векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Векселі одержані відображають у поточному обліку за номінальною вартістю.

На рахунках бухгалтерського обліку видачу (отримання) простого векселя відображають записами (табл.6.5.)

Приклад. В розрахунок за отримані товарно-матеріальні цінності вартістю 120000 грн. (в тому числі ПДВ – 20000 грн.) продавець 21.06 отримав від покупця простий вексель строком на три місяці за ставкою відсотка 16.

Таблиця 6.5. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку видачі (отримання) простого векселя

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
Облік у покупця (векселедавача)					
1	Оприбутковано товарно-матеріальні цінності	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів	20, 21, 22, 28.1, 28.2	63	100000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63	20000
3	Видано простий вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	63	62	120000
4	На дату балансу 30.06.20X р. нараховані відсотки за виданим векселем за 10 днів (120000 x 10 x 16%) / (100% x 365)	Бухгалтерська довідка	95.2	68.4	526

1	2	3	4	5	6
Облік у продавця (векселедержателя)					
5	Відпущено товарно-матеріальні цінності	Накладна ТТН	36	70.1, 70.2, 70.3	120000
6	Нарахована сума ПДВ	Податкова накладна	70.1, 70.2, 70.3	64.1	20000
7	Отриманий вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	34	36	120000
8	На дата балансу 30.06.20X р. нараховані відсотки за векселем до отримання	Бухгалтерська довідка	37.3	73.2	526
	Нарахована сума ПДВ		73.2	64.1	88

На рахунках бухгалтерського обліку видачу (отримання) переказного векселя відображають записами (табл. 6.6)

Приклад. Підприємство Б відпускає товарно-матеріальні цінності підприємству А на суму 240000 грн. (в тому числі ПДВ – 40000 грн.) і отримує послуги у підприємства В на суму 180000 грн. (в тому числі ПДВ – 30000 грн.). Після чого підприємство Б видає підприємству В переказний безвідсотковий вексель номінальною вартістю 180000 грн. Вексель акцептується підприємством А (рис. 6.3).

Таблиця 6.6. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку видачі (отримання) переказного векселя

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
Облік у векселедавача (підприємство Б)					
1	Відпущено товарно-матеріальні цінності підприємству А	Накладна ТТН	36 (підприємство А)	70.1, 70.2, 70.3	240000
2	Нарахована сума ПДВ	Податкова накладна	70.1, 70.2, 70.3	64.1	40000
3	Отримані послуги від підприємства В	Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг)	23, 91, 92, 93, 94.1, 94.9	63 (підприємство В)	150000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63 (підприємство В)	30000
5	Видано переказний вексель підприємству В	Договір, акт приймання-передачі векселя	63 (підприємство В)	62	180000
6	Проведення зарахування номінальної вартості векселя на заборгованість підприємства А	Бухгалтерська довідка	62	36 (підприємство А)	180000
7	Отримано від підприємства А грошові кошти в оплату різниці між вартістю реалізованих цінностей і сумою виданого векселя (240000-180000)	Виписка банку Платіжне доручення	31	36 (підприємство А)	60000
Облік у платника за векселем (підприємство А)					
8	Оприбутковано товарно-матеріальні цінності від підприємства Б	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів	20, 21, 22, 28.1, 28.2	63 (підприємство Б)	200000
9	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63 (підприємство Б)	40000
10	Акцептований переказний вексель, отриманий від підприємства В	Договір, акт приймання-передачі векселя	63 (підприємство В)	62	180000

1	2	3	4	5	6
11	Проведено оплату з поточного рахунку: – підприємству А різниці між вартістю реалізованих цінностей і сумою виданого векселя (240000-180000) – підприємству В за переказним векселем	Виписка банку Платіжне доручення	63 (підприємство А) 62	31 31	60000 180000
Облік у векселедержателя (підприємство В)					
12	Надано послуги підприємству Б	Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг)	36 (підприємство Б)	70.3	180000
13	Нарахована сума ПДВ	Податкова накладна	70.3	64.1	30000
14	Отримано від підприємства Б та акцептовано переказний вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	34	36 (підприємство А)	180000
15	Одержано від підприємства А за переказним векселем	Виписка банку Платіжне доручення	31	34	180000

Аналітичний облік за кожним одержаним векселем ведуть у Відомості 3.1. Синтетичний облік за рахунком 34 «Короткострокові векселі одержані» ведеться у Журналі № 3 (І розділ) або у відповідному електронному реєстрі.

Одержані векселі зберігають у касі підприємства або передають на зберігання банку. На всі векселі, які зберігають на підприємстві, складають описи, де вказують назву платника, суму і термін погашення заборгованості за векселем. При погашенні заборгованості, забезпеченої векселями, в описі роблять відповідну помітку і вказують дату виписки банку або іншого документа.

Якщо одержані підприємством векселі передають на зберігання банку, то в реєстрах аналітичного обліку роблять помітку про відповідний документ, одержаний від банку. Винагороди, сплачені банку за послуги зі зберігання векселів, відносять на рахунок **94 «Інші витрати операційної діяльності»**.

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для обліку використовують позабалансовий рахунок **08 «Бланки суворого обліку»**. Аналітичний облік на цьому рахунку ведуть за видами бланків.

6.5. Облік іншої дебіторської заборгованості

Заборгованість дебіторів підприємства, яка не стосується заборгованості за продукцію, товари, роботи (послуги) та відображають в складі активів підприємства, відносять до іншої поточної дебіторської заборгованості.

Для обліку розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями, призначений рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Рахунок активний, балансовий, сальдо відображають в другому розділі активу балансу в складі оборотних активів.

Рахунок **37 «Розрахунки з різними дебіторами»** відповідно до Інструкції № 291 має такі субрахунки:

- 37.1 «Розрахунки за виданими авансами»;
- 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 37.3 «Розрахунки за нарахованими доходами»;
- 37.4 «Розрахунки за претензіями»;
- 37.5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
- 37.6 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;
- 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 37.8 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;
- 37.9 «Розрахунки за операціями з деривативами»

За дебетом рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» відображають виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

6.5.1. Облік розрахунків за виданими авансами

Дебіторська заборгованість за виданими авансами включає суму авансів, наданих іншим підприємствам в рахунок майбутніх поставок продукції, робіт, послуг. Видача авансів обумовлена тим, що окремі організації не можуть почати виконання робіт до моменту отримання авансу від замовника. Це стосується будівельних, науково-дослідних, юридичних, аудиторських організацій та подібних до них, які вимагають від замовника часткової оплати (авансу), щоб розпочати виконання роботи на перших етапах, а також розрахунків із постачальниками в порядку передоплати за виробничі запаси.

Розрахунки за авансами виданими під поставку продукції або під виконання робіт, а також з оплати продукції, робіт, прийнятих від замовників за частковою готовністю, обліковують на субрахунку **37.1 «Розрахунки за виданими авансами»**.

Аналітичний облік розрахунків за авансами виданими ведуть у Відомості № 3.2, синтетичний – І розділ Журналу № 3 або в електронному реєстрі.

Основні бухгалтерські записи з обліку авансів виданих наведено у табл. 6.7.

Приклад. Підприємство 19.03.2018 р. перерахувало постачальнику на основі отриманого рахунку та попередньо укладеного договору авансовий платіж – 90000 грн. (в т. ч. ПДВ 15000 грн.). Товари від постачальника надійшли 05.04.2018 р., сума поставки за накладною – 120000 грн. (в т. ч. ПДВ 20000 грн.).

Таблиця 6.7. Кореспонденція рахунків з обліку авансів виданих

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Перерахована попередня оплата за товари	Виписка банку	37.1	31	90000
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	64.4	15000
3	Отримані товари від постачальника	Накладна, ТТН	28.1	63	100000
4	Відображено списання суми податкового кредиту з ПДВ з авансу Відображено сума податкового кредиту з різниці ПДВ (20000 – 15000)	Податкова накладна	64.4	63	15000
			64.1	63	5000
5	Залік заборгованості з постачальником	Бухгалтерська довідка	63	37.1	90000
6	Проведено доплату різниці з поточного рахунку (12000 – 9000)	Виписка банку Платіжне доручення	63	31	30000

6.5.2. Облік підзвітних сум та розрахунків з підзвітними особами

Підзвітна особа – це довірена особа підприємства, якій підприємство надало статус – фізичної особи, що перебуває в певних відносинах з підприємством, працівника цього підприємства, посадової особи, власника підприємства. Виконання обов'язків підзвітної особи передбачає здійснення таких операцій:

- отримання завдання;
- отримання грошового авансу для оплати витрат, пов'язаних з виконанням отриманого завдання. Підзвітній особі також можуть бути видані розрахункова чекова книжка, корпоративна пластикова картка для розрахунків з партнерами і довіреність на отримання цінностей;
- скерування на інше підприємство для виконання завдання (одержання цінностей, послуг, робіт і, при потребі, їх оплати) в тому ж населеному пункті, в якому розташоване

підприємство, місце основної праці підзвітної особи, або поза місцем основної роботи, тобто під час службового відрядження;

- оформлення документів на отримання цінностей, послуг, робіт і їх оплату з позначенням у документах реквізитів підприємства, яке скерувало (відрядило) підзвітну особу;
- передача цінностей матеріально відповідальній особі свого підприємства, а документів на їх отримання і оплату – в бухгалтерію;
- складання звіту про використання одержаних грошових коштів і врегулювання грошових відносин, що виникли (повернення залишку невикористаних за призначенням готівкових коштів, отримання додаткових готівкових коштів на покриття визнаної перевитрати та ін.).

Отже, підзвітній особі можуть бути видані грошові кошти або на господарські потреби – придбання товарно-матеріальних цінностей, оплату послуг або на службове відрядження.

Службове відрядження – це поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Службові поїздки працівників, постійна робота яких проходить в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, **не вважаються відрядженнями**, якщо інше не передбачене законодавством, колективним договором, трудовим договором (контрактом) між працівником і власником (або уповноваженою ним особою).

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а **днем прибуття із відрядження** – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше – наступна доба.

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

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові й неробочі дні, то компенсація за роботу в ці дні виплачують відповідно до чинного законодавства.

Якщо працівник перебуває у відрядженні у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надають інший день відпочинку.

Якщо наказом про відрядження передбачено повернення працівника з відрядження у вихідний день, то працівникові може надавати інший день відпочинку відповідно до законодавства у сфері регулювання трудових відносин.

За відрядженням працівником **зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток** за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі.

Термін відрядження в межах України визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати таких строків (див. табл. 6.8).

Таблиця 6.8. Строки відрядження

№ з/п	Вид відрядження	Тривалість
1	Відрядження у межах України	До 30 календарних днів
2	Відрядження за кордон	До 60 календарних днів
3	Відрядження, пов'язане з виконанням на території України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт	На період будівництва об'єкта
4	Відрядження за кордон за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) для здійснення монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, проектно-пошукових, будівельних, будівельно-монтажних і пусконалагоджувальних робіт, шефмонтажу та авторського нагляду під час будівництва, обслуговування та забезпечення функціонування національних експозицій на міжнародних виставках	До одного року

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснює керівник цього підприємства або його заступник і оформляють **наказом (розпорядженням)** із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження.

У наказі про відрядження може бути й інша інформація. Так, наприклад, за наявності кількох видів транспорту, що зв'язує місце постійної роботи з місцем відрядження, адміністрація може

запропонувати вид транспорту, яким йому слід користуватись, або передбачити, що проїзд залізничним транспортом відшкодовується лише в межах вартості місця в купе, проживання – в межах вартості одномісного номера, або інше.

Для підтвердження факту перебування працівника у відрядженні підприємства можуть оформляти посвідчення про відрядження, узявши за основу форму цього документа затверджену наказом ДПАУ від 28.07.1997 р. № 260 «Про затвердження форми посвідчення про відрядження» (втратив чинність із 22.07.2011 р.), розробивши свій варіант, що містить всі необхідні реквізити первинних документів.

Відрядженого працівника перед від'їздом у відрядження підприємство зобов'язане забезпечити грошовими коштами (*авансом*) у розмірах, установлених нормативно-правовими актами про службові відрядження, тобто в межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання житлового приміщення і добових.

Аванс може бути видано готівкою або перераховано у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток.

Видачу готівки під звіт проводять з каси підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, тобто в разі подання до бухгалтерії авансового звіту про витрачені (частково витрачені) кошти та одночасного повернення до каси підприємства залишку готівки, виданої під звіт.

За кожен день перебування у відрядженні на території України виплачують *добові* в межах установлених норм. Відповідно до статті 170 пункт 9.1 Податкового кодексу України розміри добових визначають в межах таких граничних норм (табл. 6.9):

Таблиця 6.9. Граничні норми добових витрат на відрядження

Вид витрат	У межах України	За кордон
Добові витрати – витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи, понесені у зв'язку з таким відрядженням	Не більше як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного року, в розрахунку на 1 добу	Не вище 80 євро за кожен календарний день відрядження за офіційним курсом гривні до євро, установленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день

Кабінетом Міністрів України окремо визначено граничні норми добових для відрядження членів екіпажів суден/інших транспортних засобів або суми, що спрямовують на харчування таких членів екіпажів замість добових, якщо такі судна (інші транспортні засоби):

- провадять комерційну, промислову, науково-пошукову чи риболовецьку діяльність за межами територіальних вод України;
- виконують міжнародні рейси для провадження навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів чи вантажів за плату за межами повітряного чи митного кордону України;
- використовують для проведення аварійно-рятувальних робіт за межами митного кордону або територіальних вод України.

При визначенні кількості днів для виплати добових день вибуття і день прибуття зараховують як два дні. При відрядженні терміном на один день добові відшкодовують як за повну добу.

Підприємство відшкодовує витрати за найм житлового приміщення в розмірі фактичних витрат з розрахунку вартості одного місця у готельному номері за кожен добу такого проживання з урахуванням побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором, за наявності (в оригіналі) підтверджувальних документів. Витрати на проїзд відшкодовують в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі), з урахуванням усіх витрат, пов'язаних з придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті. При цьому відшкодування цих витрат здійснюють за умови їх документального підтвердження – рахунків та квитанцій готелів, квитків на проїзд (в т.ч. електронних квитків), бронювання місць в готелях і квитків.

Якщо у відрядженні було придбано сировину, матеріали, товари, необхідно обов'язково додати документи, що підтверджують здійснення платежу (чек, квитанцію тощо), а також одержання придбаних товарно-матеріальних цінностей від продавця і передачу їх на склад підприємства після повернення працівника з відрядження.

При оплаті у відрядженні **послуг** для потреб підприємства також необхідно поділяти їх на ті, що призначені для одержання підприємством, яке відрядило працівника, й на ті, що призначені для одержання відрядженим працівником з метою виконання ним завдання на відрядження.

Після повернення з відрядження або використання грошових коштів на господарські потреби працівник складає **Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт** (далі авансовий звіт).

Авансовий звіт необхідно подати до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, в якому підзвітна особа завершує відрядження або виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти під звіт.

Якщо для оплати витрат у відрядженні або господарських потреб використовують платіжні картки, дорожні, банківські або іменні чеки, інші платіжні документи, то згідно з пп. 170.9.3 ПКУ авансовий звіт повинен бути поданий:

- при проведенні працівником розрахунків у готівковій формі – до закінчення третього банківського дня після звернення відрядження;
- при здійсненні розрахунків у безготівковій формі – у строк, що не перевищує 10 банківських днів (20 – банківських днів – за наявності поважних причин, із дозволу керівника підприємства).

Якщо підзвітна особа не повернула невитрачені суми до або в момент подання авансового звіту після зазначених вище строків, їх сума підлягає включенню до її оподаткованого доходу на підставі пп. 170.9 ПКУ з врахуванням підвищувального коефіцієнту (пп. 164.5) та оподаткуванню за відповідною ставкою (18%).

Направлення працівника у відрядження за кордон відбувається за такими ж правилами, як і у відрядження в межах України, однак має деякі особливості. Закордонне відрядження здійснюють відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому визначають мету виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням подається його копія з перекладом), і кошторису витрат (рис. 6.4).

<i>Кошторис витрат на відрядження до США комерційного директора Петренка М. М. та начальника організаційного відділу Вітренка І. В.</i>				
П.І.Б. відрядженого працівника	Вартість проїзду (економ. клас літака), дол. США	Вартість проживання, дол. США	Добові, дол. США	Разом, дол. США
Петренко М.М.	1000	990	250 (50 x 5)	2240
Вітренко І.В.	1000	990	250 (50 x 5)	2240
Разом	2000	1980	500	4480

Рис. 6.4. Приклад оформлення кошторису витрат для відрядження за кордон

Крім того, якщо працівника направляють до країни з візовим режимом, йому необхідно мати закордонний паспорт, отримати візу або дозвіл на в'їзд.

Підприємство, яке направляє працівника у відрядження за кордон, зобов'язане забезпечити його коштами **в національній валюті країни**, куди відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті як аванс на поточні витрати. Якщо аванс виданий у вільноконвертованій валюті, а витрати здійснюють у валюті країни перебування, то перерахунок валюти проводять на підставі документів про її обмін, а за відсутності таких документів – за допомогою крос-курсу (співвідношення між двома валютами, яке визначають виходячи з курсу до третьої валюти), розрахованого виходячи з валютних курсів НБУ на день затвердження авансового звіту.

Аванс відрядженому за кордон працівникові може видаватися готівкою або перераховуватися в безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток.

Фактичний час перебування працівника у закордонному відрядженні визначається:

- у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;
- до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюють за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відмітками уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на службові відрядження регламентується П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого витратами звітного періоду визнають або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Залежно від мети відрядження, визначеної завданням на відрядження, такі витрати відображають на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. До складу загальновиробничих витрат включаються витрати на відрядження працівників цехового персоналу та відображають за дебетом рахунку **91 «Загальновиробничі витрати»**. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу відносять до адміністративних витрат і відображають за дебетом рахунку **92 «Адміністративні витрати»**. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом, включають до складу витрат на збут і відображають за дебетом рахунку **93 «Витрати на збут»**. Витрати на відрядження можуть бути також віднесені до інших операційних витрат, у цьому випадку їх відображають на рахунку **94 «Інші витрати операційної діяльності»**.

У бухгалтерському обліку відповідно до Інструкції № 291 для розрахунків з підзвітними особами використовують субрахунок **37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»**, який дебетують на суми коштів, виданих під звіт, у кореспонденції з рахунками обліку коштів і кредитують в кореспонденції з рахунками витрат або з рахунками придбаних активів на суми коштів, витрачених згідно із завданнями і підтверджених звітами про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт (див. табл. 6.10). Аналітичний облік за цим рахунком ведуть в розрізі підзвітних осіб, окремо за кожною сумою, виданою їм під звіт.

Дебетове сальдо визначає суму заборгованості підзвітних осіб підприємству, кредитове – суму перевитрат підзвітних осіб за звітами про використання коштів. У балансі підприємства такі суми відображають розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове – у складі зобов'язань.

Дані про розрахунки із підзвітними особами відображають у журналі № 3 за дебетом рахунку 37.2 та у відомості № 3.2 або електронних регістрах – за кредитом даного рахунку по кожній підзвітній особі.

Таблиця 6.10. Типові кореспонденції за субрахунком 37.2
«Розрахунки з підзвітними особами»

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
За дебетом субрахунку 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»				
1	Видано аванс підзвітній особі готівкою на підставі наказу про відрядження	Видатковий касовий ордер	37.2	30.1, 30.2
2	Переказано безготівкові кошти на особовий рахунок підзвітної особи	Виписка банку	37.2	31.1, 31.2
3	Видано грошові документи (чек тощо) з каси під звіт	Авансовий звіт	37.2	33.1
4	Збільшено балансовий показник дебіторської заборгованості підзвітних осіб за рахунок виникнення операційних курсових різниць у зв'язку з переоцінкою дебіторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні стосовно іноземної валюти на дату подання Звіту або на дату складання балансу	Бухгалтерська довідка	37.2	71.4
За кредитом субрахунку 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»				
1	Придбано виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, товари за рахунок підзвітних сум	Авансовий звіт	20, 22, 28	37.2
2	Здано в касу залишок невитраченої готівки, виданої авансом	Авансовий звіт	30.1, 30.2	37.2
3	Відображено податковий кредит з ПДВ, нарахований за податковою накладною, наданою підзвітною особою разом з авансовим звітом	Авансовий звіт, податкова накладна	64.1	37.2
4	Утримано із зарплати підзвітної особи суму не підтвердженого Звітом про використання коштів і не повернутого в касу залишку раніше виданих коштів	Авансовий звіт, розпорядження керівника	66.1	37.2
5	Утримано з доходів, нарахованих до виплати учаснику, у разі якщо підзвітною особою виявився учасник, суму не підтвердженого Звітом і не повернутого в касу залишку раніше виданих коштів	Авансовий звіт, розпорядження керівника	67	37.2

1	2	3	4	5
6	Відображено витрати на службові відрядження на дату затвердження Звіту про використання коштів	Авансовий звіт	91, 92, 93, 94	37.2
7	Списано курсову різницю у зв'язку з переоцінкою дебіторської заборгованості внаслідок зміни курсу гривні щодо іноземної валюти на дату подання Звіту або на дату складання балансу	Авансовий звіт	94.5	37.2

6.5.3. Облік розрахунків за нарахованими доходами

Для обліку нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, що підлягають отриманню суб'єктом господарювання, використовують субрахунок **37.3 «Розрахунки за нарахованими доходами»**. Визначення таких видів доходів як дивіденди, відсотки і роялті наведено у п. 4 П(С)БО 15 «Дохід».

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. На субрахунку 37.3 відображають дебіторську заборгованість, що виникла в результаті фінансової діяльності підприємства щодо придбання ним акцій, інших боргових зобов'язань, а також часток в зареєстрованому капіталі інших підприємств.

Дебіторська заборгованість за нарахованими дивідендами визнається активом у період їх нарахування.

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що належать підприємству. Тобто, на субрахунку 37.3 відображають суму процентів за облігаціями, казначейськими зобов'язаннями або ощадними (депозитними) сертифікатами, а також суму процентів, що підлягає отриманню підприємством від здійснення діяльності з продажу товарів, робіт, послуг в кредит або розстрочку, за надання майна в оренду (лізинг, рента).

Дебіторську заборгованість за процентами визнають в тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази їх нарахування та терміну користування відповідними активами.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо). Це також нарахована підприємству винагорода за користування або надання права на користування будь-якими авторськими правами на літературні твори, твори мистецтва і науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео або аудіо касети, кінематографічні фільми, плівки для радіо чи телевізійного мовлення; за придбання будь-якого патенту, зареєстрованого торгового знаку на товари, послуги або торгової марки, дизайну, креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Дебіторську заборгованість за роялті визнають за принципом нарахування у відповідності з економічним змістом угоди (договору, контракту).

Облік розрахунків за нарахованими доходами відображено у табл. 6.11.

Таблиця 6.11. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за нарахованими доходами

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Нараховані дивіденди, що підлягають отриманню від дочірніх, асоційованих і спільних підприємств (облік у інвестора ведеться за методом участі в капіталі)	Бухгалтерська довідка, витяг з протоколу загальних зборів засновників	37.3	14
2	Нараховані дивіденди, відсотки, роялті (коли інвестор не має суттєвого впливу на об'єкт інвестування)	Бухгалтерська довідка	37.3	73.1, 73.2, 73.3
3	Нараховані доходи від надання активів у: – фінансову оренду – операційну оренду	Договір оренди, акт приймання-передачі наданих послуг	37.3	73.2, 73.3

1	2	3	4	5
4	Надходження грошових коштів в погашення дебіторської заборгованості за нарахованими доходами	ПКО, Виписка банку	30, 31	37.3
5	Погашена дебіторської заборгованості за нарахованими доходами шляхом видачі короткострокового векселя	Договір, акт приймання – передачі векселя	34	37.3
6	Погашена дебіторської заборгованості за нарахованими доходами шляхом отримання короткострокових боргових зобов'язань	Договір, Акт приймання-передачі короткострокових боргових зобов'язань	35	37.3

Аналітичний облік розрахунків за нарахованими доходами ведуть в розрізі їх видів у відомості № 3.2, синтетичний – у Журналі № 3 (I розділ) або в електронному реєстрі.

6.5.4. Облік розрахунків за претензіями

У процесі господарської діяльності між суб'єктами господарювання виникають розрахункові взаємовідносини в результаті пред'явлення однією із сторін претензій до іншої. Претензії супроводжуються отриманням штрафів, пені, неустойок, а також поверненням помилково списаних або зарахованих сум на поточний або інші рахунки в банках.

Всі майнові суперечки між суб'єктами господарювання можуть бути врегульовані в наступній послідовності:

1. Суб'єкт господарювання, права якого порушені, звертається до порушника з письмовою претензією, яку підписує керівник, і відсилає адресату рекомендованим (цінним) листом або вручає під розписку.

2. Відшкодування нанесених збитків порушником добровільно на підставі отриманого від кредитора листа-вимоги про погашення заборгованості;

3. Через судове врегулювання суперечки шляхом подачі позову у разі відмови відповідача в добровільному задоволенні претензії.

Претензія – це вимога щодо добровільного усунення порушень законодавства шляхом добровільної сплати боргу, відшкодування збитків, сплати штрафу, усунення недоліків поставленої продукції або виконаної роботи. Порядок пред'явлення претензій, терміни її розгляду, повідомлення заявника про результати претензій та інші питання, пов'язані з виконанням умов договору, регламентується ЦКУ.

Основні реквізити претензії наведені на рис. 6.5.

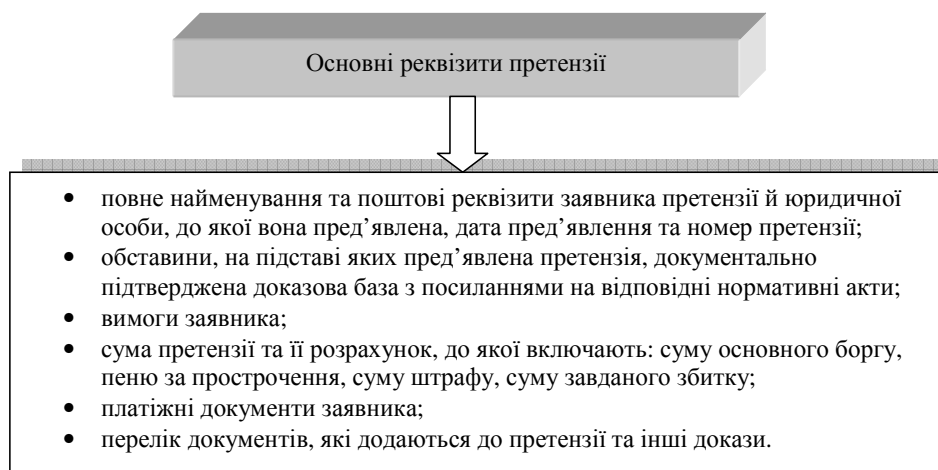


Рис. 6.5. Основні реквізити претензії

Якщо підприємство-порушник не визнає претензії, підприємство-заявник має право звернутися до суду за захистом майнових прав на протязі терміну позовної давності.

Позовна давність – це строк, в межах якого особа може звернутись до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

Загальний термін позовної давності встановлений тривалістю у три роки. Спеціальні терміни позовної давності регламентуються ЦКУ.

Претензії до постачальників та підрядників можуть бути пред'явлені:

- за виявлену при перевірці рахунків невідповідність цін і тарифів, передбачених договором, при допущенні арифметичних помилок;
- за виявлення невідповідності якості товарів технічним умовам та умовам договорів;
- за нестачу вантажів;
- за брак і простій з вини постачальників;
- за помилково списані суми;
- за пені, штрафи, неустойки, що утримуються з постачальників, покупців, замовників через невідповідність договірним зобов'язанням.

Облік розрахунків за претензіями ведуть на субрахунку **37.4 «Розрахунки за претензіями»**. Документальною підставою для відображення записів на вказаному субрахунку є: письмова згода постачальників на пред'явлені претензії, виписка установ банку на суми, що надійшли в порядку задоволених претензій, рішення судових органів.

На рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за претензіями відображають записами, наведеними у табл. 6.12.

Синтетичний облік за субрахунком 37.4 «Розрахунки за претензіями» ведуть у Журналі № 3 (І розділ) або в електронному реєстрі.

Таблиця 6.12. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за пред'явленими претензіями

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Пред'явлена претензія постачальнику, підряднику та іншим організаціям за невідповідність цін і тарифів, якості, нестачі матеріальних цінностей, передбачених договором	Письмова згода постачальника на пред'явлені претензії, рішення судових органів	37.4	63, 68
2	Пред'явлена претензія за брак (простій), що виник з вини постачальника та визнаний платником або присуджений судом	Письмова згода постачальника на пред'явлені претензії, рішення судових органів	37.4	24, 92
3	Пред'явлена претензія за сумами, помилково списаними установами банків	Письмова згода банківської установи на пред'явлені претензії, рішення судових органів	37.4	31
4	Штрафи, пені, неустойки до одержання згідно виставленої претензії або рішення суду	Письмова згода постачальника на пред'явлені претензії, рішення судових органів	37.4	71.5
5	Надходження коштів в касу, на рахунок в банку в порядку задоволення пред'явленої претензії	ПКО, Виписка банку	30, 31	37.4
6	При відмові у задоволенні позову за рішенням суду	Рішення судових органів	63, 24, 92	37.4

6.5.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Окремою складовою частиною іншої поточної дебіторської заборгованості є заборгованість за розрахунками з винними особами з відшкодування збитків, нанесених підприємству в результаті нестач, перевитрат, крадіжок грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, а також втрат від псування цінностей.

Випадки виявлення фактів нанесення підприємству шкоди з причини безгосподарного або недостатнього контролю за збереженням майна, а також його крадіжок, в обов'язковому порядку супроводжують проведенням інвентаризації, в результаті якої визначаються кількісні відхилення між даними обліку і фактичною наявністю грошових коштів та товарно-матеріальних цінностей.

Порядок проведення інвентаризації, розглянуто в темах: «Облік запасів» та «Облік грошових коштів та їх еквівалентів».

Відшкодування працівниками шкоди в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, відбувається за розпорядженням власника чи уповноваженої ним особи за згоди відповідача, а в інших випадках – шляхом подання власником позову до суду.

Для обліку розрахунків за відшкодуванням нанесеного підприємству збитку, якщо винну особу виявлено, призначено субрахунок **37.5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»**. Документальною підставою для відображення записів на вказаному субрахунку є:

- в частині виникнення дебіторської заборгованості: наказ керівника підприємства або рішення суду;
- в частині погашення: прибутковий касовий ордер, виписка банку, розрахунково-платіжна відомість.

Механізм визначення розміру збитків встановлений Постановою КМУ «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 р. № 116 з наступними змінами і доповненнями.

Розмір збитків, якщо вони призвели до завдання майнової шкоди, розраховують для двох груп суб'єктів господарської діяльності за різними правилами:

- перша група: держава (в особі державних органів, державних підприємств), територіальна громада (в особі органів місцевого самоврядування, комунальних підприємств) або суб'єкт господарської діяльності з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі;
- друга група: усі інші суб'єкти господарської діяльності).

Розглянемо лише порядок визначення розміру завданого збитку недержавним суб'єктам господарської діяльності. Для таких підприємств розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. Таку оцінку здійснює професійний оцінювач (фізична особа) чи юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач, які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Для проведення оцінки збитку між підприємством та оцінювачем укладається договір про проведення оцінки майна. За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна, який містить у тому числі й оцінену сум збитку.

Аналітичний облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків ведуть в розрізі винних осіб.

Основні господарські операції за субрахунком **37.5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»** відображені в табл. 6.13.

Синтетичний облік за субрахунком 37.5 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків» ведуть у Журналі № 3 (I розділ) або електронному реєстрі.

Таблиця 6.13. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за відшкодуванням завданих збитків

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди	Наказ керівника підприємства, рішення судових органів, бухгалтерська довідка	37.5	71.6
2	Відображено суми, відшкодовані винною особою матеріальними цінностями	Прибутковий ордер, Акт приймання	20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28	37.5
3	Відображено суми відшкодування винною особою грошовими коштами	ПКО Виписка банку	30, 31	37.5
4	Утримано суму завданого збитку із заробітної плати	Бухгалтерська довідка, розрахункова відомість	66	37.5

6.5.6. Облік розрахунків з членами кредитних спілок

Облік розрахунків з членами кредитних спілок ведуть на субрахунку **37.6 «Розрахунки за позиками з членами кредитних спілок»**.

Кредитна спілка – це об'єднання громадян, які періодично вносять членські внески, за рахунок яких за погодженою схемою кредитування здійснюється видача фінансового кредиту одному або декільком членам кредитної спілки.

Кредитні спілки відкривають на підприємствах, за місцем проживання громадян або за професійною ознакою та ін. Кредитні спілки є добровільними об'єднаннями громадян, що належать до небанківських кредитно-фінансових установ. Її створюють для фінансового та соціального захисту своїх членів шляхом залучення їх особистих заощаджень для взаємного кредитування та фінансової підтримки підприємницьких ініціатив. Кредитна спілка відрізняється від банку тим, що її активи є власністю членів спілки, вони їх контролюють і діють за принципом: один член – один голос.

Засновниками і членами (не менше 50-ти осіб) є громадяни віком 18 і більше років. Кредитні спілки створюють і діють на підставі статуту, погодженого з регіональним підрозділом НБУ щодо операцій кредитування членів кредитних спілок, надання позичок іншим кредитним спілкам та організаціям.

Документальною підставою для відображення записів на субрахунку 37.6 «Розрахунки за позиками з членами кредитних спілок» є:

- в частині виникнення дебіторської заборгованості: договір між членами кредитної спілки, видатковий касовий ордер, платіжне доручення;
- в частині погашення: прибутковий касовий ордер, накладна тощо.

Аналітичний облік ведуть в розрізі членів кредитної спілки та за кожною виданою позикою.

На рахунках бухгалтерського обліку розрахунки з членами кредитних спілок відображають наступним чином (табл. 6.14):

Таблиця 6.14. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з членами кредитних спілок

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Видано позику члену кредитної спілки	Договір, ВКО	37.6	30
2	Одночасно на суму застави (якщо позика видавалась під заставу)	Договір застави	–	06
3	Повернуто позику членом кредитної спілки	ПКО Виписка банку	30, 31	37.6

6.5.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами

Розрахунки за операціями, пов'язаними зі здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи): розрахунки з іншими організаціями за різного роду роботи, послуги, вартість яких зараховується до складу загальновиробничих, адміністративних, збутових витрат і т. д.; усі види розрахунків з працівниками крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами (розрахунки з видачі та погашення кредитів, виплати на утримання дитячих дошкільних закладів, які є на балансі підприємства, оплата телефонних переговорів працівників, витрати на оплату їх навчання та ін.); розрахунки з квартиронаймачами; інші види розрахунків обліковують на субрахунку **37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»**.

Аналітичний облік на вказаному субрахунку ведуть окремо за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

Основні господарські операції за операціями з іншими дебіторами відображені в табл. 6.15.

Аналітичний облік розрахунків з іншими дебіторами ведуть у відомості 3.2, синтетичний у Журналі № 3, а при журнально-ордерній формі – у Журналі-ордері № 8 або в електронних реєстрах.

Таблиця 6.15. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з іншими дебіторами

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Надано позику працівникам підприємства	Договір, ВКО, виписка банку	37.7	30, 31
2	Реалізовано працівнику продукцію підприємства в кредит	Договір, накладна	37.7	70
3	Відображено розрахунки за товари, придбані працівником в кредит на підставі виданого ним доручення – зобов'язання	Доручення – зобов'язання, бухгалтерська довідка	37.7	68,5
4	Відображено в орендодавця суми доходу від здачі майна в операційну оренду	Договір оренди, акт приймання – передачі наданих послуг	37.7	71.3
5	Нараховано орендний платіж за договором фінансового лізингу в частині відшкодування вартості обладнання	Договір оренди, акт приймання – передачі наданих послуг, бухгалтерська довідка	37.7	18.1
6	Повернено позику працівниками підприємства та відшкодовано за товари, придбані в кредит	Договір, ПКО Виписка банку Розрахункова відомість	30, 31, 66	37.7

Субрахунок **37.8 «Розрахунки з державними цільовими фондами»** призначений для відображення розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності тощо.

Облік нарахування та виплати сум матеріального забезпечення за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (ФСС з ТВП) здійснюють записами (табл. 6.16):

Таблиця 6.16. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з державними цільовими фондами

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Нараховано матеріальне забезпечення за рахунок ФСС з ТВП	Листок тимчасової непрацездатності	37.8	66.3
2	Надходження грошових коштів на спеціальний рахунок підприємства для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності працівникам	Виписка банку	31.3	37.8

Аналітичний облік розрахунків з державними цільовими фондами ведуть за кожним дебітором у відомості 3.2, синтетичний у Журналі № 3, а при журнально-ордерній формі – у Журналі-ордері № 8 або в електронних регістрах.

Для обліку розрахунків за операціями з деривативами використовують субрахунок **37.9 «Розрахунки за операціями з деривативами»**.

Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах. Стандартна (типова) форма деривативів і порядок їх випуску та обігу встановлюється Кабінету міністрів України.

До деривативів належать:

- **своп** – цивільно-правова угода про здійснення обміну потоками платежів (готівкових або безготівкових) чи іншими активами, розрахованими на підставі ціни (котирування) базового активу в межах суми, визначеної договором на конкретну дату платежів (дату проведення розрахунків) протягом дії контракту;
- **опціон** – цивільно-правовий договір, згідно з яким одна сторона контракту одержує право на придбання (продаж) базового активу, а інша сторона бере на себе безумовне зобов'язання продати (придбати) базовий актив у майбутньому протягом строку дії опціону чи на

- встановлену дату (дату виконання) за визначеною під час укладання такого контракту ціною базового активу. За умовами опціону покупець виплачує продавцю премію опціону;
- **форвардний контракт** – цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором.
 - **ф'ючерсний контракт (ф'ючерс)** – стандартизований строковий контракт, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк (дата виконання зобов'язань за ф'ючерсним контрактом) передати базовий актив у власність покупця на визначених специфікацією умовах, а покупець зобов'язується прийняти базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення.

Деривативи відносять до складу фінансових інструментів, основні принципи обліку яких викладені в П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

Деривативи оцінюють та відображають в балансі за справедливою вартістю. Зміна вартості деривативів може бути: **позитивною** (якщо від операцій з таким інструментом в поточний період очікується дохід) – в такому разі вони збільшують дохід підприємства; або **від'ємною** (якщо від операцій з ним в поточний момент очікуються збитки) – в такому разі вона зменшує активи (або збільшує зобов'язання) підприємства.

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за операціями з деривативами подано у табл. 6.17.

Таблиця 6.17. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку розрахунків за операціями з деривативами

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Нараховано дохід (позитивну варіаційну маржу) учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	36.4	37.9
2	Визнано витрати (негативну варіаційну маржу) учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	37.9	36.4
3	Здійснено закриття звітного періоду та відображено дохід учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	37.9	71.9
4	Здійснено закриття звітного періоду та відображено витрати учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	94.9	37.9

Відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку до складу дебіторської заборгованості, що відображають на рахунках класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», віднесено також рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Зазначені витрати в балансі підприємства входять до складу оборотних активів, тобто також мають ознаки дебіторської заборгованості. Однак, враховуючи те, що ці активи вважають витратами, порядок їх обліку подано у розділі 10 «Облік витрат діяльності».

6.6. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Датою балансу при цьому вважають останній день звітного періоду – 31 грудня.

До складу довгострокової дебіторської заборгованості відносять:

- заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду;
- заборгованість, забезпечена довгостроковим векселем;
- інша довгострокова заборгованість.

Бухгалтерський облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть на рахунку **18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»** з відповідними субрахунками, що визначені Інструкцією № 291. За дебетом рахунку відображають виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання). Рахунок є активним, балансовим, сальдо відображають в першому розділі активу балансу у складі необоротних активів.

Сутність орендних (лізингових) операцій, їх види та особливості обліку розглянуто в розділі «Облік зобов'язань».

Облік заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду ведуть на субрахунок **18.1 «Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду»**.

Аналітичний облік заборгованості за майно, що передане у фінансову оренду, ведуть в розрізі укладених договорів.

Розкриття інформації про оренду здійснюють у примітках до фінансової звітності.

Для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, використовують субрахунок **18.2 «Довгострокові векселі одержані»**.

Понятійний апарат, документальне оформлення та порядок розрахунків з допомогою одержаних довгострокових векселів аналогічний до обліку короткострокових векселів одержаних.

Аналітичний облік вексельних операцій ведуть за кожним одержаним векселем.

Приклад. Підприємство 02.08.2017 р. здійснило відвантаження продукції вітчизняному покупцеві на суму 186000 грн. (в тому числі ПДВ 31000 грн.). 06.08.2017 р. в забезпечення дебіторської заборгованості було одержано безвідсотковий вексель терміном на 18 місяців номінальною вартістю 221340 грн.

Відображення в бухгалтерському обліку одержаних підприємством довгострокових векселів подано у табл. 6.18.

Таблиця 6.18. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку довгострокових векселів одержаних

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Відвантажено продукцію покупцеві	Накладна, ТТН	36.1	70.1	186000
2	Нараховано суму ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	31000
3	Одержано довгостроковий вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	18.2	36.1	186000
4	Відображено різницю між номінальною і реальною вартістю одержаного довгострокового векселя	Бухгалтерська довідка	18.2	69	35340
5	На дату балансу 30.09.2017 р. списана різниця між номінальною і реальною вартістю одержаного довгострокового векселя за 56 днів $(35340 \times 56) / (365 \times 18 : 12)$	Бухгалтерська довідка, розрахунок	69	73.2	3611
6	Нараховано суму ПДВ $(3611 : 6)$	Податкова накладна	73.2	64.1	602
7	Погашення 05.02.2019 р. одержаного довгострокового векселя	Виписка банку	31.1	18.2	186000
8	На дату погашення 05.02.2019 р. списана різниця між номінальною і реальною вартістю одержаного довгострокового векселя $(35340 - 3611)$	Бухгалтерська довідка, розрахунок	69	73.2	31729
9	Нараховано суму ПДВ	Податкова накладна	73.2	64.1	5288

Для обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості призначений субрахунок **18.3 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість»**, на якому обліковують заборгованість, що не відображена на інших субрахунках рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками, інші види розрахунків.

Основні бухгалтерські записи з обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості відображені в табл. 6.19.

Аналітичний облік за вказаним субрахунком ведуть окремо за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

Синтетичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть у Журналі № 3 або в електронному реєстрі.

Таблиця 6.19. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Видано довгострокову позику працівникові підприємства	Договір, ВКО, Виписка банку	18.3	30, 31
2	Погашено працівником підприємства довгострокову позику	ПКО, Виписка банку, Розрахункова відомість	30, 31, 66	18.3
3	Відображено суму не поверненої працівником підприємства довгострокової позики при зверненні до суду	Договір, бухгалтерська довідка	37.4	18.3
4	Погашено неповернуту працівником підприємства частину довгострокової позики за рахунок прибутку підприємства	Наказ, витяг з протоколу загальних зборів засновників (акціонерів), бухгалтерська довідка	44.3	18.3

Контрольні запитання

1. Що таке дебіторська заборгованість і який нормативний акт регламентує їх облік?
2. За яких умов дебіторську заборгованість визнають активом?
3. Як класифікують дебіторську заборгованість за термінами погашення?
4. Як класифікують дебіторську заборгованість за об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів?
5. Як класифікують дебіторську заборгованість за своєчасністю сплати боржниками?
6. Які методи оцінки дебіторської заборгованості?
7. Від яких факторів залежить первісна вартість дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію?
8. Як визначають чисту вартість дебіторської заборгованості?
9. За якою оцінкою відображають в балансі довгострокову дебіторську заборгованість?
10. Які рахунки використовують для обліку дебіторської заборгованості?
11. Якими первинними документами відображають виникнення дебіторської заборгованості за товари, роботи (послуги)?
12. Що таке резерв сумнівних боргів та для чого його створюють?
13. Які Ви знаєте способи обчислення резерву сумнівних боргів?
14. Що таке коефіцієнт сумнівності?
15. Якими способами розраховують коефіцієнт сумнівності?
16. Як в обліку відображають операції зі створення і списання резерву сумнівних боргів?
17. Дайте визначення векселів отриманих. Що таке простий та переказний вексель?
18. Поясніть різницю між відсотковим та безвідсотковим векселем?
19. Назвіть рахунки, які використовують для обліку векселів отриманих?
20. Дайте характеристику іншої дебіторської заборгованості та вкажіть, які рахунки використовуються для її відображення?
21. Які особливості обліку авансів виданих?
22. Що таке претензія? Порядок виставлення претензії та її документальне оформлення.
23. Як в обліку відображають операції щодо розрахунків за претензіями?
24. Який порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей?
25. Як в обліку відображають операції щодо розрахунків за відшкодуванням завданих збитків?
26. Як в обліку відображають операції з розрахунків за позиками членам кредитних спілок?
27. Як в обліку відображають операції з різними дебіторами?
28. Як ведуть облік розрахунків з державними цільовими фондами?
29. Який порядок закриття в кінці місяця субрахунку 37.9 «Розрахунки за операціями з деривативами»?
30. Як ведуть облік довгострокових векселів одержаних?
31. Який порядок обліку заборгованості за майно, передане у фінансову оренду?

Розділ 7. ОБЛІК ПЕРСОНАЛУ, ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

7.1. Правові та організаційні основи оплати праці на підприємстві

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Виплати працівникам поділяють на шість груп:

- поточні виплати;
- виплати при звільненні;
- виплати по закінченню трудової діяльності;
- інші виплати працівникам;
- виплати інструментами власного капіталу підприємства;
- інші довгострокові виплати.

Поточні виплати 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 протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу тощо.

Основним джерелом доходів найманих працівників є заробітна плата. Сутність заробітної плати можна розглядати з п'яти позицій.

По-перше, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства (або його представником) і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості (доходу).

По-друге, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу. Розміри заробітної плати залежать від складності та умов роботи, що виконується, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

По-третє, заробітна плата – це елемент ринку праці, що виступає як ціна, за якою найманий працівник продає свою робочу силу.

По-четверте, для найманого працівника заробітна плата – це його трудовий дохід, який він отримує у результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для підприємства **заробітна плата** – це елемент витрат підприємства, який є складовою собівартості продукції, робіт, послуг та інших витрат, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» розрізняють: основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Вони складають фонд оплати праці підприємства (рис. 7.1).

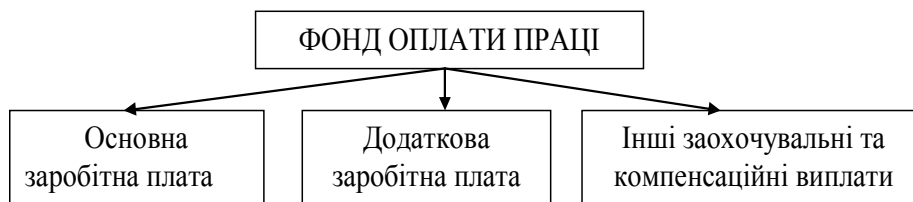


Рис. 7.1. Фонд оплати праці підприємства

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові оклади). Її встановлюють у вигляді тарифних ставок, відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

До **додаткової заробітної плати** відносять: винагороди за працю понад установлені норми, за трудові досягнення та винахідництво, а також особливі умови праці. Вона включає доплати й надбавки до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством; премії працівникам, керівникам, фахівцям та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію матеріальних ресурсів; винагороди за вислугу років і стаж роботи; оплату щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, компенсацій за невикористану відпустку.

До **інших заохочувальних і компенсаційних виплат** відносять: надбавки і доплати, не передбачені законодавством і понад установлені розміри; винагороди за підсумками роботи за рік; премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння й впровадження нової техніки; за своєчасне постачання продукції на експорт; одноразові заохочення окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань та ін.

Не включають у фонд оплати праці та відображають в обліку окремо:

- допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування: допомога з тимчасової непрацездатності; допомога у зв'язку з вагітністю та пологами; допомога при народженні дитини; допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; допомога на поховання; оплата путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення; допомога з часткового безробіття;
- оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації;
- соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором;
- суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;
- матеріальну допомогу разового характеру, яку надає підприємство окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання;
- доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки);
- інші виплати.

Повний перелік основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат наведений в Інструкції зі статистики заробітної плати.

Фундаментом організації оплати праці в Україні є відповідна законодавча та нормативна база, основу якої складають: Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. з наступними доповненнями і змінами, Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. та інші. Контроль за додержанням законодавства про оплату праці на підприємствах здійснюють Міністерство соціальної політики України, фінансові органи, органи Державної фіскальної служби, професійні спілки та інші органи, що представляють інтереси найманих працівників.

Законодавством встановлюється розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не можна здійснювати оплату за виконану роботу – це **мінімальна заробітна плата**. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою для підприємств усіх форм власності та господарювання. У мінімальну заробітну плату не включають доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Розмір мінімальної заробітної плати та мінімальної годинної ставки встановлює Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України не рідше одного разу на рік у Законі України «Про Державний бюджет України». Мінімальну заробітну плату встановлюють у розмірі не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Відповідно до змін, які внесені в Кодекс законів про працю та Закон України «Про оплату праці», заробітну плату виплачують працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними й уповноваженими трудовим колективом), але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюють виплату. Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначають у колективному договорі або нормативному акті роботодавця, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Заробітну плату працівникам підприємств на території України виплачують у грошовій формі. Виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі заборонена.

У колективному договорі, як виняток, може бути передбачена часткова виплата заробітної плати натурою – продукцією, яку випускає підприємство (за цінами не вище собівартості), в розмірі, що не перевищує 30% заробітної плати, нарахованої за місяць. Постановою КМУ від 3.04.1993 р. № 244 «Про перелік товарів, не дозволених для виплати заробітної плати натурою», визначені товари та послуги, якими заборонена виплата заробітної плати в натуральній формі (зброя, нафта й нафтопродукти, будівельні матеріали, лісоматеріали, благородні метали, коштовне каміння та ін.).

Організація заробітної плати на підприємстві – це система її диференціації та регулювання за категоріями персоналу залежно від складності виконуваних робіт, а також індивідуальних і колективних результатів праці при забезпеченні гарантованого заробітку за виконання норм праці.

Всі норми з оплати праці в рамках своєї компетенції підприємства встановлюють у *Колективному договорі*. У Колективному договорі, зокрема, визначають:

- системи і форми оплати праці;
- норми праці й грошові розцінки;
- тарифні сітки;
- розмір тарифної ставки 1-го розряду, що перевищує розмір, встановлений нормами вищого рівня;
- схеми посадових окладів;
- надбавки і доплати, що перевищують розміри, встановлені законодавством, а також додаткові види надбавок і доплат;
- премії, що входять до системи оплати праці, та види і розміри матеріального заохочення;
- компенсаційні та гарантійні виплати.

Зміст *колективного договору* обговорюють на загальних зборах трудового колективу, і лише після прийняття позитивного рішення – схвалення, колектив уповноважує профком (або іншого представника) підписати його.

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, є **Положення про оплату праці на підприємстві**, яке містить:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовують для різних категорій працівників;
- штатний розпис працівників підприємства;
- побудову основної (тарифної) оплати праці за посадами і професіями;
- розміри тарифних ставок і окладів або порядок розрахунку виплат залежно від показників роботи працівника і підприємства в цілому;
- обумовлені доплати, надбавки та компенсації із зазначенням їх розмірів;
- інші преміальні системи, які використовують на підприємстві.

Положення про оплату праці має містити порядок перегляду та індексації заробітної плати на підприємстві, а також терміни й періодичність виплат заробітної плати, порядок вирішення трудових спорів з питань оплати праці.

Порядок формування системи преміювання робітників підприємства викладено в Рекомендаціях щодо визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства, затверджених Міністерством праці та соціальної політики України 31.03.1999 р.

У **Положенні про преміювання** слід передбачити параметри преміювання: умови, порядок і термін виплати премій, конкретний розмір премій для працівників певних категорій, порядок розгляду спорів щодо преміювання. Обумовлено випадки, коли працівники можуть бути позбавлені премії. Преміювання поділяють на: індивідуальне – винагорода конкретному працівникові за високоякісне виконання виробничих завдань (посадових обов'язків); колективне – виплата винагороди за підсумками роботи структурного підрозділу (бригади, цеху, відділу). На практиці преміювання працівників здійснюють щомісячно, щоквартально і в цілому за рік.

7.2. Системи та форми оплати праці

Системи і форми заробітної плати – це механізм встановлення розміру заробітку залежно від кількості, якості та результатів праці. Обираючи певну систему заробітної плати та конкретну форму заробітку, роботодавець управляє інтенсивністю та якістю праці конкретних працівників. Законодавством передбачено такі основні системи оплати праці:

1. Тарифна.
2. Безтарифна.

Тарифну систему використовують для диференціації розмірів заробітної плати працівників залежно від їх кваліфікації, відповідальності, умов праці (шкідливість, важкість, інтенсивність, привабливість тощо), її кількості та результатів. За допомогою тарифної системи встановлюють співвідношення між низько- і високооплачуваними категоріями робітників.

Тарифна система є основою для встановлення правильного співвідношення між темпами зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати працівників. За її допомогою визначають необхідну кількість працівників відповідної кваліфікації чи спеціальності, а також співвідношення заробітної плати різних категорій працівників.

Тарифна система оплати праці включає:

- тарифні сітки;
- тарифні ставки;
- схеми посадових окладів;
- тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна сітка – це шкала, що відображає співвідношення в оплаті праці працівників різної кваліфікації, які виконують роботи різної складності. Вона є основою регулювання професійно-кваліфікаційного поділу працівників.

Характерними ознаками тарифної сітки є кількість розрядів, тарифні коефіцієнти і діапазон співвідношення крайніх тарифних коефіцієнтів.

Тарифний розряд – це показник, що відображає рівень кваліфікації працівника, який необхідний для виконання певного виду робіт.

Тарифний коефіцієнт – це показник, що відображає у скільки разів тарифні ставки другого і вищих розрядів перевищують тарифну ставку першого розряду. Тарифний коефіцієнт ставки першого розряду дорівнює одиниці.

Тарифна ставка – це виражений в грошовій формі розмір оплати праці працівника за одиницю робочого часу (година, день, місяць).

При тарифікації праці розрізняють тарифікацію робіт і тарифікацію працівників. **Тарифікація робіт** – це сукупність методів обліку і порівняння витрат праці різних видів робіт без врахування показників їх виконання. **Тарифікація працівників** – це присвоєння працівнику розряду відповідно до його кваліфікації. Кваліфікація працівника визначається сукупністю спеціальних знань, практичних навиків і вимог до виконання робіт.

Тарифікацію робіт і присвоєння працівникам кваліфікаційного розряду проводять на основі тарифно-кваліфікаційних характеристик (довідників).

Тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) – це збірники кваліфікаційних характеристик професій, згрупованих за видами робіт. Вони включають детальну характеристику основних видів робіт із вказанням вимог, які ставляться до кваліфікації працівника.

Тарифна система оплати праці (відповідно до Кодексу законів про працю) може бути організована за погодинною, відрядною або іншими системами (рис. 7.2).



Рис. 7.2. Системи і форми оплати праці

При **погодинній системі** оплати мірою праці виступає відпрацьований час, а заробіток працівнику нараховують відповідно до його тарифної ставки чи посадового окладу за фактично відпрацьований час.

Погодинна система оплати праці має дві форми:

- проста погодинна;
- погодинно-преміальна.

Проста погодинна форма передбачає оплату праці, виходячи з кількості відпрацьованого часу й тарифної ставки (посадового окладу) відповідно до кваліфікації працівника.

Погодинно-преміальна форма передбачає, що, окрім тарифного заробітку, працівник одержує премію за досягнення певних кількісних або якісних показників.

При застосуванні погодинно-преміальної форми з використанням нормованих завдань заробіток може складатися з трьох частин:

- 1) погодинного заробітку, який визначають пропорційно до відпрацьованого часу;
- 2) додаткової оплати (доплат за професійну майстерність і умови (інтенсивність) праці та ін.);
- 3) премії (за зниження трудомісткості виробів або робіт і т.п.).

Різновидом погодинної форми є **оплата праці за посадовими окладами**. **Посадовий оклад** – це фіксований розмір оплати праці за виконання трудових обов'язків певної складності, обсягу, ступеня відповідальності тощо.

На підприємстві розробляють **схеми посадових окладів** – перелік посад і розміри місячних окладів за кожною професією. Посадові оклади службовцям встановлює власник або уповноважений ним орган відповідно до посади і кваліфікації працівника. Для визначення рівня кваліфікації використовують тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) посад керівників, спеціалістів і службовців, які розробляє Міністерство соціальної політики.

Оплату праці за місячними посадовими окладами застосовують щодо працівників, робота яких має стабільний характер (службовці, деякі посади робітників) і щодо керівників та спеціалістів. Така оплата праці теж може бути простою (весь заробіток складається лише із встановленого окладу) і преміальною (заробіток складається із встановленого окладу та премії за досягнення певних показників, що заохочуються).

При **відрядній системі** оплати мірою праці є вироблена працівником продукція (або виконаний обсяг робіт), а розмір заробітку прямо пропорційно залежить від її кількості та якості, виходячи із встановленої відрядної розцінки.

Відрядна система оплати праці має такі форми:

- пряма відрядна;
- непряма відрядна;
- відрядно-преміальна;
- відрядно-прогресивна;
- акордна.

При **прямій відрядній формі** оплати праці робітникам проводять за кожен одиницю виробленої продукції за незмінною відрядною розцінкою.

Непряму відрядну форму заробітної плати застосовують для оплати праці допоміжним працівникам, зайнятим обслуговуванням основних робітників-відрядників. При цьому заробіток таких працівників залежить від результатів роботи робітників-відрядників, яких вони обслуговують. Величину заробітної плати допоміжного персоналу визначають за результатами праці основних робітників з урахуванням виконання норм виробітку (норм часу) основними робітниками та їх чисельності. Ця форма зацікавлює допоміжних робітників у поліпшенні обслуговування верстатів, агрегатів автоматичних ліній для безперебійної та ритмічної їх роботи. За цією формою у промисловості можуть оплачувати роботу слюсарів-ремонтників, електриків, наладчиків устаткування, кранівників та ін.

Відрядно-преміальна форма характеризується тим, що робітникам, окрім основного заробітку, нараховують премії (за виконання і перевиконання норм виробітку, економію матеріалів, палива, підвищення якості продукції і т. д.).

При **відрядно-прогресивній формі** виконані роботи оплачують в межах норми – за твердими розцінками, понад норму – за підвищеними прогресивно-зростаючими розцінками.

При **акордній формі** оплати праці норму й розцінку встановлюють на весь комплекс виконуваних робіт з урахуванням терміну їхнього виконання (зібраний вузол, відремонтований об'єкт і т. п.).

За акордної форми найбільше виявляється зв'язок оплати праці з кінцевими результатами.

Поряд з індивідуальною оплатою праці набула поширення й бригадна форма оплати праці. Застосування її найдоцільніше тоді, коли об'єднання працівників у трудовий колектив зумовлено технологічною необхідністю (спільне обслуговування апаратів, агрегатів, великого устаткування; роботи на конвеєрах; роботи, пов'язані з обслуговуванням технологічного процесу і контролем за його ходом).

Бригадну форму оплати праці застосовують тоді, коли в досягненні найкращих кінцевих результатів праці зацікавлена як бригада в цілому, так і кожен її член зокрема. Працю в бригадах можуть оплачувати із застосуванням як відрядної, так і погодинної систем заробітної плати.

Інфляція, недосконалість податкового механізму ускладнюють роботу підприємств та фірм настільки, що вони не завжди мають можливість виплачувати всім працівникам гарантовану тарифною системою заробітну плату. Це спричинило розвиток та впровадження безтарифних систем оплати праці, систем винагороди за кваліфікацію й особисті заслуги, які враховують фінансові результати діяльності підприємств.

Безтарифна система оплати праці передбачає повну залежність заробітної плати від кінцевих результатів роботи підприємства в цілому.

Безтарифна система оплати праці – це організація оплати праці, яка ґрунтується на принципі часткового розподілу зароблених колективом коштів між працівниками згідно з прийнятими співвідношеннями (коефіцієнтами) в оплаті праці різної якості (залежно від кваліфікації, посади, спеціальності працівників тощо). За такої системи не використовують гарантовані тарифні ставки і посадові оклади, більшість видів премій, доплат і надбавок. Безтарифні системи оплати праці вирізняються гнучкістю, простотою і доступністю для розуміння всіма працівниками, забезпечують їх зацікавленість у результатах праці.

Фактична величина заробітної плати кожного працівника при безтарифній системі залежить від:

- кінцевих результатів діяльності колективу;
- кваліфікаційного рівня працівника;
- фактично відпрацьованого часу;
- коефіцієнта трудової участі.

Отже, сутністю безтарифної системи оплати праці є розподіл колективного заробітку за задалегідь встановленими коефіцієнтами оцінювання праці різного рівня складності.

Вибір чи розробка конкретної системи і форми заробітної плати є прерогативою роботодавця. Адміністрація підприємства, виходячи із завдань, обсягів, якості й строків виробництва продукції, та враховуючи можливості працівників впливати на реалізацію певних резервів виробництва, розробляє конкретні форми заробітної плати, пояснює їх працівникам і додає до колективної угоди.

7.3. Облік особового складу, відпрацьованого часу та виробітку

Облікова чисельність персоналу – це показник чисельності працівників особового складу на певну дату звітного періоду, наприклад, на перше або останнє число місяця, включаючи прийнятих та виключаючи тих працівників, які вибули в цей день. В особовий склад працівників підприємства включають всіх працівників, які прийняті на постійну, сезонну, а також на тимчасову роботу терміном один день і більше, з дня зарахування їх на роботу. В особовому складі працівників за кожний календарний день враховують як фактично працюючих, так і відсутніх на роботі з будь-яких причин, тобто усіх працівників, які перебувають у трудових відносинах, незалежно від форми договору.

За організацію обліку персоналу безпосередньо відповідає відділ кадрів, інспектор з кадрів, менеджер з кадрів, секретар чи інший співробітник, якого призначають наказом керівника або власника підприємства залежно від величини трудового колективу.

Влаштуваючись на роботу, працівник повинен пред'явити паспорт або інший документ, який засвідчує особу, довідку про присвоєння ідентифікаційного коду, трудову книжку, свідоцтво про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а у випадках, передбачених законодавством, також документи про освіту (спеціальність, кваліфікацію), стан здоров'я та інші документи.

Працівника вважають зарахованим, якщо на нього оформлений *Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (типова форма П-1)* (рис. 7.3), в якому зазначають дату прийняття на роботу, посаду, форму і розмір оплати праці.

Робітники і службовці реалізують право на працю шляхом укладання трудового договору на підприємстві. **Трудовий договір** є угодою між працівником та власником організації, згідно з якою

працівник зобов'язується виконувати роботу за певною спеціальністю, кваліфікацією, посадою, підпорядковуючись внутрішньому трудовому розпорядку, а власник підприємства зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату та забезпечувати необхідні для виконання роботи умови праці.

Трудовий договір може бути укладений як усно, так і в письмовій формі. Трудові договори укладають на:

- невизначений термін;
- на визначений термін, що встановлюється за угодою сторін;
- на час виконання певної роботи.

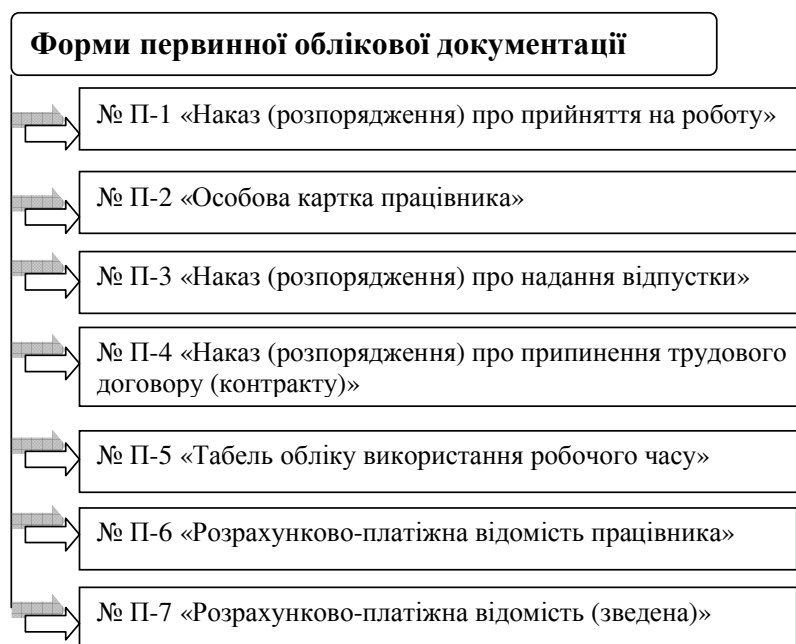


Рис. 7.3. Типові форми первинної облікової документації зі статистики праці

Строковий договір на визначений термін відрізняється від договору, укладеного на невизначений термін тим, що по-перше, адміністрація може припинити трудові відносини з працівником після закінчення терміну договору без зазначення причин, по-друге, працівник може відмовитись від права звільнення за власним бажанням протягом всього терміну договору.

Трудовий договір на час виконання певної роботи укладають в тому випадку, якщо час завершення роботи може бути визначений приблизно.

Особливою формою трудового договору є **контракт**, у якому термін його дії, права, обов'язки та відповідальність сторін, умови матеріального забезпечення й організації праці працівника, умови розірвання в тому числі дострокового, сторони встановлюють за домовленістю. Контракт укладають у письмовій формі та не менше як у двох примірниках. За два місяці до закінчення терміну чинності контракту за угодою сторін він може бути продовжений або укладений на новий термін.

Після оголошення наказу про прийняття на роботу працівника знайомлять з колективним договором, правилами внутрішнього трудового розпорядку, роботою, яку він буде виконувати, умовами та розмірами оплати праці, проводять інструктаж з техніки безпеки.

Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу застосовують для обліку прийнятих на роботу працівників. На підставі підписаного наказу про прийняття на роботу відділ кадрів робить відповідні записи в трудову книжку, заповнює документ первинного обліку – особову картку працівника. Бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи інший аналогічний документ.

Трудова книжка є основним документом про трудову діяльність працівника. Вона призначена для встановлення загального, безперервного та спеціального стажу. Трудові книжки заводять на всіх працівників підприємства, які пропрацювали на ньому 5 і більше днів. На осіб, які працюють за сумісництвом, трудові книжки ведуть тільки за місцем основної роботи.

Особи, які влаштовуються на роботу, повинні подати власнику підприємства особисту трудову книжку, оформлену в установленому порядку. Особи, які приймаються на роботу вперше, отримують трудову книжку за місцем працевлаштування. Трудові книжки зберігають на підприємствах як

документи суворої звітності. Відповідальність за ведення обліку, зберігання і видачу трудових книжок несе керівник підприємства або уповноважена ним особа (начальник відділу кадрів). Трудові книжки та бланки трудових книжок є цінними документами, тому на підприємстві ведуть їх суворий облік у *Книзі обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них* та у *Книзі обліку руху трудових книжок і вкладишів до них*. Трудові книжки зберігають у сейфі, доступ до якого має тільки відповідальна особа. На зіпсовані під час заповнення бланки книжок і вкладишів до них складають акт.

На зарахованого на підприємство працівника, відділ кадрів формує особову справу. **Особова справа** – це сукупність документів, які містять найповніші відомості про працівника і характеризують його біографічні, ділові та особисті якості.

На працівників, яких приймають на постійну, тимчасову роботу та роботу за сумісництвом заповнюються особові картки (*типова форма № П-2*). **Особова картка** – це документ, який містить найсуттєвішу інформацію про особу. Особові картки комплектують за структурними підрозділами підприємства та апарату управління.

Всі зміни, які відбуваються в особовому складі підприємства: призначення, звільнення, переміщення працівників, направлення їх у відрядження, надання відпусток – оформляють відповідними наказами: наказ про переведення на іншу роботу (посаду); наказ (розпорядження) про надання відпустки (*типова форма № П-3*); наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (*типова форма № П-4*).

При прийманні на роботу кожному працівнику присвоюють табельний номер, який використовують надалі в усіх документах з обліку робочого часу, виробітку і розрахунків з оплати праці. Якщо працівник звільнився, його табельний номер не може бути присвоєний іншому працівнику і повинен залишатися вільним не менше трьох років.

Облік відпрацьованого часу та виробітку робітників.

Важливою передумовою для нарахування заробітної плати є облік використання робочого часу (явка на роботу, фактично відпрацьований час, простої, запізнення, прогули і невиходи на роботу з різних причин).

Основними документами з обліку використання робочого часу є *табелі обліку використання робочого часу, список осіб, які працювали в надурочний час, листок обліку простоїв*.

Табелі обліку використання робочого часу (*типова форма № П-5*) – це поіменний список усіх працівників відділу, служби чи іншого структурного підрозділу підприємства з відмітками навпроти кожного прізвища про використання працівником робочого часу впродовж облікового періоду.

Табелі обліку використання робочого часу відкривають щомісяця, а облік у ньому ведуть за кожен день (зміну). Облік явок на роботу і використання робочого часу проводять в таблиці методом суцільної реєстрації. У таблиці фіксують години, відпрацьовані понаднормово, у нічний час, у святкові дні. Для виділення видів затрат робочого часу застосовують умовні позначення (буквені та цифрові коди). Наприклад, нічні години роботи – РН, години роботи у вихідні та святкові дні – РВ, основна щорічна відпустка – В, оплачувана тимчасова непрацездатність – ТН, прогули – ПР.

На великих підприємствах табелі веде табельник, який функціонально входить до складу кадрової служби. На невеликих підприємствах ці функції покладають на керівників підрозділів чи їхніх підлеглих. Як правило, термін здачі табеля підрозділами у відділ кадрів встановлюють не пізніше другого робочого дня періоду, наступного за звітним.

Належним чином оформлений табель обліку використання робочого часу засвідчують підписами особи, відповідальної за його заповнення, і у встановлений термін передають у відділ кадрів. Після перевірки правильності заповнення (прізвище, посада, розряд, місце роботи, відповідність графікам і т. ін.) працівник відділу кадрів також підписує табель і передає його в бухгалтерію для нарахування заробітної плати.

Нарахування зарплати за відрядної форми оплати праці, а також облік обсягів виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг здійснюють у **первинних документах з обліку виробітку**. Форми первинних документів для нарахування відрядної зарплати працівникам залежать від галузевої специфіки виробництва, яка визначає умови обліку обсягу виробітку.

Основним первинним документом для обліку виробітку та нарахування зарплати працівникам-відрядникам є *наряд на відрядні роботи*. Наряди містять такі реквізити: номер наряду, дату видачі, прізвище, ім'я та по-батькові, табельний номер робітника, шифр виробничих витрат, шифр цеху, дільниці, вид оплати, операції, деталі, виробничі витрати, кількість виробітку у натуральному виразі, норма часу, розцінка за розрядом роботи.

Наряди, як правило, виписують на окремі виробничі процеси, передбачені нормами чи на комплекс робіт і видають бригаді чи окремим робітникам до початку роботи. Наряди використовують в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах, будівництві, на ремонтному та інших виробництвах із нестабільним характером праці. Наряди можуть бути індивідуальними, бригадними, разовими та накопичувальними.

У серійних виробництвах для обліку виробітку застосовують *маршрутний лист*, який виписують на всю партію продукції на весь шлях її обробки в цеху. Маршрутний лист виписують на всю роботу (всі операції), яку виконують різні робітники для випуску відповідної партії продукції.

У масових виробництвах застосовують, як правило, *змінний рапорт* без маршрутного листа. Інколи ведуть *журнал (відомість) обліку робіт*, у якому проти прізвища кожного робітника щоденно проставляють кількість однорідного виробітку (кг, шт. тощо). Після закінчення визначеного періоду за кожним робітником підраховують підсумок виробітку.

Для обліку оплати праці у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов роботи (заміна обладнання, матеріалів та ін.) оформляють *листок на доплату*, у якому вказують найменування додатково виконаних робіт, причину і винуватця доплати, затрачений час, розцінку, суму доплати.

Для обліку часу простою використовують *листок про простій*, на підставі якого працівнику оплачують час простою не з його вини, вказують прізвище і табельний номер робітника, причину, винуватця і тривалість простою, суму належної зарплати.

У разі виробництва продукції, що виявилася браком, оформляють *акт на брак* або *відомість про брак*, де вказують браковану продукцію, причини та винних осіб, собівартість і суму втрат від браку.

7.4. Техніка нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам

Погодинна система оплати праці. При *простій погодинній оплаті* заробіток працівника розраховують так:

$$ЗП_n = ТС \times Год,$$

де $ЗП_n$ – заробітна плата працівника;
 $ТС$ – годинна тарифна ставка відповідного розряду;
 $Год$ – кількість відпрацьованих годин.

При *погодинно-преміальній формі*, окрім тарифного заробітку, працівник одержує премію за досягнення певних кількісних або якісних показників. Загальний заробіток визначають за формулою:

$$ЗП_n = ТС \times Год + П,$$

де $П$ – сума премії.

Приклад. Керівництво ТОВ «Панорама» обрало для оплати праці робітників з обслуговування обладнання *погодинну систему оплати праці*.

Таблиця 7.1. Тарифна сітка оплати праці робітників з обслуговування обладнання

Тарифні розряди	I	II	III	IV	V	VI
Тарифні коефіцієнти робітників	1	1,05	1,2	1,4	1,82	2,2
Тарифні ставки робітників з обслуговування обладнання (грн./год)	45,40	49,80	59,80	61,30	74,70	87,80

Суму оплати праці визначають, виходячи зі встановлених тарифних ставок і відпрацьованого часу (табл. 7.2).

Таблиця 7.2. Розрахунок заробітної плати за погодинною системою оплати праці

№ з/п	Прізвище та ініціали	Посада	Розряд	Тарифна ставка, грн./год.	Відпрацьований час, год.	Заробітна плата за місяць, грн. (гр. 4 x гр. 5)
	1	2	3	4	5	9
1.	Сушко А.В.	слюсар	IV	61,30	171	10482,3
2.	Томенко Н.М.	слюсар	III	59,80	189	11302,2
3.	Ящук М.Д.	слюсар	III	59,80	171	10225,8

При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом враховується кількість відпрацьованих робочих днів у місяці. **Заробітну плату за посадовим окладом** розраховують так:

$$ЗПО = ПО \times \frac{Дв}{Др},$$

де $ЗПО$ – сума заробітної плати за посадовим окладом за місяць (грн.);
 $ПО$ – посадовий оклад, грн.;
 $Дв$ – кількість відпрацьованих за місяць днів;
 $Др$ – кількість робочих днів у місяці згідно із графіком роботи (дні).

Приклад. У квітні 2019 року відповідно до графіка роботи підприємства був 21 робочий день. Працівники бухгалтерії ТОВ «Панорама» відпрацювали різну кількість днів (табл. 7.3):

Таблиця 7.3. Дані про відпрацьований час та розмір встановлених окладів працівників бухгалтерії ТОВ «Панорама»

№ з/п	Прізвище та ініціали	Посада	Оклад, грн.	Відпрацьовано робочих днів
1	Численко М.І.	головний бухгалтер	10800	18
			персональна надбавка – 1200 грн.	
2	Нечипорук Р.М.	заступник головного бухгалтера	8400	21
3	Туз А.М.	бухгалтер I кат.	5600	15

Виходячи із даних таблиця обліку робочого часу про кількість відпрацьованих днів та Положення про оплату праці, де встановлені посадові оклади працівникам, заробітна плата, нарахована працівникам бухгалтерії у квітні 2019р., становитиме (табл. 7.4):

Таблиця 7.4. Розрахунок заробітної плати за посадовими окладами

№ з/п	Прізвище та ініціали	Посада	Розрахунок заробітної плати	Заробітна плата за місяць, грн.
1	Численко М.І.	головний бухгалтер	$[(10800 + 1200) \times 18] / 21$	10285,71
2	Нечипорук Р.М.	заст. головного бухгалтера	$(8400 \times 21) / 21$	8400
3	Туз А.М.	бухгалтер I кат.	$(5600 \times 15) / 21$	4000

Відрядна система оплати праці. При **прямій відрядній оплаті праці** та індивідуальному виконанні робіт заробіток робітника визначають так:

$$ЗП_в = B \times p,$$

де $ЗП_в$ – заробітна плата працівника-відрядника;
 B – кількість виготовлених виробів (обсяг виконаних робіт, послуг);
 p – розцінка за одиницю роботи.

Розцінку визначають діленням годинної тарифної ставки на норму виробітку або множенням погодинної тарифної ставки на норму часу (у годинах) на виготовлення одиниці продукції.

Приклад. У квітні 2019 року слюсар-складальник III розряду зібрав 100 валів і 80 підшипників. При цьому норма виробітку валів становить 2,25 н./год., а підшипників – 1,5 н./год. Тарифна ставка слюсара-складальника III розряду – 29,8 грн.

Отже, виробіток слюсара-складальника у квітні становитиме:

$$2,25 \text{ н./год.} \times 100 \text{ шт.} + 1,5 \text{ н./год.} \times 80 \text{ шт.} = 345 \text{ н./год.}$$

Нарахована сума заробітної плати за квітень: $345 \times 29,8 = 10281$ грн.

Відрядно-преміальна форма оплати праці. Сутність її полягає в тому, що робітникам нараховують, окрім заробітку за прямою відрядною формою, премію за виконання і перевиконання певних кількісних і якісних показників. Розмір премії установлюють у відсотках до заробітку, визначеному за відрядними розцінками.

$$ЗП_{гп} = B \times p + П,$$

де $ЗП_{гп}$ – відрядно-преміальний заробіток;
 $П$ – премія.

Відрядно-прогресивна форма передбачає, що виробіток робітників у межах завдання оплачують за твердими розцінками, а виробіток понад завдання – за підвищеними розцінками, причому розцінки збільшують прогресивно зі збільшенням кількості продукції, виробленої понад завдання.

$$ЗП_{гпр} = B_0 \times p + B_1 \times p',$$

де $ЗП_{гпр}$ – заробіток за відрядно-прогресивної форми;
 B_0 – виробіток продукції за нормою;
 B_1 – фактичний виробіток продукції;
 p – розцінка за одиницю роботи;
 p' – підвищена розцінка.

Акордна форма оплати праці передбачає, що відрядну розцінку встановлюють на весь комплекс робіт загалом, виходячи із діючих норм часу та розцінок. Порівняно з прямою відрядною оплатою за акордної заздалегідь визначені обсяг робіт і термін їх виконання, відома сума заробітної плати за нарядом залежно від виконання завдання.

Акордну форму часто застосовують для оплати праці виробничої бригади. Для забезпечення ефективності роботи виробничих бригад важливе значення має розподіл заробітної плати між її членами з урахуванням кількості та якості їхньої праці, її результатів. Для цього використовують різні методи розподілу колективного заробітку, зокрема, за:

- присвоєними робітникам розрядами і відпрацьованим часом;
- тарифними коефіцієнтами і відпрацьованим часом;
- присвоєними розрядами і відпрацьованим часом з коригуванням на коефіцієнт трудової участі (КТУ).

Сутність першого методу полягає в тому, що, насамперед, встановлюють суму тарифної заробітної плати всієї бригади за фактично відпрацьований час, потім визначають коефіцієнт відрядного приробітку (Kn) за формулою:

$$Kn = \frac{\Delta П}{ЗП_B}$$

де $\Delta П$ – відрядний приробіток бригади, грн.
 $ЗП_B$ – тарифний заробітки бригади, грн.

Фактичний заробіток члена бригади розраховують множенням його тарифного заробітку за фактично відпрацьований час на коефіцієнт приробітку.

За *методом врахування коефіцієнто-годин* розподіл бригадного заробітку між членами бригади здійснюють множенням тарифного коефіцієнта на кількість відпрацьованих годин. Вартість 1 коефіцієнто-години визначають діленням загальної суми бригадного заробітку на загальну кількість коефіцієнто-годин. Суму заробітку кожного члена бригади розраховують множенням кількості його коефіцієнто-годин на вартість 1 коефіцієнто-години.

Під час розподілу заробітку бригади між її членами необхідно забезпечити безпосередню залежність заробітку кожного робітника від його індивідуального внеску в загальні результати роботи. Цього можна досягнути завдяки застосуванню методу розподілу колективного заробітку між членами бригади згідно з присвоєними їм розрядами і відпрацьованим часом з коригуванням на коефіцієнт трудової участі (КТУ).

Сутність цього коефіцієнта полягає в тому, що кожному робітникові бригади установлюють коефіцієнт, який характеризує ступінь його участі у виконанні загального завдання. За базовий КТУ беруть одиницю.

Залежно від трудового внеску кожного члена бригади базове значення КТУ може підвищуватися чи знижуватися. Критеріями підвищення КТУ можуть бути: висока продуктивність праці, ініціатива в освоєнні та застосуванні передових методів і прийомів праці, суміщення професій, виконання складних виробничих завдань, висока якість роботи тощо. Знижуватися КТУ може за невиконання виробничих завдань, брак у роботі, порушення правил експлуатації машин і механізмів, техніки безпеки, запізнення на роботу, передчасне закінчення роботи, допущення понаднормативних перерв у роботі, прогули, перебування на робочому місці в нетверезому стані.

Існує два методи розподілу заробітку за допомогою КТУ.

Перший метод. У бригадах, в яких розряди робітників і відпрацьований ними час неоднакові, розподіл необхідно здійснювати з урахуванням тарифної заробітної плати кожного робітника. Суму, яка підлягає розподілу, ділять на суму добутоків тарифного заробітку кожного члена бригади на присвоєний коефіцієнт і множать на добуток присвоєного коефіцієнта і тарифного заробітку кожного робітника.

Приклад. Необхідно розрахувати заробіток кожного члена бригади, застосовуючи КТУ для розподілу відрядного приробітку і премії (табл. 7.5). Загальна сума заробітної плати бригади – 67275 грн. бригаді також нарахована за місяць премія – 12850 грн.

Для розрахунку відрядного заробітку кожного члена бригади необхідно (табл. 7.5):

- визначити тарифну заробітну плату кожного члена бригади множенням погодинної тарифної ставки кожного робітника на кількість відпрацьованих ним годин за розрахунковий місяць (гр. 2 x гр. 3);
- розрахувати тарифну зарплату з урахуванням КТУ множенням тарифної заробітної плати кожного робітника на величину встановленого йому КТУ (гр. 4 x гр. 5);
- визначити суму відрядного приробітку ($67275,00 - 57299,71 = 9975,29$ грн.), коефіцієнт приробітку: $9975,29 / 57299,71 = 0,17409$, за допомогою якого розподілити приробіток між членами бригади;
- визначити суму премії, яка буде нарахована кожному працівникові на основі коефіцієнта премії: $12850,00 / 57299,71 = 0,22426$;
- розрахувати заробітну плату працівника як суму тарифного заробітку, приробітку та премії (гр. 6 + гр. 7 + гр. 8).

Таблиця 7.5. Розрахунок заробітку робітника бригади за допомогою КТУ

ПІБ	Розряд робітника	Годинна тарифна ставка, грн.	Відпрацьований час, год.	Тарифна заробітна плата, грн.	КТУ	Тарифна заробітна плата з урахуванням КТУ, грн.	Відрядний приробіток, грн. (гр.6 x коеф.)	Премія, грн. (гр.6 x коеф.)	Місячна заробітна плата, грн. (гр.6+ гр.7+гр.8)
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Богун М.П.	VI	75,80	168	12734,40	1,5	19101,60	3325,40	4283,72	26710,72
Сорока І.В.	VI	75,80	150	11370,00	0,9	10233,00	1781,46	2294,85	14309,31
Михальчук В.Г.	III	59,85	164	9815,40	1	9815,40	1708,76	2201,20	13725,36
Сас М.М.	IV	61,32	152	9320,64	1,3	12116,83	2109,42	2717,32	16943,57
Рудик Я.В.	III	59,85	168	10054,80	0,6	6032,88	1050,25	1352,91	8436,04
Разом				53295,24		57299,71	9975,29	12850,00	80125,00
Коефіцієнт розподілу приробітку та премії						0,17409		0,22426	

Другий метод. У бригадах, укомплектованих робітниками одного розряду, котрі, однак, фактично відпрацювали різний час, суму, яка підлягає розподілу, ділять на суму КТУ-годин усієї бригади. Одержану величину множать на кількість КТУ-годин кожного робітника.

Одночасно із заробітною платою згідно з прийнятою на підприємстві системою оплати праці працівникам можуть виплачуватися надбавки і доплати, розмір яких визначений Кодексом законів про працю.

1. **Доплата за бригадирство.** Розміри доплати встановлюють в колективному договорі (як правило, 20% до основної заробітної плати).

2. **Оплата за роботу в нічний час.** Роботу в нічний час оплачують вище. Оплата визначається генеральною, галузевою (регіональною) угодою і колективним договором. Вона повинна бути не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час. Нічним вважають час роботи з 22 до 6 години ранку.

3. **Оплата за час, відпрацьований понад установлену норму.** За погодинної форми оплати праці роботу в понаднормовий час оплачують – за подвійним розміром погодинної ставки. За

відрядної системи оплати праці за роботу у понаднормовий час роблять доплату в розмірі 100% погодинної тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплату праці якого здійснюють за погодинною системою, – за весь відпрацьований понаднормовий час.

4. Оплата за роботу у святкові та неробочі дні. Роботу у святкові та неробочі дні оплачують у подвійному розмірі:

- відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;
- працівникам, працю яких оплачують за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- працівникам, які отримують місячний оклад, – у розмірі годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святкові та неробочі дні проводиться в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводиться понад місячну норму.

5. Оплата за час простою. Час простою з вини працівника не оплачують.

При простой підприємства може виникати тимчасове безробіття працівника. Простій є невідоротним і тимчасовим, якщо не має регулярного та сезонного характеру, триває не менше одного місяця та не перевищує шести місяців, виник не з організаційно-виробничих причин, охопив не менше як 30% чисельності працівників підприємства або цеху, дільниці, в яких простої становлять 20 і більше відсотків робочого часу. Допомогу працівнику встановлюють за кожну годину простою із розрахунку двох третин встановленої працівникові тарифної ставки (окладу). Її розмір не може перевищувати розміру, встановленого правлінням Фонду зайнятості.

У випадку, якщо простій виник у зв'язку з виробничою ситуацією, небезпечною для життя і здоров'я працівника або оточуючих його людей і навколишнього природного середовища не з вини працівника, за ним зберігають середній заробіток.

6. Оплата праці при виробництві продукції, що є браком (табл. 7.6).

Таблиця 7.6. Оплата праці при виробництві продукції, що виявилася браком

Причини виникнення браку при виготовленні продукції	Порядок оплати браку
Не з вини працівника, виявлений:	
– у процесі виробництва продукції	Оплата праці з її виготовлення проводиться за зниженими розцінками. Місячна заробітна плата працівника в цьому випадку не може бути нижче 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу)
– після приймання виробу органами технічного контролю	Оплачують працівнику нарівні з придатними виробами
Брак внаслідок прихованого дефекту в матеріалах	Оплачують працівнику нарівні з придатними виробами
З вини працівника:	
– повний брак	Оплаті не підлягає
– частковий брак	Оплачують залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками

7. Доплата за зміну умов роботи. Проводять згідно листка на доплату, в якому дається обґрунтування відхилень від нормальних умов. Доплату здійснюють у випадку, якщо зміна умов привела до зниження заробітку. При цьому виплачують заробіток, який мав би бути нарахований без зміни умов.

8. Оплата пільгових годин підлітків до 18 років. Таким пільговикам тривалість робочої зміни скорочують на дві години. При цьому проводять доплату як за повний робочий день.

9. Оплата перерви у роботі матерів, що годують немовлят. Проводять на підставі довідок медичних установ з розрахунку середнього заробітку за години, передбачені законодавством на вказані цілі (виходячи з тридцяти хвилинної перерви після кожних 3-х годин роботи).

10. Вихідна допомога. Видають працівнику в розмірі не меншому від середньомісячного заробітку при припиненні трудового договору за умов не передбачених КЗпП, а при направленні працівника на військову службу, звільнені за скороченням – не меншому від двомісячного середнього заробітку.

11. Разова винагорода за вислугу років. Встановлюють колективним договором. Виплачують за підсумками роботи за рік залежно від стажу роботи (0,6–1,5 середньомісячного заробітку працівника).

Відповідно до Кодексу законів про працю заробітна плата підлягає індексації у встановленому законодавством порядку.

Індексація грошових доходів населення – це встановлений законами та іншими нормативно-правовими актами України механізм підвищення грошових доходів населення, що дає можливість частково або повністю відшкодувати подорожчання споживчих товарів і послуг.

Основним нормативним актом, яким регламентовано питання індексації заробітної плати, є, насамперед, Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 3 липня 1991 року № 1282-ХІІ.

Показником, що характеризує динаміку загального рівня цін на товари та послуги, які купує населення для невиробничого споживання, є індекс споживчих цін, який обчислює спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади в галузі статистики (Державний комітет статистики України) і який не пізніше 10 числа місяця, що настає за звітним, публікується в офіційних періодичних виданнях. Обчислення індексу споживчих цін проводиться наростаючим підсумком, починаючи з місяця, у якому індекс споживчих цін перевищив поріг індексації.

Індексація грошових доходів населення проводиться, якщо величина індексу споживчих цін перевищила поріг індексації, який установлюється в розмірі 101%.

Базовим місяцем для розрахунку індексу споживчих цін наростаючим підсумком є:

- 1) місяць останнього підвищення працівнику заробітної плати, якщо:
 - сума підвищення зарплати більше суми можливої індексації (тобто необхідно порівняти суму підвищення зарплати із сумою індексації, яку було б нараховано в цьому місяці, якби не було підвищення);
 - підвищення зарплати відбувається за рахунок збільшення її постійних складових, зокрема встановлення доплат, надбавок, а також збільшення розміру премій, пов'язаних з виконанням виробничих завдань та функцій. Виплата разових премій, надбавок і доплат, а також зміна розміру премії за рахунок фінансових можливостей підприємства не дають підстав вважати місяць базовим.

Для працівників-відрядників базовим місяцем при проведенні індексації є місяць підвищення відрядних розцінок.

2) місяць прийняття працівника на роботу, у разі самостійного рішення підприємства про визначення місяця прийняття на роботу базовим місяцем для проведення індексації заробітної плати.

Підвищення грошових доходів населення у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому опубліковано індекс споживчих цін.

Індексації підлягають грошові доходи громадян, одержані в гривнях на території України, які не мають разового характеру, зокрема – оплата праці найманих працівників підприємств у грошовому вираженні, яка включає оплату праці за виконану роботу згідно з тарифними ставками (окладами) і відрядними розцінками, доплати, надбавки, премії, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також інші постійні компенсаційні виплати.

Індексації підлягають грошові доходи населення в межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення. Так, оплата праці індексується в межах прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб.

До доходів, що не підлягають індексації, належать:

- 1) доходи громадян від здавання в оренду майна, від акцій та інших цінних паперів;
- 2) оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця, допомога по тимчасовій непрацездатності;
- 3) допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;
- 4) допомога на поховання;
- 5) цільова разова матеріальна допомога;
- 6) одноразова допомога при виході на пенсію;
- 7) винагорода за підсумками роботи за рік.

Також не індексуються виплати, розмір яких визначається, виходячи із середньої заробітної плати: відпускні; компенсація за невикористану відпустку; заробіток, що зберігається за час виконання працівником державних та громадських обов'язків; виплати заробітної плати при тимчасовому переведенні працівника у разі виробничої необхідності на іншу нижчеоплачувану роботу; заробіток, який зберігається за час відрядження; вихідна допомога, і т. п.

Сума індексації грошових доходів громадян визначається за формулою:

$$I = D \times I_{сц} / 100\%,$$

де I – сума індексації;

D – індексований грошовий дохід (у межах прожиткового мінімуму);

I_ц – індекс споживчих цін, розрахований наростаючим підсумком для цілей проведення індексації.

Приклад. *Працівнику підприємства за січень 2019 року нараховані:*

– заробітна плата – 9550 грн.;

– щомісячна премія – 800 грн.;

– відпускні – 1945 грн.;

– допомога з тимчасової непрацездатності – 1216 грн.

Базовим місяцем для проведення індексації є січень 2017 року – останній місяць підвищення заробітної плати.

Величина приросту індексу споживчих цін для проведення індексації – 14 %.

Визначимо суму заробітку, який може підлягати індексації: $9550 + 800 = 10350$ (грн.)

Оскільки індексації підлягає частина заробітної плати, яка не перевищує розміру прожиткового мінімуму на працездатну особу, що діє в січні 2019 року (1921 грн.), то сума індексації заробітної плати становитиме: $1921 \times 14\% / 100\% = 268,94$ грн.

Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників, входять до складу фонду додаткової заробітної плати.

Додаткові витрати, пов'язані з індексацією грошових доходів громадян, відображаються у складі витрат, до яких належать виплати, що індексуються.

За порушення здійснення індексації заробітної плати настає відповідальність, аналогічна відповідальності винних осіб за порушення нарахування основної заробітної плати та інших видів доходів працівника.

Кодекс України про адміністративні правопорушення передбачає, що порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати, виплата її не в повному обсязі, а також інші порушення вимог законодавства про працю тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств незалежно від форм власності та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності від 15 до 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Відповідно до Кримінальний кодекс України невикплата заробітної плати, стипендії, пенсії чи іншої, установлені законом виплати громадянам, більше ніж за один місяць, вчинена умисно керівником підприємства незалежно від форми власності, карається штрафом від 100 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до п'яти років, або виправними роботами на строк до двох років, або позбавленням волі на строк до двох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Те саме діяння, якщо воно було вчинене внаслідок нецільового використання коштів, призначених для виплати заробітної плати, стипендії, пенсії та інших встановлених законом виплат, карається штрафом від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, або обмеженням волі на строк до п'яти років, або позбавленням волі на строк до трьох років.

Вид відповідальності за порушення законодавства про індексацію грошових доходів населення та міру покарання винних осіб увалює суд з урахуванням кваліфікаційних ознак та всіх обставин справи.

7.5. Нарахування виплат працівникам за середнім заробітком

Окрім розрахунків з працівниками за відпрацьований час або виконаний обсяг робіт, підприємства проводять виплати найманим працівникам і за невідпрацьований час на основі розрахунку середнього заробітку.

Оплату праці за середнім заробітком проводять відповідно до Порядку нарахування середньої заробітної плати, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 № 100. Зазначений Порядок застосовують при:

- наданні працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки;
- наданні працівникам творчої відпустки;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;

- переведенні 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 відрядженнях;
- вимушеному прогулі;
- направленні працівників на обстеження до медичних закладів;
- звільненні працівників-донорів від роботи;
- залученні працівників до виконання військових обов'язків;
- тимчасовому переведенні працівника у разі виробничої потреби на іншу нижчеоплачувану роботу;
- інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати проводять, виходячи із середньої заробітної плати.

Для обчислення середньої заробітної плати у всіх випадках її збереження до розрахунку **включають**: основну заробітну плату; доплати і надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування або виконання підвищених обсягів робіт робітниками-погодинниками; високі досягнення в праці (високу професійну майстерність); умови праці; інтенсивність праці; керівництво бригадою, вислугу років та інші); виробничі премії та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії і теплової енергії; винагороду за підсумками річної роботи та вислугу років тощо. Премії включають у заробіток того місяця, на який вони припадають згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату. Премії, які виплачують за квартал і триваліший проміжок часу, при обчисленні середньої заробітної плати за останні два календарні місяці, включають в заробіток в частині, що відповідає кількості днів у розрахунковому періоді. У разі, якщо число робочих днів у розрахунковому періоді відпрацьовано не повністю, премії, винагороди та інші заохочувальні виплати під час обчислення середньої заробітної плати за останні два календарні місяці враховують пропорційно часу, відпрацьованому в розрахунковому періоді.

Одноразову винагороду за підсумками роботи за рік і за вислугу років включають до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік.

При обчисленні середньої заробітної плати у всіх випадках її збереження згідно з чинним законодавством **не враховують**: виплати за виконання окремих доручень (разового характеру), що не входять в обов'язки працівника, одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо), соціальні та компенсаційні виплати, доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладками членів трудового колективу в майно підприємства, інші виплати, передбачені Порядком № 100.

Розрахунок заробітної плати за час відпустки.

Надання відпусток регулює Закон України «Про відпустки», згідно з яким право на відпустки мають громадяни України, що перебувають у трудових відносинах з підприємствами, а також працюють за трудовою угодою у фізичної особи, іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні. Працівники підприємства мають право на отримання різних видів відпусток (рис. 7.4).

Основна відпустка гарантована працівнику незалежно від того, де він працює і яку роботу виконує. Додаткову відпустку надають у випадку особливих умов і характеру роботи. Відповідно до Кодексу законів про працю, щорічну оплачувану відпустку надають працівникам тривалістю не менше 24 календарних днів. При цьому не має значення, є робота основною чи роботою за сумісництвом, зайнятий працівник повний робочий день чи ні. Для деяких категорій працівників Законом про відпустки встановлено більшу тривалість щорічних основних відпусток, а також надано право на щорічні додаткові відпустки певної тривалості. Загальна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірських роботах, – 69 календарних днів.

Підставою для надання відпустки є заява працівника. На основі затвердженого графіку відпусток чи заяви працівника на підприємстві видають Наказ про надання відпустки (т. ф. П-3).

Виходячи із затвердженого Порядку розрахунку середньої заробітної плати, при нарахуванні оплати за час чергової та додаткової відпусток у календарних днях, за час відпустки в зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, наданих у календарних днях, виходять із сумарного заробітку **за останні перед наданням відпустки 12 місяців** (чи менший фактично відпрацьований період).

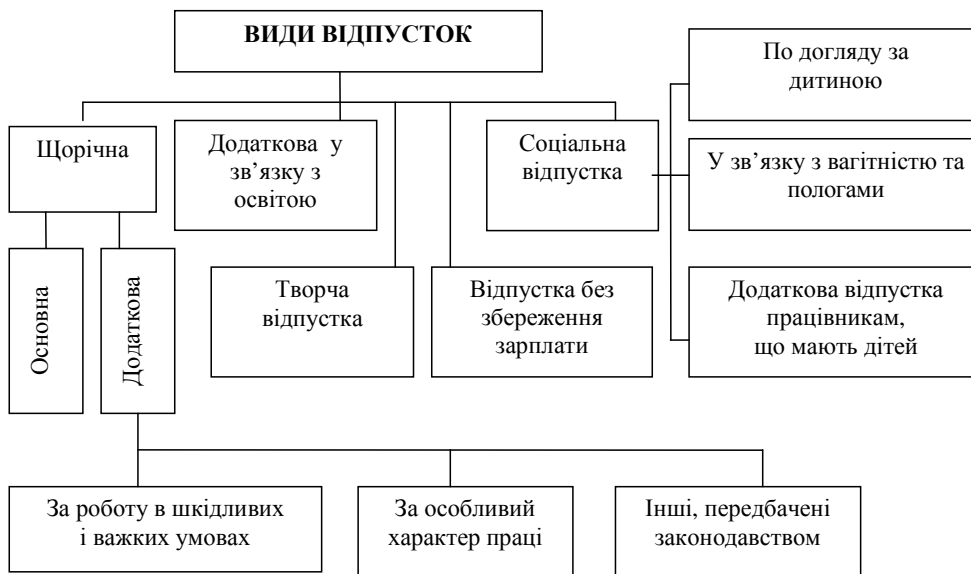


Рис. 7.4. Види відпусток

За загальним правилом у перший рік роботи щорічну відпустку надають після закінчення шести місяців безперервної роботи. Якщо працівник відпрацював в організації менше року, середню заробітну плату обчислюють, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

У разі надання працівникові щорічних відпусток до закінчення шестимісячного терміну безперервної роботи їх тривалість визначають пропорційно до відпрацьованого часу.

На бажання працівника частину щорічної відпустки можуть замінити грошовою компенсацією. При цьому тривалість щорічної та додаткової відпусток, які надають працівникові, не повинна бути меншою 24 календарних днів.

Виплату працівнику за час відпустки визначають шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців (чи менший фактично відпрацьований період) на відповідну кількість календарних днів року (чи менший відпрацьований період), за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством, і множенням на кількість календарних днів відпустки:

$$B = \frac{ЗП_{12} - ВН}{365 - Д_C} \times Д_B$$

де B – сума відпускних;

$ЗП_{12}$ – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

$ВН$ – виплати, які не включають в підрахунок середнього заробітку;

365 – кількість днів у році;

$Д_C$ – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

$Д_B$ – тривалість відпустки в календарних днях.

При обчисленні середньої заробітної плати, крім виплат, зазначених у Порядку нарахування середньої заробітної плати № 100, до фактичного заробітку включають виплати за час, протягом якого працівнику зберігався середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження тощо), та допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Необхідно врахувати, що святкові та неробочі дні, які припадають на час відпустки, до розрахунку тривалості відпустки не включають і не оплачують (наприклад, тривалість відпустки 28 календарних днів, але на цей період припадає 1 святковий день. У результаті число календарних днів відпустки становитиме 29 днів, а оплата відпускних буде проведена за 28 днів).

В Україні встановлено 11 святкових і неробочих днів (1 січня – Новий рік; 7 січня – Різдво Христове; 8 березня – Міжнародний жіночий день; 1 травня – День міжнародної солідарності

трудящих; 9 травня – День перемоги; 28 червня – День Конституції України; 24 серпня – День незалежності України; 14 жовтня – День захисника України; 25 грудня – католицьке Різдво Христове; один день (неділя) – Великдень; один день (неділя) – Трійця).

Приклад. Необхідно нарахувати відпускні працівнику адміністративного персоналу Мироніву М. Д., що прийнятий на роботу 12.09.2008 р. і йде у відпустку з 14 червня по 8 липня 2019 р. (24 к.д.) на основі таких даних:

- основна зарплата за попередні 12 місяців – 144000 грн.
- доплата за понаднормову роботу – 2000 грн.
- виробничі премії – 2860 грн.
- премія за результатами роботи за 2018 рік – 6000 грн.
- одноразова матеріальна допомога – 2750 грн.
- виплата до ювілейної дати – 5500 грн.

У червні 2018 р. Мироніву М. Д. була надана відпустка без збереження заробітної плати на 10 календарних днів.

Щоб нарахувати суму відпускних Мироніву М. Д., необхідно врахувати, що час, впродовж якого працівники згідно із законодавством або з інших поважних причин не працювали і за ними не зберігалася заробітна плата, виключають із розрахункового періоду. Тобто відпустки без збереження заробітної плати, надані згідно із законодавством, виключають із розрахункового періоду.

Звідси, кількість календарних днів у розрахунковому періоді: 365 к. дн. – 11 свят. нероб. дн. – 10 кален. дн. відпустки без збереження заробітної плати – 344 кален. дн.

Матеріальну допомогу та виплату до ювілейної дати при підрахунку середнього заробітку до уваги не беруть.

Виходячи з цих даних, середньоденна зарплата Мироніва М. Д. складе:
(144000+2000+2860+6000):344 = 450,17 грн.

Звідси, сума відпускних: 450,17 грн. x 24 кален. дн. = 10804,08 грн.

Отже, у підприємства постійно виникають зобов'язання перед працівниками щодо збереження їм заробітної плати на період відпустки. Забезпечення такого зобов'язання називають резервом на виплату відпусток.

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» щорічну відпустку відносять до поточних виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню та визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Порядок створення забезпечення визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання». Створення резерву відпусток є обов'язковим для підприємств усіх форм власності. Формування забезпечення на виплату відпусток проводять у тому звітному періоді, в якому в підприємства виникло внаслідок минулих подій зобов'язання, оцінка якого може бути розрахунково визначена.

Забезпечення створюють щомісяця. Розмір його визначають за формулою:

$$POB = \text{ФОП} \times (\text{ПРВ} / \text{ФОПрн}),$$

де *POB* – забезпечення (резерв) на оплату відпусток;

ФОП – фактичний фонд оплати праці звітного місяця, включаючи всі виплати, які враховують при обчисленні середньої зарплати для оплати відпускних;

ПРВ – запланований річний розмір щорічних, додаткових відпусток та інших відпусток, встановлених колективним договором;

ФОПрн – запланований річний фонд оплати праці.

Замість відпустки працівнику може бути надана грошова компенсація. Підприємство також зобов'язане надати працівнику грошову компенсацію за невикористані відпустки. Грошову компенсацію за невикористані відпустки надають:

- у разі звільнення працівника;
- за бажанням працівникам компенсують частину щорічної відпустки (крім додаткової відпустки працівникам, які мають дітей);
- при переведенні працівника на роботу на інше підприємство;
- у разі смерті працівника.

Розрахунок суми компенсації за невикористану відпустку здійснюють аналогічно розрахунку сум відпускних.

У всіх інших випадках збереження середньої заробітної плати, передбачених Порядком нарахування середньої заробітної плати № 100, крім розрахунку відпускних, середньомісячну заробітну плату обчислюють, виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці роботи.

Працівникам, які пропрацювали на підприємстві менше двох календарних місяців, середню заробітну плату обчислюють, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Нарахування виплат, що обчислюють із середньої заробітної плати за останні два місяці роботи, проводять так:

$$\text{Середня місячна заробітна плата} = \text{Середньоденна заробітна плата} \times \text{Число робочих днів у розрахунковому періоді}$$

$$\text{Середньоденна заробітна плата} = \frac{\text{Фактична заробітна плата за останніх два місяці}}{\text{Фактично відпрацьована кількість робочих днів протягом двох останніх місяців}}$$

або

$$\text{Середня місячна заробітна плата} = \text{Середньогодинна заробітна плата} \times \text{Число робочих годин у розрахунковому періоді}$$

$$\text{Середньоденна заробітна плата} = \frac{\text{Фактична заробітна плата за останніх два місяці}}{\text{Фактично відпрацьована кількість робочих годин протягом двох останніх місяців}}$$

При обчисленні середньої заробітної плати за останні два місяці, крім виплат, які не включають в підрахунок відповідно до Порядку № 100, також не враховують виплати за час, протягом якого зберігався середній заробіток (за час виконання державних і громадських обов'язків, відпустки, відрядження тощо) та допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Приклад. Працівник був у відрядженні з 13.04 по 17.04. 2019 року м. Київ, де 15–16 квітня брав участь у семінарі. Оклад працівника 15400 грн. У лютому – березні 2019 року він відпрацював всі робочі дні – 20 + 20 = 40 робочих днів. Із 1 квітня 2019 року на підприємстві проведено підвищення посадових окладів на 10%. Необхідно розрахувати заробіток працівника за час відрядження.

1. У разі підвищення тарифних ставок і посадових окладів на підприємстві відповідно до законодавчих актів, а також за рішеннями, передбаченими в колективних договорах (угодах), як у розрахунковому періоді, так і в періоді, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток, заробітна плата, включаючи премії та інші виплати, які враховують при обчисленні середньої заробітної плати, за проміжок часу до підвищення, коригують на коефіцієнт їх підвищення. Оскільки на підприємстві було проведено підвищення окладів, тому оклад працівника з квітня 2019 року становив $15400 + (15400 \times 0,1) = 16940$ грн.

2. Середньоденна заробітна плата становить:

$$(16940 \text{ грн.} + 15400 \text{ грн.}) / 40 \text{ роб. дн.} = 847 \text{ грн.}$$

3. Оскільки на час відрядження припадає 3 робочих дні, то сума зарплати за час відрядження: $847 \text{ грн.} \times 3 \text{ роб. дн.} = 2541 \text{ грн.}$

Оплату за роботу у вихідний день обчислюють за правилами Кодексу законів про працю України. Роботу працівника, який спеціально відряджений для роботи у святкові й неробочі дні, оплачують у подвійному розмірі годинної або денної ставки.

Якщо працівник відбуває у відрядження або повертається з відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надають інший день відпочинку. Відповідно до чинного законодавства дні відпочинку (вихідні дні) не оплачують.

Якщо середня місячна заробітна плата визначена законодавством як розрахункова величина для нарахування виплат і допомоги, її обчислюють так:

$$ЗПМ_c = ЗПД_c \times D_{pc}, \quad D_{pc} = D_{p2} / 2,$$

де D_{pc} – середньомісячне число робочих днів у розрахунковому періоді

D_{p2} – сумарне число робочих днів за останні два календарні місяці згідно з графіком роботи підприємства, установи, організації, встановленим з дотриманням вимог законодавства.

Приклад. У зв'язку зі скороченням штатів працівника звільняють з підприємства 21.05.2019 р. Працівник за березень–квітень 2019 року одержав заробітну плату в розмірі 12700 грн. Фактично за цей період він відпрацював 30 днів. Загалом робочих днів, згідно з графіком роботи підприємства в розрахунковому періоді, було 40.

Вихідну допомогу виплачують у розмірі середньомісячної заробітної плати. Розрахунок вихідної допомоги:

1. Середньоденна заробітна плата – 12700 грн. / 30 = 423,33 грн.
2. Середньомісячна кількість робочих днів – 40 / 2 = 20 днів.
3. Середньомісячна заробітна плата для виплати вихідної допомоги: 423,33 x 20 = 8466,60 грн.

Методика розрахунку соціальних виплат працівникам підприємства.

Соціальні виплати (рис. 7.5), що належать працівникам підприємства, визначають на основі Порядку обчислення середньої заробітної плати для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням (затв. Постановою КМУ від 26.09. 2001 р. № 1266).

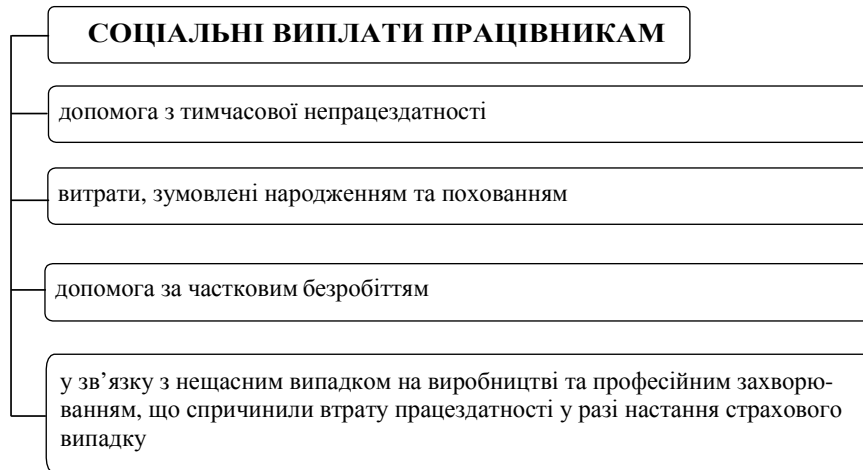


Рис. 7.5. Соціальні виплати, що проводяться за рахунок фондів соціального страхування

Допомога з тимчасової непрацездатності. Допомогу з тимчасової непрацездатності надають застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, що повністю або частково компенсує втрату заробітної плати у разі настання страхового випадку.

Підставою для нарахування допомоги у разі тимчасової непрацездатності є *листок непрацездатності*, який видає лікувальний заклад. У листку вказують вид непрацездатності та час звільнення від роботи. На зворотному боці лікарняного листка відділ кадрів зазначає безперервний стаж роботи працівника на підприємстві згідно з трудовою книжкою. Бухгалтерія підприємства формує довідку про заробітну плату.

Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, оплачує власник або уповноважений ним орган за рахунок коштів підприємства. Починаючи із шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією інвалідності допомогу оплачує Фонд соціального страхування.

Розрахунковим періодом для застрахованих осіб (включаючи осіб, які працюють неповний робочий день (робочий тиждень), робота яких пов'язана із сезонним характером виробництва, та добровільно застрахованих осіб) з 4.07.2015 р. є **12 повних календарних місяців**, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Якщо застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески або за неї сплачувалися страхові внески менш як шість календарних місяців, середню заробітну плату (дохід) обчислюють за фактично відпрацьованими календарними місяцями, за які сплачено страхові внески.

Суму оплати праці у разі збереження середньої заробітної плати (у період простою, виконання державних і громадських обов'язків, оплата відпусток), з якої сплачено страхові внески за періоди, коли застрахована особа не працювала, не включають до розрахунку страхових виплат.

До середньої заробітної плати (доходу) включають заробітну плату (дохід) у межах максимальної величини (граничної суми) заробітної плати (доходу) та оподаткованого доходу (прибутку), з яких сплачують єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Розрахунок суми допомоги з тимчасової непрацездатності можна подати у вигляді формули:

$$Д = \frac{ЗП_{12} - ВН}{365 - Д_{нп}} \times Д_{тн} \times С,$$

де $Д$ – допомога у разі тимчасової непрацездатності;

$ЗП_{12}$ – сума заробітної плати за останні 12 календарних місяців, на яку нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ);

$ВН$ – виплати, які не включають в підрахунок середнього заробітку;

$Днп$ – дні не відпрацьовані з поважних причин;

$С$ – відсоток, який залежить від трудового стажу;

$Дтн$ – кількість календарних днів тимчасової непрацездатності.

При розрахунку середньоденного заробітку не враховують календарні дні, не відпрацьовані з поважних причин:

- тимчасова непрацездатність;
- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком;
- відпустка без збереження заробітної плати.

Не включають у розрахунок і виплати за оплачувані дні, не відпрацьовані з поважних причин.

Місяці розрахункового періоду (з першого до першого числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду.

Розмір допомоги залежить від загального страхового стажу працівника і надається у таких розмірах:

- 50% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем до 3 років;
- 60% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем від 3 до 5 років;
- 70% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем від 5 до 8 років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем понад 8 років, а також:
 - застрахованим особам, віднесеним до 1–4 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 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 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів».

Страховий стаж – це період роботи, коли за працівника сплачувався страховий внесок у розмірі, що не менший ніж мінімальна заробітна плата.

Приклад. Розрахувати суму допомоги з тимчасової непрацездатності, якщо працівниця підприємства Сич С. І. має страховий стаж 7 років 4 місяці. Вона подала до бухгалтерії листок непрацездатності на період з 5 по 17 вересня 2019 року. З 1 вересня 2018 р. по 31 серпня 2019 р. Сич С. І. нараховані такі виплати:

- заробітна плата за окладом – 92934 грн.;
- премія за 2-й квартал 2019 р. – 1800 грн.;
- одноразова матеріальна допомога на лікування – 1510 грн.;
- оплата за дні відпустки з 01.04.2019 р. по 24.04.2019 р. (24 календарних дні) – 7322 грн.;
- лікарняні – 3400 грн. за дні хвороби з 11.03.2019 р. по 20.03.2019 р. включно (10 календарних днів).
- отримані аліменти – 3600 грн.;

Для розрахунку лікарняних необхідно визначити середньоденну заробітну плату, виходячи з виплат працівникові за останні 12 місяців. У розрахунок беруть виплати, на які нараховують ЄСВ. До таких виплат належать ті, які формують фонд оплати праці. Повний їх перелік містить Інструкція зі статистики заробітної плати.

При цьому матеріальна допомога разового характеру, яку надають окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання, не є базою нарахування ЄСВ. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом, і т. п.), відноситься до заробітної плати, як інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а отже, є базою нарахування ЄСВ.

Отже, серед наведених виплат надана одноразова матеріальна допомога, отримані аліменти та лікарняні у розрахунку участі не беруть.

Звідси, середньоденна заробітна плата працівника, яку використовують для нарахування лікарняних, становить:

$$(92934 + 1800 + 7322) / (365 - 10) = 287,48 \text{ грн.}$$

З урахуванням страхового стажу працівника лікарняні виплачуватимуть йому у розмірі 70% середньоденного заробітку. Отже, сума денної виплати лікарняних: $287,48 \times 70\% = 201,24$ грн. Відповідно, загальна сума лікарняних за час хвороби становитиме: $201,24 \times 13 = 2616,12$ грн., з них:

- оплата перших п'яти днів хвороби за рахунок роботодавця:
 $201,24 \times 5 = 1006,20$ грн.;
- оплата наступних 4 днів – за рахунок коштів фонду соціального страхування:
 $201,24 \times 4 = 804,96$ грн.

Допомога з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності. Тимчасова непрацездатність може бути пов'язана з виробничою травмою. У такому випадку працівникові виплачують допомогу з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності.

Страховим випадком є нещасний випадок на виробництві або професійне захворювання, що спричинили професійно зумовлену фізичну або психічну травму за обставин, з настанням яких виникає право застрахованої особи на отримання матеріального забезпечення і/або соціальних послуг.

Нарахування та виплата допомоги з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності аналогічні звичайним лікарняним. Особливістю є те, що її виплачують у розмірі 100% середнього заробітку (незалежно від страхового стажу). Нараховану допомогу, пов'язану з нещасним випадком на виробництві або профзахворюванням, виплачують:

- перші п'ять днів тимчасової непрацездатності – за рахунок коштів роботодавця;
- починаючи з шостого дня виплати здійснюють за рахунок коштів Фонду соціального страхування України.

Підставою для оплати є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності, в якому має бути відмітка про зв'язок хвороби зі страховим випадком, і наявність акта про нещасний випадок або акта розслідування професійного захворювання за встановленою формою. Окрім того, зв'язок тимчасової непрацездатності з виробничою травмою або профзахворюванням засвідчується у медичній карті амбулаторного або стаціонарного хворого.

Приклад. Працівник підприємства отримав виробничу травму. Тимчасова непрацездатність на підставі лікарняного листка включає період з 9 по 17 вересня 2019 року. За період з вересня 2018 по серпень 2019 р. він отримав дохід в розмірі 110355 грн. У цей період працівник перебував 14 днів у відпустці без збереження заробітної плати. Нарахувати допомогу з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності.

Для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності зробимо відповідні розрахунки:

1) середня заробітна плата за розрахунковий період становить:

$$110355 / (365 - 14) = 314,40 \text{ грн./день};$$

2) звідси, сума допомоги з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності становитиме:

- за рахунок коштів підприємства: $314,40 \text{ грн./день} \times 5 \text{ днів} = 1572,00$ грн.;
 - за рахунок коштів Фонду соціального страхування: $314,40 \text{ грн./день} \times 4 \text{ дні} = 1257,60$ грн.
- Загальний розмір допомоги, нарахованої працівнику: $1572,00 + 1257,60 = 2829,60$ грн.

Допомога за вагітністю й пологами. Закон про відпустки передбачає, що одним із видів соціальних відпусток є оплачувана відпустка за вагітністю та пологами. Її надають на підставі листка непрацездатності, у якому фіксують тривалість відпустки залежно від певних обставин.

У загальному випадку тривалість відпустки по вагітності й пологах становить 126 календарних днів (70 календарних днів до передбачуваного дня пологів і 56 календарних днів – після), 140 календарних днів – у випадку ускладнених пологів або народження двох і більше дітей. У жінок, віднесених до 1–4-ї категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами триває в цілому 180 календарних днів.

Якщо жінка йде у декретну відпустку пізніше, то період, за який виплачують допомогу, не зміститься, а буде коротшим, тому розмір допомоги у такому разі буде меншим.

Розрахунковим періодом, за який обчислюють середню заробітну плату (дохід), є період роботи з останнього основного місця роботи перед настанням страхового випадку, протягом якого застрахована особа працювала і сплачувала страхові внески чи за неї сплачувалися страхові внески. Він дорівнює **12 календарним місяцям**.

Якщо застрахована особа пропрацювала менше, ніж 12 календарних місяців, то розрахунок середньої заробітної плати проводять, виходячи з фактично відпрацьованого часу. Якщо за розрахунковий період застрахована особа не мала заробітку – виходячи з тарифної ставки (місячного окладу).

Суму допомоги за вагітністю та пологами розраховують шляхом множення суми середньоденної заробітної плати на кількість календарних днів, що припадають на відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами.

Суму допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами ($D_{вп}$) розраховують так:

$$D_{вп} = ЗП_{с12} \times D_{в}, \quad ЗП_{с12} = ЗП_{12} / D_{12},$$

де $ЗП_{с12}$ – сума середньоденної заробітної плати за останні 12 або менше відпрацьованих повних місяців (з 1-го до 1-го числа) або за фактично відпрацьований час;

$ЗП_{12}$ – дохід – заробітна плата, якої здійснювалися нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ);

$D_{в}$ – кількість календарних днів, що припадають на відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами;

D_{12} – кількість календарних днів у розрахунковому періоді.

До розрахунку середньої зарплати для обчислення допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами включають всі виплати, які входять до фонду оплати праці, з яких здійснювали нарахування єдиного соціального внеску. При цьому середньоденна заробітна плата не може перевищувати максимальну величину бази нарахування ЄСВ із розрахунку на один календарний день.

Згідно з Порядком № 1266 середню зарплату для розрахунку декретних та лікарняних роботодавець обчислює на підставі відомостей, які включаються до звіту за формою № Д4, який щомісячно подає до органу Державної фіскальної служби (ДФС).

Святкові та неробочі дні не виключають з розрахункового періоду.

Допомогу по вагітності та пологах оплачують в розмірі 100% середньої зарплати незалежно від страхового стажу працівниці.

Сума допомоги по вагітності і пологах у розрахунку на місяць не має перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, з якої сплачувалися страхові внески до Фонду соціального страхування, та не може бути менш ніж розмір мінімальної заробітної плати на час настання страхового випадку.

Приклад. Працівниця підприємства йде у відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами з 22 березня по 25 липня 2019 року включно (126 календарних днів).

Загальна сума доходу, нарахованого за останні 12 місяців – 119570,65 грн. У вересні 2018 року працівниця була в щорічній основній відпустці з 1 по 14 вересня. Сума відпускних склала 9020 грн. Працівниця хворіла з 25 по 30 вересня 2018 р. включно. Сума лікарняних склала 2351,20 грн. Необхідно нарахувати працівниці допомогу у зв'язку з вагітністю й пологами.

1. Дні відпустки, як і суму відпускних, включають до розрахунку середньої заробітної плати. Дні тимчасової непрацездатності, як і допомогу з тимчасової непрацездатності, не виключають до розрахунку середньої заробітної плати. Звідси, загальна кількість календарних днів, які включають до розрахунку: 365 дн. – 6 дн. = 359 кален. дн.

2. Сума доходу, який включають до розрахунку середньої зарплати: $119570,65 - 2351,20 = 117219,45$ грн.

3. Звідси, сума середньої зарплати для розрахунку допомоги за вагітністю та пологами: $117219,45 / 359 = 326,52$ грн.

4. Сума допомоги за вагітністю та пологами становитиме: $326,52 \times 126 = 41141,52$ грн.

7.6. Розрахунок податків та інших утримань за виплатами працівникам

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різні утримання. Їх поділяють на обов'язкові – податкові платежі до бюджету та необов'язкові – платежі на користь підприємства і третіх осіб (рис. 7.6).

Найбільшу питому вагу в структурі обов'язкових утримань займає **податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)**. Порядок нарахування, сплати, забезпечення виконання податкових зобов'язань щодо його сплати визначений у IV розділі Податкового кодексу України.

Платником податку є будь-яка фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи. Об'єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід. До складу загального місячного оподаткованого доходу включають доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору.

Ставка податку на доходи фізичних осіб з 1.01.2016 р. незалежно від суми нарахованої заробітної плати становить 18% бази оподаткування. Суми лікарняних і відпускних також оподатковують за ставкою 18%. Для доходів у вигляді дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованими резидентами – платниками податку на прибуток підприємств ставка податку – 5%, для доходів від продажу рухомого і нерухомого майна вперше за рік – 0%, а якщо вдруге – 5%.

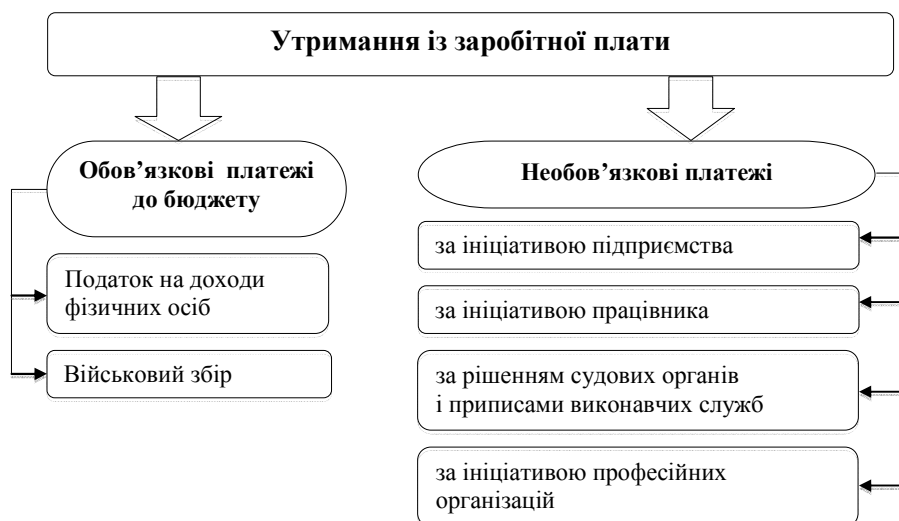


Рис. 7.6. Види утримань із заробітної плати

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму **податкової соціальної пільги**. Розмір податкової соціальної пільги, визначений Податковим кодексом, дорівнює одному прожитковому мінімуму на працездатну особу на 1 січня поточного року. Проте на перехідному етапі він складає поки що 50% прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого Законом України про Державний бюджет, на 1 січня звітного податкового року. У 2019 році – це: $1921 \times 50\% = 960,50$ грн. (табл. 7.7).

Таблиця 7.7. Розміри податкових соціальних пільг із сплати податку на доходи фізичних осіб

Категорії осіб, що можуть скористатись правом зменшення суми місячного оподаткованого доходу у вигляді зарплати на суму податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб	Розмір податкової соціальної пільги
1	2
Для будь-якого платника податку	100%
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину	100%

1	2
Для платника податку, який: а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; б) утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; ґ) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».	150 %
Для платника податку, який є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»	200%

Податкову соціальну пільгу застосовують до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

Формула розрахунку податку на доходи фізичних осіб:

$$ПДФО = (ЗП - ПСП) \times С,$$

де ПДФО – податок з доходів фізичних осіб;

ЗП – нарахована місячна заробітна плата;

ПСП – податкова соціальна пільга, якщо вона надається;

С – ставка податку.

Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначають як добуток граничного доходу, визначеного за вищенаведеним правилом та відповідної кількості дітей.

У разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, то податкову соціальну пільгу застосовують один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Податкову соціальну пільгу застосовують до нарахованого місячного доходу платнику податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). Податкову соціальну пільгу починають застосовувати з дня отримання працедавцем заяви платника податку про застосування пільги.

Із серпня 2014 року в Україні запроваджено утримання з доходів фізичних осіб **військового збору**. Ставка збору становить 1,5% від об'єкта оподаткування. Оподаткуванню військовим збором підлягають доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховують (виплачують, надають) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри) без зменшення бази оподаткування на суми податку на доходи фізичних осіб, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, тощо та без застосування податкової соціальної пільги. Оподаткуванню військовим збором підлягає загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, який оподатковують податком на доходи фізичних осіб. Для нарахування військового збору (ВЗ) не застосовують граничний розмір доходу, цим збором обкладають весь нарахований дохід. Військовий збір перераховують до бюджету під час виплати заробітної плати одночасно зі сплатою ПДФО та ЄСВ, але не пізніше 30 календарних днів наступних за звітним місяцем.

Приклад. Працівниці підприємства Мамчур Л. О. нарахована заробітна плата в сумі 7586,00 грн. та лікарняні в сумі 1154,00 грн. Провести обов'язкові утримання із заробітної плати.

1. Проведемо утримання податку з доходів фізичних осіб (ПДФО):

$$ПДФО = (7568 + 1154) \times 0,18 = 1570 \text{ грн.}$$

2. Проведемо утримання військового збору (ВЗ):

$$ВЗ = (7568 + 1154) \times 0,015 = 131 \text{ грн.}$$

Сума зарплати до виплати: $8722 - 1570 - 131 = 7021$ грн.

Приклад. Заробітна плата, нарахована начальнику відділу постачання у січні 2019 р. Габор І. М., становить 7280 грн. Габор І. М. має на утриманні 3 дітей віком до 18 років.

Заробітна плата, нарахована в січні 2019 р. офіс-менеджеру, яка працює на умовах неповного робочого дня, Когут Н.П., – 2250 грн. та 350 грн. – премія за сумлінне виконання обов'язків. Когут Н.П. є студенткою вищого навчального закладу.

Таблиця 7.8. Розрахункова відомість

Прізвище, ім'я, по-батькові	Дохід працівника	Утримання із заробітної плати		Заробітна плата до видачі, грн.
		податок на доходи фізичних осіб 18%	військовий збір 1,5%	
Габор І. М.	7280,00	791,73*	109,20	6379,07
Когут Н. П.	2600,00	208,67**	39,00	2352,33

*Габор І.М. має право на податкову соціальну пільгу в розмірі 100% в розрахунку на кожну дитину, оскільки її заробіток менший від граничного розміру доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків ($2690 \times 3 = 8070$ грн., 2690 грн. – це граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги у 2019 р.). Соціальна пільга для Габор І.М. становить $960,50 \times 3 = 2881,50$ грн. (960,50 грн. – це розмір податкової соціальної пільги у 2019 р.). Звідси, податок на доходи фізичних осіб для Габор І.М.: $(7280 - 2881,50) \times 18\% = 4398,50 \times 18\% = 791,73$ грн.

**Оскільки Когут Н.П. є студенткою вищого навчального закладу, тому вона має право на 150% соціальну пільгу. Отже, ПДФО складе: $(2600 - 1440,75) \times 18\% = 208,67$ грн.

Окрім обов'язкових, із сум заробітної плати працівників можуть також здійснюватися **необов'язкові утримання**.

Ініціаторами таких утримань можуть бути судові органи та виконавчі служби. Ці утримання здійснюють, як правило, на користь окремих фізичних чи юридичних осіб у примусовому порядку на основі *виконавчих листів*. Прикладом таких вирахувань є **утримання аліментів**. Розмір аліментів визначає суд. У разі сплати аліментів за місцем роботи заборгованість за аліментами погашають за заявою платника шляхом утримання з його заробітної плати або стягують за рішенням суду.

Утримані суми за аліментами на користь фізичної особи (стягувача) перераховують поштовим переказом через відділення зв'язку за адресою отримання, виплачують з каси підприємства або перераховують на рахунок у банку також не пізніше 3 днів з дня виплати заробітної плати.

У разі перерахування грошей через відділення зв'язку всі витрати, пов'язані з таким переказом, здійснюють за рахунок коштів платника аліментів.

Із заробітної плати також можуть бути утримані індивідуальні вирахування за заявою працівника:

- оплата за житлові та комунальні послуги;
- суми відсотків та погашення кредитів за договорами, укладеними з банком;
- оплата за товари, придбані в кредит;
- виплати страховим компаніям за індивідуальним страхуванням і т.п.

Окрім того, керівництво підприємства може ініціювати проведення утримань із сум заробітної плати працівників:

- утримання несвоєчасно повернутих підзвітних сум;
- утримання для відшкодування матеріальних збитків;
- утримання профспілкових внесків та ін.

Необов'язкові утримання здійснюють із сум нарахованої заробітної плати та інших виплат працівникам після проведення обов'язкових утримань.

При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20%, а у випадках, передбачених законодавством, 50% заробітної плати, що належить до виплати працівникам. Таке обмеження не поширюється на утримання із зарплати при відбуванні виправних робіт та при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей – у цих випадках розмір утримань не може перевищувати 70%.

7.7. Аналітичний облік розрахунків з оплати праці та виплата заробітної плати

Аналітичний облік розрахунків з персоналом з оплати праці ведуть за кожним працівником за видами виплат і утримань.

На прийнятого працівника відкривають **Особовий рахунок**, який застосовують для запису всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати на підставі первинних документів з обліку виробітку й виконання робіт, відпрацьованого часу і документів на різні види виплат.

Усі первинні документи з обліку відпрацьовано часу і виробітку підрозділи і служби у встановлений термін здають до бухгалтерії для перевірки та рахункової обробки. Опрацьовані документи групують за табельними номерами працюючих і використовують для складання **Розрахунково-платіжних відомостей** (ф. № П-6, 7). Ці відомості містять дані про всі нарахування за видами виплат, утриманнями із зарплати і суми, що підлягають видачі на руки кожному окремому працівнику.

На підприємствах замість Розрахунково-платіжних відомостей, як єдиних документів, мають складатися окремо **Розрахункові відомості**, у яких міститься повний розрахунок належної заробітної плати й утримань з неї, та окремо **Платіжні відомості**, які використовують лише для виплати заробітної плати.

На Платіжних відомостях повинен бути дозвільний напис про видачу коштів, підписаний керівником підприємства і головним бухгалтером, із зазначенням суми й терміну виплати (як правило, протягом 3-х робочих днів, включаючи день одержання грошей у банку).

Виплачувати заробітну плату на підприємстві, крім касира, можуть також роздавальники. У цьому випадку касир веде спеціальну *Книгу реєстрації платіжних відомостей і виданих сум*. Наприкінці робочого дня роздавальники зобов'язані здати касиру залишки невикористаних сум і платіжні відомості. Надалі виплату заробітної плати здійснює тільки касир.

Заробітну плату можуть видати іншій особі замість особи, яка не має змоги через хворобу чи з інших поважних причин поставити підпис в ордері або відомості власноручно, за нотаріально засвідченою довіреністю. Довіреність залишається у касира і додається до видаткового касового ордера або платіжної відомості.

Після закінчення трьох днів, установлених для виплати заробітної плати, касир перевіряє в платіжній відомості підписи в одержанні й підраховує суму виданої заробітної плати, а навпроти прізвищ осіб, які вчасно не отримали заробітну плату, у графі «Розписка в одержанні» ставить штамп чи пише від руки «Депоновано». Депоновані суми касир записує до **Реєстру невиданої заробітної плати**. Платіжні відомості та Реєстр невиданої заробітної плати касир здає бухгалтеру для перевірки і виписування видаткового касового ордера. Видатковий касовий ордер реєструють в Касовій книзі.

Суму депонованої заробітної плати касир вносить у банк для зарахування на поточний рахунок підприємства. При цьому в об'яві на внесок готівки вказують: «Депонентні суми». Це необхідно для того, щоб банк узяв ці суми на окремий облік і видав підприємству за його першою вимогою. Надалі кожну виплату депонованої заробітної плати здійснюють за Реєстром (чи книгою) невиданої заробітної плати й оформляють видатковим касовим ордером.

Останнім часом підприємства використовують різні платіжні системи, за допомогою яких можна проводити розрахунки з працівниками. Зокрема, для розрахунків із зарплати досить часто застосовують банківські платіжні картки. З цією метою підприємство та банк укладають основний договір та договір про розрахунково-касове обслуговування підприємства щодо видачі зарплати з використанням платіжних карток. Підприємство зобов'язує кожного працівника укласти договір з банком на відкриття карткового рахунка. Це дозволяє працівникові одержувати заробітну плату не лише в установах банку, а й через банкомат, обслуговування якого забезпечує відповідний банк, або через торговельний (платіжний) термінал.

Кошти, призначені для виплати зарплати працівникам, підприємство перераховує на так званий транзитний рахунок банку – рахунок, який використовують для обліку платежів на певний термін до перерахування їх за призначенням відповідно до нормативних документів чи угод.

Останній крок – перерахування зарплати працівникам. Для цього підприємство надає в банк:

- реєстр зарахування на картрахунки працівників коштів (розрахункову відомість), що, є підставою для зарахування банком коштів на карткові рахунки працівників;
- платіжні доручення на сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати;
- платіжне доручення на перерахування зарплати працівникам підприємства.

Датою виплати зарплати в такому випадку вважають дату перерахування підприємством коштів на зарплатний картрахунок працівника, а не дату фактичної виплати працівникові заробітної плати банком.

7.8. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці Планом рахунків передбачений пасивний балансовий рахунок **66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**, який відповідно Інструкції № 291 має такі субрахунки (рис. 7.7):

- 66.1 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 66.2 «Розрахунки з депонентами»;
- 66.3 «Розрахунки за іншими виплатами».

Витрати підприємства на оплату праці є одним з головних елементів витрат операційної діяльності підприємства. Вони пов'язані практично з усіма видами діяльності підприємства, тому при їх відображенні слід керуватися нормами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає, що до первісної вартості основних засобів включають витрати на оплату праці за роботи, пов'язані з установленням, монтажем, налагодженням основних засобів, а також доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Витрати на оплату праці працівників, які виконують вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування запасів, входять до складу первісної вартості запасів, придбаних за плату (П(С)БО 9 «Запаси»).

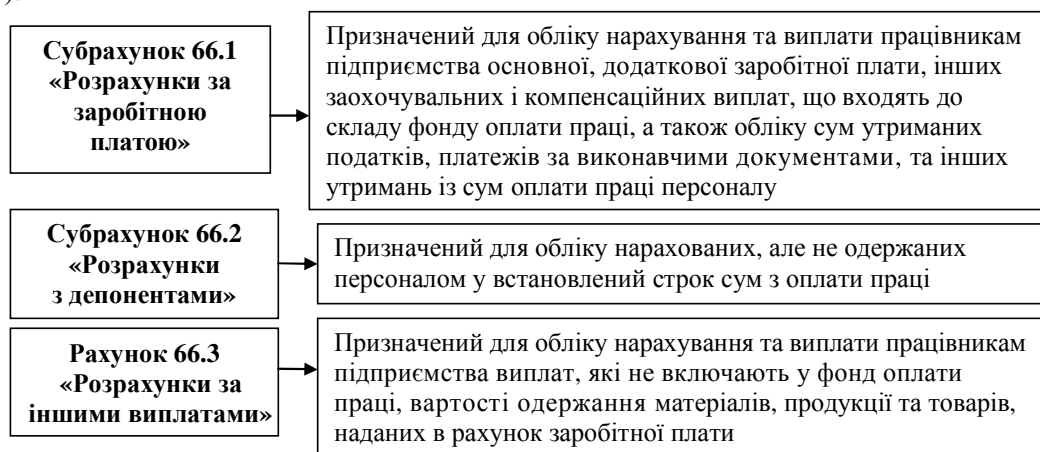


Рис. 7.7. Організація синтетичного обліку заробітної плати

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) суми оплати праці включають у складі прямих та у складі розподілених змінних і постійних загальновиробничих витрат (П(С)БО 16 «Витрати»). До прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати працівникам, які зайняті виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати відображають за дебетом рахунка 23 «Виробництво».

До загальновиробничих витрат належить заробітна плата апарату управління цехами, дільницями; оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності; оплата праці загальновиробничого персоналу; оплата простоїв, браку тощо. Відображають такі витрати за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Витрати підприємства на оплату праці, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства, але не включені до виробничої собівартості продукції, відносять на:

- 1) адміністративні витрати (рахунок 92);
- 2) витрати на збут (рахунок 93);
- 3) інші операційні витрати (рахунок 94);
- 4) інші витрати (рахунок 97).

До адміністративних витрат належать витрати на оплату праці апарату управління підприємства і витрати на його утримання. До витрат на збут включають оплату праці та комісійну винагороду продавцям, торговельним агентам і працівникам, які забезпечують збут продукції (робіт, послуг). До інших операційних витрат відносять виплати матеріальної допомоги робітникам і службовцям, заробітну плату працівникам за утримання об'єктів соціальної сфери. До інших витрат відносяться виплати, пов'язані зі списанням і ліквідацією необоротних активів (табл. 7.9).

На субрахунку **66.3 «Розрахунки за іншими виплатами»** ведуть облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці: допомога з тимчасової непрацездатності, допомога з часткового безробіття та ін. (табл. 7.10).

Таблиця 7.10. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з нарахування виплат працівникам, які не включають у фонд оплати праці

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
	1	2	3	4
1	За рахунок коштів підприємства нарахована допомога за перші 5 днів тимчасової непрацездатності, вихідна допомога та інші соціальні допомоги	листок непрацездатності, бухгалтерська довідка	94.9	66.3
2	За рахунок коштів фондів соціального страхування:			
2.1	Нараховані пенсії по інвалідності, в разі втрати годувальника, за вислугу років		65.1	66.3
2.2	Нарахована допомога: – з тимчасової непрацездатності; – з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності; – по вагітності й пологах; – на поховання	листок непрацездатності, акт розслідування професійного захворювання, акт на нещасний випадок, свідоцтво про смерть	37.8 65.1	66.3 37.8

За дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображають виплату основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги з тимчасової непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку на доходи фізичних осіб, військового збору, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам (табл. 7.11).

Таблиця 7.11. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку утримань із заробітної плати

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
	1	2	3	4
1	Утримана з доходу працівників сума податку на доходи фізичних осіб	бухгалтерська довідка	66.1, 66.3	64.1
2	Утримана з доходу працівників сума військового збору	бухгалтерська довідка	66.1, 66.3	64.2
3	Утриманий із заробітної плати працівників залишок невикористаного авансу з підзвітних сум	наказ керівника	66.1	37.2
4	Здійснені утримання із заробітної плати суми нестач і розкрадання матеріальних цінностей	заява працівника	66.1	37.5
5	Утримані із заробітної плати суми позики, наданої підприємством працівнику	заява працівника	66.1	37.7
6	Утримані із заробітної плати суми відсотків за банківським кредитом	заява працівника	66.1	68.5
7	Утримані із заробітної плати працівників суми аліментів та інших платежів за виконавчими листами	виконавчий лист	66.1	68.5
8	Утримано із сум заробітної плати профспілкові внески	заява працівника	66.1	68.5
9	Виплачені з каси нараховані працівникам заробітна плата, допомога, премії, соціальні виплати та ін.	платіжна відомість, ВКО	66.1, 66.3	30.1
10	Перерахована заробітна плата, інші виплати, які підлягають зарахуванню на карткові рахунки працівників	виписка банку	66.1, 66.3	31.1
11	Відображена реалізація працівникам підприємства в рахунок заробітної плати готової продукції, товарів, робіт і послуг	накладна	66.1	70.1, 70.2, 70.3

Обліковими регістрами, в яких відображають обороти за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» є Журнали № 5, 5А, журнали-ордери № 10, 10/1, електронні реєстри (рис. 7.8).

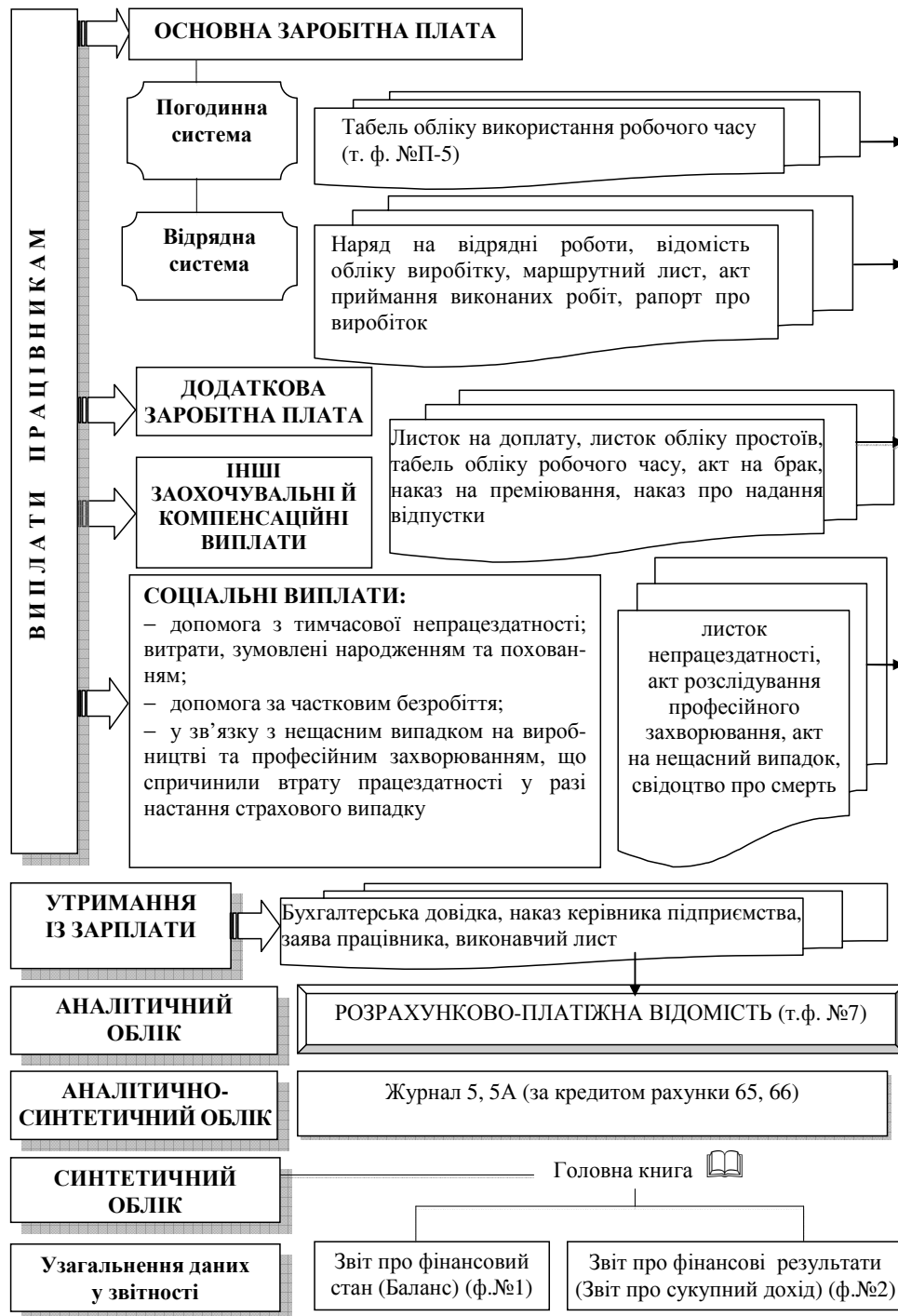


Рис. 7.8. Схема документообороту з обліку праці та заробітної плати

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) (форма №1) для відображення інформації про стан розрахунків підприємства за заробітною платою та єдиним соціальним внеском призначені: рядок 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість», рядок 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» та рядок 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці».

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма №2) в розділі III «Елементи операційних витрат» (рядок 2505 «Витрати на оплату праці», рядок 2510 «Відрахування на соціальні заходи», рядок 2520 «Інші операційні витрати» (в частині витрат на оплату праці та нарахувань на соціальні заходи, які включають до інших операційних витрат).

У Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма №3) витрачання коштів на оплату праці працівникам відображають за рядком 3105, сплату єдиного соціального внеску вказують в рядку 3110 «Відрахування на соціальні заходи».

7.9. Методика нарахування та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Відповідно до Конституції України громадяни мають право на соціальний захист. Право на соціальний захист гарантує загальнообов'язкове державне соціальне страхування. **Загальнообов'язкове державне соціальне страхування** – це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту, і включає матеріальне забезпечення громадян у випадку хвороби, повної, часткової чи тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття за незалежними від них причинами, а також у старості й в інших випадках, передбачених законом, за рахунок фондів соціального страхування, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником чи уповноваженим ним органом (роботодавцем), громадянами, а також з бюджетних та інших джерел, передбачених законом. Система загальнообов'язкового державного соціального страхування включає (рис. 7.9).

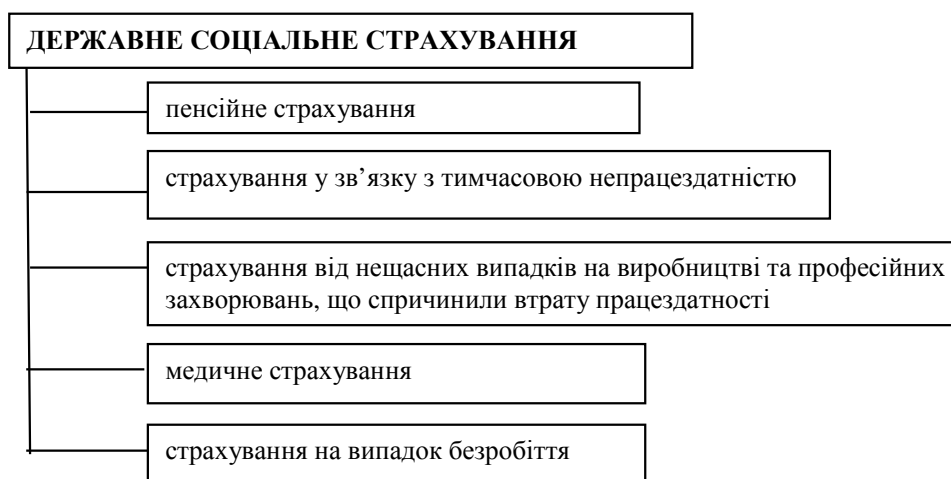


Рис. 7.9. Система загальнообов'язкового державного соціального страхування

Відповідно, в Україні функціонують такі фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування:

1. Пенсійний фонд.
2. Фонд соціального страхування.
3. Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

Центральним органом виконавчої влади, що здійснює керівництво та управління солідарною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування є *Пенсійний фонд України*. Основним призначенням Пенсійного фонду є забезпечення збирання та акумулювання внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, ведення їх обліку; призначення (перерахунок) пенсій; забезпечення своєчасного і в повному обсязі фінансування та виплати пенсій, інших виплат, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України.

Фонд соціального страхування України є органом, який здійснює керівництво та управління загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням від нещасного випадку, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та медичним страхуванням, провадить акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечує фінансування виплат за цими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування та здійснює інші функції згідно із затвердженим статутом.

Кошти, що надходять до Фонду від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, повинні забезпечувати:

- 1) виплату застрахованим особам матеріального забезпечення та надання соціальних послуг;

2) створення резерву коштів Фонду в розмірі суми, необхідної для виплати всіх видів матеріального забезпечення, страхових виплат, передбачених цим Законом, в розрахунку не менш як на п'ять календарних днів;

3) фінансування витрат на утримання та забезпечення діяльності Фонду, його робочих органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, матеріальне та соціально-побутове забезпечення його працівників; розвиток та функціонування інформаційно-аналітичних систем Фонду;

4) фінансування заходів з профілактики страхових випадків.

Допомогу з тимчасової непрацездатності надають застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного з таких страхових випадків:

1) тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві;

2) необхідності догляду за хворою дитиною;

3) необхідності догляду за хворим членом сім'ї;

4) догляду за дитиною віком до трьох років або дитиною-інвалідом віком до 18 років у разі хвороби матері або іншої особи, яка доглядає за цією дитиною;

5) карантину, накладеного органами санітарно-епідеміологічної служби;

6) тимчасового переведення застрахованої особи відповідно до медичного висновку на легшу, нижчеоплачувану роботу;

7) протезування з поміщенням у стаціонар протезно-ортопедичного підприємства;

8) перебування в реабілітаційних відділеннях санаторно-курортного закладу після перенесених захворювань і травм.

Допомогу з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, виплачує Фонд застрахованим особам починаючи з *шостого дня* непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією (МСЕК) інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності) незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності, у порядку та розмірах, встановлених законодавством.

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Завданнями страхування від нещасних випадків є:

- проведення профілактичних заходів, спрямованих на усунення шкідливих і небезпечних виробничих факторів, запобігання нещасним випадкам на виробництві, професійним захворюванням та іншим випадкам загрози здоров'ю застрахованих, викликаним умовами праці;
- відновлення здоров'я та працездатності потерпілих на виробництві від нещасних випадків або професійних захворювань;
- відшкодування шкоди, пов'язаної з втратою застрахованими особами заробітної плати або відповідної її частини під час виконання трудових обов'язків, надання їм соціальних послуг у зв'язку з ушкодженням здоров'я, а також у разі їх смерті здійснення страхових виплат непрацездатним членам їх сімей.

Страховим випадком є нещасний випадок на виробництві або професійне захворювання, що спричинили застрахованому професійно зумовлену фізичну чи психічну травму. Нещасний випадок – це обмежена в часі подія або раптовий вплив на працівника небезпечного виробничого фактора чи середовища, що сталися у процесі виконання ним трудових обов'язків, внаслідок яких заподіяно шкоду здоров'ю або настала смерть.

Нещасний випадок або професійне захворювання, яке сталося внаслідок порушення нормативних актів про охорону праці застрахованим, також є страховим випадком. Порушення правил охорони праці застрахованим, яке спричинило нещасний випадок або професійне захворювання, не звільняє страховика від виконання зобов'язань перед потерпілим.

Ступінь втрати працездатності потерпілим устанавлюється МСЕК за участю Фонду і визначається у відсотках професійної працездатності, яку мав потерпілий до ушкодження здоров'я. МСЕК устанавлює обмеження рівня життєдіяльності потерпілого, визначає професію, з якою пов'язане ушкодження здоров'я, причину, час настання та групу інвалідності у зв'язку з ушкодженням здоров'я, а також необхідні види медичної та соціальної допомоги.

Огляд потерпілого, складання та корегування індивідуальної програми реабілітації інваліда, в якій визначаються види реабілітаційних заходів та строки їх виконання, проводить МСЕК за умови подання акта про нещасний випадок на виробництві, акта розслідування професійного захворювання за встановленими формами, висновку спеціалізованого медичного закладу (науково-дослідного інституту профпатології чи його відділення) про професійний характер захворювання, направлення лікувально-профілактичного закладу або роботодавця чи профспілкового органу підприємства, на якому потерпілий одержав травму чи професійне захворювання, або робочого органу виконавчої дирекції Фонду, суду чи прокуратури.

Страхові виплати з Фонду соціального страхування включають:

- 1) страхові виплати втраченого заробітку (або відповідної його частини) залежно від ступеня втрати потерпілим професійної працездатності;
- 2) страхові виплати в установлених випадках одноразової допомоги потерпілому (членам його сім'ї та особам, які перебували на утриманні померлого);
- 3) страхові виплати дитині, яка народилася інвалідом внаслідок травмування на виробництві або професійного захворювання її матері під час вагітності;
- 4) страхові витрат на медичну та соціальну допомогу.

Середньомісячний заробіток для обчислення суми страхових виплат потерпілому у зв'язку із втраченим ним заробітком (або відповідної його частини) визначають згідно з порядком обчислення середньої заробітної плати для виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Під час обчислення середньомісячного заробітку враховують всі види виплат, на які нараховувалися страхові внески.

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття – система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає матеріальне забезпечення на випадок безробіття з незалежних від застрахованих осіб обставин та надання соціальних послуг за рахунок коштів *Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття*. Матеріальне забезпечення здійснюють у таких формах:

- допомога за безробіттям, у тому числі одноразова її виплата для організації безробітним підприємницької діяльності;
- допомога за частковим безробіттям;
- матеріальна допомога у період професійної підготовки, перепідготовки або підвищення кваліфікації безробітного;
- матеріальна допомога по безробіттю, одноразова матеріальна допомога безробітному та непрацездатним особам, які перебувають на його утриманні; допомога на поховання у разі смерті безробітного або особи, яка перебуває на його утриманні.

Соціальні послуги, які здійснюють за Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» мають такі види:

- професійна підготовка або перепідготовка, підвищення кваліфікації та профорієнтація;
- пошук підходящої роботи та сприяння у працевлаштуванні, у тому числі шляхом надання роботодавцю дотації на створення додаткових робочих місць для працевлаштування безробітних та фінансування організації оплачуваних громадських робіт для безробітних;
- інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з працевлаштуванням.

Основним джерелом засобів загальнообов'язкового державного соціального страхування є внески роботодавців і застрахованих осіб.

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» від 8.07.2010 р. № 2464-VI підприємства перераховують в бюджет суму нарахованого єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюють відповідно до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Базою для його нарахування є сума заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Роботодавці (юридичні та фізичні особи-підприємці) повинні нараховувати ЄСВ при виплаті:

- заробітної плати, в т. ч. у натуральній формі;

- винагороди за цивільно-правовим договором про виконання робіт (надання послуг);
 - допомоги з тимчасової непрацездатності;
 - допомоги по вагітності та пологах.
- Ставка ЄСВ, який сплачують за рахунок роботодавця, становить 22% (табл. 7.12).

Таблиця 7.12. Ставки нарахування єдиного соціального внеску для роботодавців

Платник внеску	Ставка внеску
1	2
Підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту)	22%
Підприємств, установ і організацій, в яких працюють інваліди	8,41%
Підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці	5,3%
Підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці	5,5%

Обчислення єдиного внеску здійснюється на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування або які підтверджують нарахування виплат, на які нараховують єдиний внесок.

Нарахування ЄСВ здійснюють в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску – це максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює з 1.01.2019 року 15 розмірам мінімальної зарплати.

Якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, то сума внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки ЄСВ (наприклад, з 1 січня 2019 року – 4173 грн. x 22% = 918,06 грн.).

Адміністрування ЄСВ покладено на Державну фіскальну службу, проте єдиний внесок не входить до системи оподаткування.

Єдиний внесок сплачують шляхом перерахування платником безготівкових коштів з його банківського рахунку. Сплату ЄСВ підприємства проводять на рахунки, які відкриті територіальним органом Державної фіскальної служби відповідно до адміністративно-територіальних одиниць, де зареєстровані платники податків.

Платники єдиного внеску повинні сплачувати єдиний внесок, нарахований за відповідний базовий звітний період, не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом. Базовим звітним періодом є календарний місяць.

За наявності у платника єдиного внеску одночасно зобов'язань зі сплати податків, інших обов'язкових платежів, передбачених законом, або зобов'язань перед іншими кредиторами, зобов'язання із сплати єдиного внеску виконуються в першу чергу і мають пріоритет перед усіма іншими зобов'язаннями, крім зобов'язань з виплати заробітної плати (доходу).

Облік єдиного соціального внеску здійснюють на рахунку **65 «Розрахунки за страхування»**. За кредитом рахунку відображають нарахування єдиного соціального внеску, за дебетом – перерахування його на рахунки фіскальної служби та нарахування допомоги за рахунок коштів соціального страхування.

Відповідно до Інструкції № 291 до рахунку 65 «Розрахунки за страхування» відкривають такі субрахунки:

- 65.1 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- 65.2 «За соціальним страхуванням»;
- 65.4 «За індивідуальним страхуванням»;
- 65.5 «За страхуванням майна».

Типові кореспонденції рахунків з нарахування, використання єдиного соціального внеску та перерахування коштів органам соціального страхування подано у таблиці 7.13.

**Таблиця 7.13. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
з обліку розрахунків підприємства за соціальним страхуванням**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
	1	2	3	4
1.	Нарахований єдиний соціальний внесок на фонд плати праці:			
1.1	– працівників за виконані роботи з будівництва та поліпшення об'єктів основних засобів	Відомість розподілу заробітної плати, складена на основі Розрахункової відомості	15	65.1
1.2	– працівників основного виробництва		23.1	
1.3	– працівників допоміжних та підсобних виробництв		23.2	
1.4	– працівників обслуговуючих виробництв і господарств		23.3	
1.5	– працівників, зайнятих обслуговуванням та поточним ремонтом будівельних машин та механізмів		91.1	
1.6	– загальновиробничого персоналу		91.2	
1.7	– адміністративно-управлінському персоналу		92	
1.8	– працівників, зайнятих збутом готової продукції		93	
1.9	– працівників, праця яких не пов'язана з виробничою діяльністю підприємства ; на нараховані доплати та премії		94.9	
1.10	– працівників, які проводять ліквідацію, демонтаж необоротних активів		97.6	
1.11	– працівників, зайнятих на роботах з виправлення браку		24	
1.12	– працівників, зайнятих вантажними роботами і придбанням матеріалів та інших товарно-матеріальних цінностей		20.1–20.9	
1.13	– на нараховані винагороди працівникам за час відпустки за рахунок наперед створеного резерву		47.1	
1.14	– на нараховану працівникам заробітну плату, винагороди за вислугу років та інші премії за рахунок коштів цільового фінансування		48	
1.15	– на нараховану заробітну плату працівникам за роботи, затрати на які відносяться до витрат майбутніх періодів		39	
1.16	– на нараховану заробітну плату працівникам за роботи з ліквідації стихійного лиха		97.7	
2.	Перерахований єдиний соціальний внесок на рахунки Пенсійного фонду	Виписка банку	65.1	31.1
3.	Отримані кошти на соціальні виплати працівникам (допомога з тимчасової непрацездатності, допомога по вагітності та пологах, та ін.)	Виписка банку	31.1	37.8

7.10. Порівняльна характеристика національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо виплат працівникам

Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й фінансової звітності порядок ведення обліку виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства регулює МСБО 19 «Виплати працівникам». Стандарт був затверджений у 1993 році під назвою «Витрати на пенсійне забезпечення» і стосувався лише обліку пенсійних програм. Зміни в стандарт були внесені у 1998 році й 1.01.1999 року, після яких він отримав нову назву – «Виплати працівникам». У 2004 році, у зв'язку з прийняттям МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 4 «Страхові контракти», відповідні зміни внесли й в стандарт 19. Тобто, МСБО 19 «Виплати працівникам» стосується всіх виплати працівникам, крім тих, до яких застосовують МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».

Згідно з МСБО 19 виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

У МСБО 19 виплати працівникам включають чотири типи (табл. 7.15):

- 1) поточні виплати працівникам;
- 2) виплати по закінченні трудової діяльності;
- 3) інші виплати працівникам;
- 4) виплати при звільненні.

Усі ці виплати називають поточними, якщо їх виплачують на регулярній основі або планують до виплати не пізніше, ніж закінчиться 12 місяців від дати балансу.

МСБО 19 на відміну від аналогічного вітчизняного ПСБО 26 «Виплати працівникам» ширше розглядає питання обліку розрахунків за виплатами працівникам, включаючи, крім заробітної плати та премій, компенсації за відсутність працівників, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутку підприємства та негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безоплатних субсидованих товарів, медичного обслуговування.

До витрат на утримання персоналу, відповідно до МСБО 19, разом із заробітною платою належать внески працедавця на соціальне забезпечення працівників (соціальне страхування та ін.), які включають як окремі види виплат (як частина заробітку працівників).

Відповідно до МСБО 19 до короткострокових виплат працівникам належить участь у прибутку та премії, за якими певні категорії або всі працівники отримують бонуси додатково до заробітної плати.

Таблиця 7.14. Структура виплат працівникам за МСБО 19 та П(С)БО 26

Структура виплат працівникам за МСБО 19	Структура виплат працівникам за П(С)БО 26
1	2
1. Короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:	1. Поточні виплати працівникам — виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу:
1.1. заробітна плата;	1.1. заробітна плата за окладами та тарифами;
	1.2. інші нарахування з оплати праці;
1.2. внески на соціальне забезпечення;	1.3. виплати за невідпрацьований час:
1.3. оплачені щорічні відпустки;	1.3.1. щорічні відпустки
1.4. оплачена тимчасова непрацездатність;	1.3.2. інший оплачуваний невідпрацьований час;
1.5. участь у прибутку та преміюванні;	1.1.3. премії та інші заохочувальні виплати
1.6. негрошові пільги теперішнім працівникам;	1.4. тощо.
1.6.1. медичне обслуговування;	
1.6.2. надання житла;	
1.6.3. надання автомобілів;	
1.6.4. надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг.	
2. Виплати по закінченні трудової діяльності:	2. Виплати по закінченні трудової діяльності
2.1. пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію);	Здійснюються за кожною програмою виплат по закінченні трудової діяльності
2.2. інші виплати по закінченні трудової діяльності;	
2.2.1. страхування життя по закінченні трудової діяльності;	
2.2.2. медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.	
3. Інші довгострокові виплати працівникам:	3. Інші виплати працівникам
3.1. додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі:	3.1. виплати інструментами власного капіталу;
3.1.1. довгострокові відпустки за вислугу років;	3.2. інші довгострокові виплати працівникам.
3.1.2. оплачувані академічні відпустки;	
3.2. виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років;	
3.3. виплати за тривалою непрацездатністю.	
4. Виплати при звільненні	4. Виплати при звільненні

Облік короткострокових виплат працівникам загалом не є складним. Окрім того, зобов'язання за короткостроковими виплатами працівникам оцінюють на недисконтованій основі.

Слід зазначити, що і в МСБО 19, і в П(С)БО 26 виплати при звільненні виділяють в окрему категорію (табл. 7.15), оскільки, на відміну від інших видів виплат зобов'язання щодо їх здійснення виникають не через надання працівниками послуг підприємству, а через факт звільнення. Внаслідок цього витрати на виплату вихідної допомоги не пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод і мають визнаватись одразу.

Таблиця 7.15. Порівняння виплат пов'язаних із закінченням трудової діяльності за міжнародними та національними стандартами

П(С)БО 26	МСФЗ 19
різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного)	пенсійне забезпечення
інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників	страхування життя після закінчення трудової діяльності
	медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності

Виплати при звільненні, якщо їх нараховують одноразово, відносять до витрат того періоду, після якого (або в якому) працівник був звільнений. Оскільки у цьому випадку економічних вигод у майбутньому не очікується, такі виплати дисконтуванню не підлягають. Якщо ж вихідну допомогу нараховують як зобов'язання, які повинні погашатися поступово, протягом певного часу (або одноразово, але після більше, ніж 12 місяців з дати звільнення), то вихідну допомогу дисконтують, тобто її оцінку регулярно переглядають шляхом проведення актуарних розрахунків.

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Порядок і суми таких виплат визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності. Як і у МСБО 19, так і у П(С)БО 26 увесь спектр таких виплат, що здійснюється підприємством за різними договорами (у тому числі колективними), називають програмами виплат після закінчення трудової діяльності і поділяють на два види:

- програми зі встановленим внеском;
- програми зі встановленою виплатою.

Для обліку таких виплат вітчизняним законодавством, зокрема Інструкцією про застосування плану рахунків, передбачений окремий субрахунок 47.2 «Додаткове пенсійне забезпечення». Цей рахунок бухгалтерського обліку призначений для обліку резервів на додаткове (недержавне) пенсійне забезпечення працівників, які створюють за рахунок власних коштів підприємства (або за рахунок заробітної плати найманих працівників на підставі заяв від їхнього імені). Але, оскільки достатньої юридичної бази, яка б регулювала діяльність недержавних пенсійних фондів, в Україні ще не створено, і немає підприємств, що формують / поповнюють пенсійні фонди за власні кошти, то розкрити практичні аспекти цієї теми наразі неможливо.

У складі виплат працівникам за П(С)БО 26 виділені зобов'язання за виплатами інструментами власного капіталу. Оскільки такі виплати тепер регулює окремий стандарт – МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», то у чинній редакції МСБО 19 згадки про них вилучено. Згідно П(С)БО 26 *виплати інструментами власного капіталу підприємства* – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику, що залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Аналіз категорії «Інші довгострокові виплати» дає змогу стверджувати, що до них можна віднести всі види виплат, які включають до відомого поняття «заробітна плата». Проте тільки у разі, якщо підприємство не планує їх здійснити протягом найближчих 12 місяців. Інакше кажучи, інші довгострокові виплати – це такі самі види виплат, як поточні, а різняться вони між собою лише термінами виконання зобов'язань. Зрозуміло, що такі зобов'язання через їх довгостроковість повинні дисконтуватися.

Конкретне визначення терміну «Інші виплати» в П(С)БО не сформульоване, зазначено лише, що *інші виплати* – це виплати працівнику (окрім виплат при звільненні, виплат по закінченні трудової діяльності та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають

сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Таблиця 7.16. Порівняння інших довгострокових виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами

П(С)БО 26	МСБО 19
інші довгострокові виплати працівникам	додаткова відпустка за вислугу років
	оплачувана академічна відпустка
	виплата до ювілеїв і за вислугу років
	виплати пов'язані із тривалою непрацездатністю
	виплати частки прибутку та премії
	відстрочені компенсації
<p>Виплати при звільненні визнаються як зобов'язання та витрати лише тоді, коли підприємство має доведене зобов'язання щодо звільнення працівника або групи працівників до звичайної дати виходу на пенсію або надання виплат при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення. Підприємство має доведене зобов'язання здійснити звільнення, тільки у разі наявності на підприємстві детального офіційного плану звільнення і якщо немає реальної можливості його скасувати. Детальний план має містити: місце дії плану, посадові обов'язки та приблизну кількість працівників, яких звільняють; суму виплат при звільненні за кожною класифікацією ставки заробітної плати або типом посадових обов'язків; час запровадження плану. Запровадження повинно починатися якнайшвидше, а часові межі мають бути такими, щоб не виникло можливості внесення до плану суттєвих змін.</p>	

Отже, порівнюючи характеристики П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам», виділимо такі відмінності:

1. Внески на соціальне забезпечення: у П(С)БО відрахування на соціальні заходи не належать до винагород працівникам, водночас у МСБО – включають у відповідні короткострокові винагороди працівникам.

2. Програми участі в прибутку та преміювання: у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – регулюється, підставою для нарахування резерву премій (визнання очікуваних витрат) можуть бути не тільки юридичні, а й конструктивні (традиційні) зобов'язання (тобто зобов'язання, що випливають із неофіційної практики компанії). Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики з виплати премій підприємством призведе до неприйнятних, негативних змін у його відносинах із працівниками.

3. Зобов'язання за програмами участі в прибутку: у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – визнається як витрати, а не як розподіл прибутку.

4. Надійність оцінки зобов'язань за програмами участі в прибутку та преміювання: у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – встановлено вимоги: а) офіційні умови програми містять формулу розрахунку суми виплати; б) підприємство розраховує суми до затвердження фінансової звітності або колишня практика чітко підтверджує суму (можливість оцінки) конструктивного зобов'язання.

5. Відшкодування (гарантовані суми, наприклад, від страхових компаній, що покривають частково або повністю витрати, необхідні для розрахунку за зобов'язаннями плану з установленими виплатами): у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – визнається як окремий актив у разі відповідності критеріям визнання.

6. Програми виплат по закінченні трудової діяльності (пенсійні плани): у П(С)БО – практично не розкриті; у МСБО – дається детальний опис обліку таких виплат.

Таким чином, національний стандарт П(С)БО 26 «Виплати працівникам» дещо дублює МСБО 19. Проте, український варіант обліку відрізняється аналітичністю, ясністю викладу, забезпечує тотожність аналітичного обліку з даними синтетичного. Недоліком П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є те, що цей нормативний акт не має практичного застосування, тому що він дає лише трактування використовуваних термінів, наводить класифікацію виплат, які можуть надаватись працівнику, та дає рекомендації щодо питань обліку та відображення у звітності таких розрахунків.

Контрольні питання

1. Які види виплат працівникам ви знаєте? У чому суть заробітної плати?
2. Що таке тарифна сітка?
3. Що таке мінімальна заробітна плата?
4. Які виплати не включають у фонд оплати праці? Чи включають у фонд оплати праці допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю? оплату щорічної відпустки?
5. Який документ є підставою для нарахування заробітної плати при погодинній оплаті праці?
6. Як розраховують заробітну плату робітників при погодинній формі оплати праці? Як проводять розрахунок заробітної плати за посадовим окладом?
7. Які види відрядної форми оплати праці ви знаєте? У чому суть акордної форми оплати праці? Що таке коефіцієнт приробітку?
8. Як розраховують заробіток при відрядній формі оплати праці?
9. На основі яких документів нараховують заробітну плату робітнику-відряднику?
10. Як проводять оплату роботи в нічний час? у святкові та неробочі дні?
11. Які виплати не включають до розрахунку середньої заробітної плати з метою нарахування соціальних виплат?
12. Як проводять розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності?
13. Скільки становить розрахунковий період для визначення середнього заробітку при розрахунку допомоги за тимчасовою непрацездатністю?
14. Який розмір допомоги з тимчасової непрацездатності встановлюють працівникам при трудовому стажі роботи до 5 років?
15. Чи включають допомогу з тимчасової непрацездатності у розрахунок середньої зарплати при визначенні суми відпускних?
16. Як нарахувати відпускні працівнику?
17. Чи враховують при визначенні тривалості відпустки святкові та неробочі дні?
18. Який розрахунковий період використовують для визначення середнього заробітку для розрахунку оплати відпустки?
19. За який період проводять розрахунок середнього заробітку при нарахуванні вихідної допомоги при звільненні працівника?
20. Що таке єдиний соціальний внесок? Що є базою для нарахування єдиного соціального внеску? Яка його ставка?
21. Чи проводять утримання єдиного соціального внеску із сум виплат, розрахованих за середнім заробітком?
22. Що є джерелом сплати податку на доходи фізичних осіб?
23. Чи підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб суми виплаченої допомоги з тимчасової непрацездатності?
24. Що таке податкова соціальна пільга? Який її розмір?
25. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку обов'язкові утримання із заробітної плати?
26. Що означає бухгалтерський запис Д-т 47.1 К-т 66.1 ?
27. Що означає бухгалтерський запис Д-т 23 К-т 65 ?
28. Яким бухгалтерським записом оформляють нарахування за перших 5 днів допомоги з тимчасової непрацездатності?
29. Як відображають на рахунках бухгалтерського обліку нарахування відпускних?

Розділ 8.

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ

8.1. Капітал підприємства та його структура

Сутність капіталу, його роль у здійсненні підприємницької діяльності завжди були предметом обговорення, дискусії як в економічній теорії, так і з позиції ведення бухгалтерського обліку. **Капітал** трактують як самозростаючу вартість, як вартість, що приносить додану вартість. Найчастіше під капіталом розуміються джерела життєдіяльності підприємства, за допомогою яких функціонує і розвивається підприємство.

З *господарського* (економічного) погляду капітал об'єднує майно, власність підприємства, що включає конкретні, придатні для здійснення діяльності блага, активи, здатні в майбутньому давати економічні вигоди. Економічний підхід до визначення величини капіталу передбачає необхідність контролю за процесом формування такого капіталу, оскільки з точки зору управління фінансовими ресурсами важливим є не стільки потенційна величина внесеного засновниками капіталу, а й реальне його поповнення за рахунок внутрішніх та зовнішніх джерел в процесі діяльності підприємства.

З *юридичного* погляду, капітал – це абстрактне право розпоряджатися майном підприємства, власність, що належить засновникам підприємства після погашення зобов'язань. З юридичної точки зору капітал характеризує, з одного боку, величину умовно відокремленого майна, право власності на яке перейшло до підприємства, як юридичної особи; з іншого боку – це сума зобов'язань перед засновниками, учасниками щодо належних їм коштів.

З позиції *бухгалтерського обліку* капітал становить суму ресурсів, інвестованих у бізнес, у діяльність підприємства. Такими ресурсами формування майна підприємства є власні та залучені зі сторони джерела, що прирівнюються до власного і залученого капіталу. З бухгалтерської (балансової) точки зору капітал власників визначається як залишкова частка прав на активи підприємства, оскільки зобов'язання перед кредиторами мають виконуватися у першу чергу.

Власний капітал становить:

- ресурси підприємства, акумульовані його власниками у вигляді внесків до зареєстрованого статутного та іншого капіталу, а також набутого за час господарської діяльності майна;
- загальну вартість коштів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів;
- власні джерела підприємства, які без визначення строків повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку.

Майно, активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і характеризуються як чисті активи підприємства, хоча цю категорію слід сприймати як певну умовність з кількох причин:

- на практиці дуже важко розділити, які активи придбані за власні кошти підприємства (що є чистими активами), а які за рахунок залучених джерел (що не відносяться до таких);
- пріоритетність у поверненні капіталу завжди мають зобов'язання, власні джерела (що символізують чисті активи) повертаються за залишковим принципом;
- чисті активи не можуть відображати поточну ринкову вартість майна підприємства, оскільки є лише різницею між бухгалтерською оцінкою активів і кредиторською заборгованістю.

Залучений капітал – це ресурси, що надійшли зі сторони і тимчасово використовуються в обороті підприємства. Такі ресурси характеризують капітал підприємства у формі зобов'язань.

Встановлюючи межу між капіталом власників і зобов'язаннями у формі кредиторської заборгованості, треба мати на увазі, що:

- власний капітал – це основний ризиковий капітал, власність підприємства;
- власний капітал не дає гарантованого прибутку для власників;
- щодо нього не встановлено чіткого графіку повернення засновникам, інвесторам;
- до власного капіталу не можуть бути пред'явлені обов'язкові вимоги з виплати дивідендів;
- власний капітал може поповнюватися за рахунок результатів діяльності підприємства, у формі реінвестиції прибутку, переоцінки активів та інших джерел;

- власний капітал може виступати джерелом для здійснення ризикових інвестицій в інші суб'єкти. До того ж часткова чи повна втрата інвестованого капіталу не призводить до юридичної відповідальності перед власниками.

Натомість, зобов'язання з повернення залученого капіталу обов'язково повинні бути виконані, вони мають точну оцінку, строки погашення. Суб'єкти, до яких виникли боргові зобов'язання, повинні бути ідентифіковані в аналітичному обліку як окремі юридичні, фізичні особи, або групи осіб.

У момент створення підприємства його стартовий капітал представляють активи, інвестовані засновниками (учасниками) у майно підприємства як внески до зареєстрованого статутного та іншого капіталу.

Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємство також використовує залучені кошти, в результаті чого виникають зобов'язання.

Відому балансову формулу (*Активи = Пасиви*) можна трансформувати так:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання.}$$

Пріоритетність зобов'язань порівняно з власним капіталом можна подати формулою:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.}$$

Це означає, що за необхідності власний капітал повертається засновникам за залишковим принципом, після погашення зобов'язань підприємства.

Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства і є пріоритетнішими порівняно з вимогами власників. Тому Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає **власний капітал** як різницю між активами і зобов'язаннями підприємства.

До власного капіталу належать: статутний капітал, пайовий капітал, капітал в дооцінках, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Основний зміст поелементної класифікації власного капіталу наведено у табл. 8.1.

Таблиця 8.1. Структура і зміст власного капіталу

№ з/п	Стаття власного капіталу	Зміст
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	– Зареєстрована вартість акцій для акціонерних товариств або сума оголошеного статутного капіталу для інших підприємств, що зафіксована у статутних документах; – сума пайових внесків фізичних і юридичних осіб, якщо це передбачено статутними документами; – інший зареєстрований капітал; – внески до незареєстрованого капіталу
2	Капітал в дооцінках	Сума дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів
3	Додатковий капітал	– Сума перевищення вартості продажу акцій над їх номінальною вартістю (емісійний дохід); – додаткові внески засновників без прийняття рішення про зміни розміру статутного капіталу; – накопичені курсові різниці; – вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від фізичних або юридичних осіб; – інші види додаткового капіталу
4	Резервний капітал	Сума резервів, створених підприємством відповідно до чинного законодавства або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку
5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	– Сума нерозподіленого прибутку поточного і минулих років, а також використаного у звітному році прибутку; – сума непокритих збитків поточного і минулих років
6	Неоплачений капітал	Заборгованість власників (учасників) за внесками до зареєстрованого капіталу
7	Вилучений капітал	Вартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у своїх акціонерів, учасників

Основним джерелом життєдіяльності підприємства виступає зареєстрований капітал – зафіксована в установчих документах сума статутного, пайового, іншого зареєстрованого капіталу.

Статутний капітал – один з основних показників, що характеризує розміри зареєстрованих внесків засновників, учасників у діяльність створеного ними підприємства. Він відображається в сумі, мінімальний розмір якої визначається законодавством та яка зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю, пайових внесків) засновників (учасників) підприємства.

Розмір статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення обов'язково реєструється у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України. Сума статутного капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована у Єдиному державному реєстрі, мають бути тотожними.

Частка капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично ще не внесена засновниками, вважається **неоплаченим капіталом** підприємства. Суми неоплаченого, а також вилученого капіталу зменшують реальний розмір зареєстрованого капіталу, в балансі відображаються зі знаком мінус і вираховуються з підсумку першого розділу пасиву. Тобто у підсумок балансу входить фактично внесена сума.

Вилучений капітал відображає вартість акцій власної емісії у разі викупу їх у акціонерів, і які на певний момент залишаються нерозміщеними. Ці акції в подальшому можуть бути перепродані або анульовані. Вилучений капітал відображається у балансі від'ємним числом і вираховується з підсумку першого розділу пасиву балансу.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Він складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств у сільському господарстві, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності.

Капітал в дооцінках – відображається сума дооцінки необоротних активів та фінансових інвестицій за виключенням уцінки раніше дооцінених об'єктів, яка списується на зменшення капіталу в дооцінках.

Додатковий капітал складається з: емісійного доходу, тобто доходу, одержаного з різниці в ціні від первісного розміщення акцій власної емісії, якщо ціни продажу перевищують номінальну вартість акцій; додаткових внесків учасників, незареєстрованих у статутних документах; накопичених курсових різниць; безоплатного одержання необоротних активів; іншого додаткового капіталу.

Резервний капітал – це створені відповідно до чинного законодавства чи статутних документів резерви за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах. За рахунок резервного (страхового) капіталу покриваються непередбачені витрати і втрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

Законами України «Про господарські товариства» та «Про акціонерні товариства» передбачено створення резервного капіталу у розмірі, не менше ніж 15 % зареєстрованого статутного капіталу для акціонерних товариств і не менше 25 % статутного капіталу для інших господарських товариств. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу передбачається установчими документами, але не може становити менше 5 % суми чистого прибутку за рік.

Нерозподілений прибуток – це прибуток, одержаний у результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшений на суму прибутку, використаного у звітному році, включаючи нарахування податку на прибуток. Нерозподілений прибуток є власністю учасників, свого роду реінвестицією, що збільшує суму власного капіталу. Якщо підприємство у звітному чи в минулих періодах працювало збитково, то у нього можуть виникнути **непокриті збитки**. На суму таких збитків зменшується величина власного капіталу у підсумку першого розділу пасиву балансу. Якщо у результаті допущених збитків за підсумками року загальна сума власного капіталу є меншою від зареєстрованого статутного капіталу, то таке товариство має прийняти рішення про зменшення розмірів свого статутного капіталу. Коли ж такі збитки призвели до того, що величина власного капіталу стала меншою мінімального розміру статутного капіталу, або тим більше досягла від'ємного значення, то має ставитися питання про ліквідацію такого товариства.

До **залученого зі сторони капіталу** належать довгострокові та поточні зобов'язання підприємства. Такі ресурси можуть залучатися на добровільних засадах на основі угоди між підприємством і кредитором. Вони можуть надходити в результаті продажу підприємством облігацій, як заборгованість у вигляді довгострокових зобов'язань з оренди (лізингу).

З іншого боку, залучення зі сторони окремих видів ресурсів може бути об'єктивною необхідністю. Підприємство деякий час користується ресурсами, що належать постачальникам, працівникам підприємства, іншим кредиторам. Такі тимчасові залучення капіталу кваліфікуються як поточні зобов'язання.

До залучених джерел згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» також належить забезпечення наступних витрат і платежів, керуючись принципом обачності, за яким методи бухгалтерського обліку мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат, завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Такі забезпечення, як резервування коштів на оплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, цільові надходження не завжди є ідентифікованими, деякі платежі щодо них можуть не наступити взагалі. І тому вважати їх залученим капіталом, що підпадає під визначення категорії «зобов'язання», не завжди правильно. Проблемним з цієї причини є також віднесення до зобов'язань доходів майбутніх періодів, чого вимагає П(С)БО 11 «Зобов'язання» та сучасна форма бухгалтерського балансу.

Для обліку власного капіталу передбачені такі рахунки IV класу: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал в дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

Рахунки 40, 45 і 46 використовують для формування статутного (пайового), іншого зареєстрованого капіталу підприємства. До того ж рахунок 40 є основним і за характером сальдо відноситься до пасивних рахунків. Рахунки 45 і 46 регулюють величину капіталу на вищезазначеному рахунку, тому їх відносять до контрпасивних. Фактично вони можуть мати лише дебетове сальдо, яке в балансі показується в пасиві (I розділ) від'ємним значенням.

Рахунки 41, 42, 43 і 44 призначені для обліку власного капіталу, який створюється у процесі господарської діяльності підприємства, але не є зареєстрованим капіталом. Такий капітал являється власністю підприємства, спрямовується на задоволення потреб суб'єкта господарювання. Він не закріплений за кожним з учасників, проте у випадку ліквідації підприємства повертається учасникам відповідно до встановлених часток. Рахунки 41, 42, 43, 44 мають, зазвичай, кредитове сальдо та відображаються окремими рядками у складі власного капіталу (у I розділі пасиву балансу). Допущені непокриті збитки реєструються за дебетом рах. 44 і вираховуються з власного капіталу (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку

До IV класу долучено також рахунки, що не належать до власного капіталу: 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Облік різних видів довгострокових зобов'язань здійснюється на рахунках V класу, а поточних зобов'язань – на рахунках VI класу.

Для обліку власного капіталу використовується Журнал № 7. Для обліку залученого капіталу у вигляді кредитів – Журнал № 2, для обліку поточної заборгованості – Журнал № 3 і відомості до нього. При журнально-ордерній формі облік капіталу здійснюється у таких журналах-ордерах: № 4 (використовується для обліку кредитів банку), № 8 і дебетова відомість № 7 (для обліку поточних

зобов'язань), № 12 (для обліку власного капіталу), № 15 (для обліку фінансових результатів). В умовах автоматизованої обробки інформація за кожним із зазначених рахунків та їх субрахунків фіксується в електронних реєстрах, аналітичних таблицях, аналізах розрахунків.

У балансі власний капітал відображається у I розділі пасиву однойменної назви і символізує власність засновників (учасників) підприємства. Усі інші джерела майна, що стосуються довгострокової і поточної кредиторської заборгованості, забезпечення наступних витрат і платежів, доходів майбутніх періодів та відображаються відповідно у II, III, IV розділах пасиву балансу, вважаються зобов'язаннями (залученим капіталом). При поверненні капіталу насамперед проводиться сплата зобов'язань. Капітал власникам підприємства повертається в останню чергу за залишковим принципом.

8.2. Порядок формування та облік статутного, пайового й іншого зареєстрованого капіталу

Статутний капітал – це основне джерело, за рахунок якого функціонує і здійснює діяльність підприємство. Він створюється за рахунок внесків учасників, засновників, акціонерів. Його сума, як правило, визначається в установчих документах (у статуті чи в установчому договорі).

Статутний капітал є зареєстрованою сумарною вартістю простих і привілейованих акцій для акціонерних товариств або загальною сумою вкладів учасників інших підприємств, зафіксованих у статутних документах.

Джерелами формування статутного капіталу господарських товариств є грошові, матеріальні та інтелектуальні внески засновників. Внесок, оцінений у гривнях і відсотках, становить *частку засновників у статутному капіталі*.

Для товариств з обмеженою відповідальністю визначена мінімальна сума статутного капіталу на рівні однієї мінімальної заробітної плати на момент створення товариства, для акціонерних товариств – не менше 1250 мінімальних розмірів зарплати працівників.

Учасники та засновники товариства з обмеженою відповідальністю відповідають за зобов'язаннями товариства у межах їх внеску (частки) у статутному капіталі, акціонери – в межах належних їм акцій.

Учасники повного товариства несуть солідарну відповідальність за боргами товариства усім своїм майном. У командитному товаристві частина учасників несе повну відповідальність, інша частина – у межах внесків у майно товариства.

Рішення про розмір статутного капіталу, його збільшення або зменшення приймається лише засновниками (власниками) підприємства і обов'язково реєструється в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України. Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства у зазначеному реєстрі підприємств та організацій, припиняється в день виключення підприємства з реєстру як результат завершення діяльності та його ліквідації. Першим бухгалтерським записом на рахунках при створенні підприємства має бути відображення зареєстрованої у статуті суми статутного капіталу, останнім – повернення засновникам (учасникам, акціонерам) раніше зроблених внесків при ліквідації підприємства, після погашення усіх зобов'язань і сплати необхідних платежів).

Для узагальнення інформації про стан та зміни статутного капіталу призначений субрахунок **40.1 «Статутний капітал»** пасивного рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». За дебетом цього субрахунку відображається зменшення статутного капіталу, а за кредитом – його збільшення.

Кредитове сальдо на субрахунку 40.1 має відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статутних документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за кожним засновником (учасником), акціонером тощо.

Зміни статутного капіталу проводяться у встановленому чинним законодавством порядку тільки після внесення відповідних змін в установчі документи. Ці зміни відображаються в бухгалтерському обліку.

Статутний капітал підприємства формується за рахунок внесків його учасників (засновників). Внески можуть здійснюватися у різних формах, зокрема:

- грошових коштів, у т. ч. в іноземній валюті;
- основних засобів, рухомого та нерухомого майна й інших матеріальних цінностей;
- цінних паперів інших суб'єктів;
- прав користування землею, водою, природними ресурсами, будинками, спорудами;
- інших нематеріальних активів, у т. ч. інтелектуальної власності, авторських прав.

Збільшення статутного капіталу може бути здійснене лише після повного внесення всіма учасниками раніше зареєстрованих часток.

Статутний капітал господарських товариств (крім акціонерних) може збільшуватися за рахунок додаткових внесків учасників, належних учасникам дивідендів та нерозподіленого прибутку.

Формування статутного капіталу та його збільшення відображається такими записами:

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Зареєстровано статут (зміни до статуту щодо збільшення статутного капіталу) товариства	Свідоцтво про реєстрацію, статут підприємства	46	40.1
2	Здійснено внески до статутного капіталу:			
	– грошовими коштами	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30, 31	46
	– основними засобами	Акт ОЗ-1	10	46
	– інтелектуальною власністю та іншими нематеріальними активами	Те саме	12	46
	– цінними паперами інших суб'єктів господарювання	Акт	14	46
	– матеріальними цінностями	Акт, накладна	20, 22	46
3	Збільшення статутного капіталу згідно з внесеними змінами до статуту	Свідоцтво, Зміни до статуту	46	40.1
4	Збільшення статутного капіталу за рахунок:			
	– додаткових внесків грошовими коштами	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30,31	46
	– нерозподіленого прибутку	Витяг з протоколу зборів засновників	44.3	46
	– дивідендів, нарахованих учасникам	Те саме	67.1	40.1

Зменшення статутного капіталу можливе при виході, виключенні учасника зі складу засновників підприємства, а також за інших умов на основі рішення зборів засновників (учасників). Це потребує змін у засновницьких документах. Учаснику, що вибуває з товариства, мають бути повернені:

- сума його внеску до статутного капіталу;
- вартість набутого за час діяльності товариства майна, що є пропорційною його частці у статутному капіталі підприємства;
- частка нерозподіленого прибутку, отриманого підприємством у поточному і минулих роках.

Зменшення статутного капіталу відображається такими бухгалтерськими записами:

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Зменшено статутний капітал при поверненні внесків учасникам	Витяг з протоколу зборів акціонерів	40.1	67.2
2	Зменшено статутний капітал на суму анульованих акцій	Те саме	40.1	45

Деякі особливості у формуванні й обліку статутного капіталу мають акціонерні товариства, які можуть бути публічними і приватними. **Публічні акціонерні товариства** мають обов'язково пройти процедуру лістингу, тобто вони повинні бути зареєстрованими на фондовій біржі і допущеними до торгів цінними паперами (акціями). Перед кожною процедурою публічного продажу акцій фондова біржа здійснює перевірку якості і надійності акцій з метою захисту інтересів акціонерів.

У **приватних акціонерних товариствах** кількість акціонерів не може перевищувати 100 осіб і вони можуть здійснювати приватне розміщення акцій.

Формування статутного капіталу в акціонерних товариствах здійснюється шляхом випуску певної кількості акцій однакової номінальної вартості. При створенні акціонерного товариства акції можуть бути розповсюджені відкритою підпискою (у публічних акціонерних товариствах) або розподілом всіх акцій між засновниками (у приватних акціонерних товариствах). До реєстрації

першого випуску (емісії) акцій у Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку кожен засновник повинен оплатити повну вартість належних йому акцій.

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал за умови, якщо раніше випущені акції повністю оплачені за вартістю, не нижче номінальної. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- 1) збільшення кількості акцій наявної номінальної вартості;
- 2) збільшення вартості акцій;
- 3) обміну облігацій на акції цього емітента.

При додатковій емісії акцій наявної номінальної вартості статутний капітал збільшується за рахунок:

- внесків засновників і учасників товариства;
- нарахованих дивідендів акціонерам;
- нерозподіленого прибутку;
- індексації (дооцінки) основних засобів.

Приклад. Відповідно до рішення загальних зборів акціонерів АТ «Добробут» і внесення відповідних змін у державну реєстрацію підприємства були проведені такі операції, пов'язані зі статутним капіталом, який до цього становив 8000 тис. грн. і складався з 800 тис. простих іменних акцій, номінальною вартістю 10 грн. кожна:

1) збільшення номінальної вартості акцій до 15 грн. за акцію за рахунок:

- нарахованих дивідендів акціонерам – 1000 тис. грн.;
- реінвестиції нерозподіленого прибутку – 1200 тис. грн.;
- раніше накопиченого капіталу в дооцінках основних засобів – решта;

2) проведення додаткової емісії акцій у кількості 300 тис. штук номінальною вартістю 15 грн., які розповсюджено серед акціонерів за грошові кошти.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Збільшення статутного капіталу в результаті підвищення номінальної вартості акцій за рахунок:				
	– нарахованих дивідендів акціонерів	Витяг з протоколу зборів акціонерів, реєстр акціонерів	67.1	40.1	1000000
	– реінвестиції нерозподіленого прибутку		44.3	40.1	1200000
	– капітал в дооцінках основних засобів [800000 · (15 – 10) – 1000000 – 1200000]	Те саме	42.3	40.1	1800000
2	При реєстрації додаткової емісії акцій [300000 · 15]	Свідоцтво про реєстрацію	46	40.1	4500000
3	Внесення оплати акціонерами за придбані акції	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30, 31	46	4500000

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватися шляхом:

- 1) зменшення номінальної вартості акцій;
- 2) зменшення кількості акцій при збереженні номінальної вартості через викуп їх у власників з метою анулювання.

Приклад. Відповідно до рішення загальних зборів акціонерів АТ «Добробут» і внесення відповідних змін до державного реєстру проведено зменшення статутного капіталу товариства, який до цього становив 16500000 грн., складався з 1100000 простих іменних акцій номінальною вартістю 15 грн. кожна, за рахунок:

1) викуплення в акціонерів частини акцій кількістю 100000 шт. за ціною 13 грн. з наступним їх анулюванням;

2) зниження номінальної вартості решти акцій до 12 грн. кожна.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Викуплення в акціонерів частини акцій [100000 · 13]	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	45	30,31	1300000
2	Емісійний дохід з різниці в ціні [100000 · (15 – 13)]	Бух. довідка	45	42.1	200000
3	Зменшення статутного капіталу на номінальну вартість анульованих акцій	Витяг з протоколу зборів акціонерів	40	45	1500000
4	Зменшення статутного капіталу за рахунок зниження номінальної вартості акцій [(1100000 – 100000) · (15 – 12)]	Бух. довідка	40	67.2	3000000

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. Він формується за рахунок обов'язкових та додаткових пайових внесків членів товариства. Розміри, форми і час внесення обов'язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків.

Для обліку й узагальнення інформації про пайовий капітал використовується субрахунок **40.2 «Пайовий капітал»**. За кредитом цього субрахунку відображається збільшення, а за дебетом – зменшення пайового капіталу. Він призначений для обліку пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, колективних сільськогосподарських підприємств, кредитних спілок та інших підприємств, передбачених засновницькими документами.

Допускається, що окремі суб'єкти господарювання можуть мати й інші види зареєстрованого або незареєстрованого капіталу (крім статутного і пайового), які обліковуються на субрахунках:

40.3 «Інший зареєстрований капітал»;

40.4 «Внески до незареєстрованого капіталу».

Порядок відображення на них операцій такий же, як й на субрахунках статутного і пайового капіталу: за кредитом – збільшення, за дебетом – зменшення капіталу, сальдо – кредитове. Наприклад, за кредитом субрахунку 40.4 «Внески до незареєстрованого капіталу» можуть формуватися кошти статутного капіталу акціонерного товариства до його реєстрації в установленому порядку. Після такої реєстрації сальдо субрахунку 40.4 списується в кореспонденції з кредитом субрахунку 40.1 «Статутний капітал». У разі, якщо новоствореному товариству відмовлено в реєстрації статутного капіталу, раніше внесені кошти повертаються учасникам і списуються в кореспонденції з дебетом субрахунку 40.4 «Внески до незареєстрованого капіталу».

У балансі зареєстрований капітал відображається окремим рядком у I розділі пасиву.

8.3. Облік неоплаченого та вилученого капіталу

Неоплаченим капіталом вважається заборгованість засновників (учасників) за внесками до зареєстрованого статутного капіталу. Порядок і строки здійснення внесків визначені в засновницьких документах. Майнові внески мають бути попередньо оцінені засновниками.

Якщо засновники не можуть здійснити достовірну оцінку майна, то для її проведення залучаються ліцензовані спеціалісти, які й визначають справедливую вартість майна, що вноситься засновниками.

Неоплачений капітал є одним з елементів власного капіталу, який відображається на рахунку **46 «Неоплачений капітал»**. За дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» відображається заборгованість засновників (учасників) товариства за внесками до зареєстрованого статутного капіталу підприємства, а за кредитом – погашення заборгованості.

Цей рахунок є регулюючим (контрарним) рахунком, що регулює субрахунок 40.1 «Статутний капітал» у бік зменшення. Різниця між зареєстрованою сумою (кредитове сальдо рахунку 40) і неоплаченою (дебетове сальдо рахунку 46) засвідчує фактичні внески засновників, учасників, акціонерів до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за кожним засновником (учасником, акціонером) і за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств).

У балансі підприємства сума неоплаченого капіталу, що означає заборгованість засновників (учасників) за внесками до зареєстрованого статутного капіталу, наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Суми неоплаченого капіталу виникають на новостворених підприємствах, а також у тих, що вносили зміни до статуту на предмет збільшення статутного капіталу. Наприклад, сучасне законодавство вимагає в момент реєстрації господарського товариства часткової сплати статутного капіталу (не менше 50 % зареєстрованої суми). Решту внесків до статутного капіталу учасники сплачують протягом року з моменту державної реєстрації.

Приклад. Згідно з установчими документами товариства з обмеженою відповідальністю «Будівельник» зареєстрований статутний капітал становить 600000 грн. На час реєстрації трьома засновниками сплачено 50 % внесків рівними частками, що становило 300000 грн. (600000 · 50 %). Надалі учасники здійснювали такі внески:

- перший учасник вносить до статутного капіталу основні засоби (обладнання) вартістю 140000 грн.;
- другий учасник вносить до статутного капіталу матеріальні цінності вартістю 120000 грн.;
- третій учасник вносить до статутного капіталу інтелектуальну власність у сумі 40000 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Відображено зареєстрований статутний капітал і заборгованість учасників товариства за внесками	Свідоцтво про реєстрацію, статут	46	40.1	600000
2	Відображено суму фактичних внесків учасників в момент реєстрації товариства				
	– першого учасника	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	31	46	100000
	– другого учасника		31	46	100000
	– третього учасника		31	46	100000
3	Відображено фактичні внески, що здійснені протягом року				
	– першого учасника на вартість обладнання	Акт ОЗ-1	10	46	140000
	– другого учасника на вартість виробничих запасів	Акт, накладна	20	46	120000
	– третього учасника на вартість інтелектуальної власності – нематеріальних активів	Акт	12	46	40000

Вилучений капітал – це вартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів, учасників.

Акціонерне товариство має право викупляти у акціонерів акції для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анулювання. Викуплені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін, що не перевищує одного року. Аналогічно може здійснюватися вилучення капіталу в інших господарських товариствах.

Для узагальнення інформації про вилучений капітал Планом рахунків передбачений рахунок **45 «Вилучений капітал»**, який згідно Інструкції № 291 має такі субрахунки:

- 45.1 «Вилучені акції»;
- 45.2 «Вилучені вклади і паї»;
- 45.3 «Інший вилучений капітал».

Цей рахунок, як і рахунок 46, є регулюючим щодо субрахунку 40.1.

За дебетом рахунку 45 відображають фактичну вартість акцій власної емісії за цінами придбання, викуплених акціонерним товариством у своїх акціонерів, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій за номінальною вартістю. Різницю списують за рахунок емісійного доходу або на збитки підприємства.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій, внесків, паїв, іншого вилученого капіталу.

Приклад. Акціонерне товариство «Добробут» викупило 50000 акцій за ціною 12 грн. за номінальної вартості 10 грн. кожна з метою їх анулювання. На момент здійснення операції емісійний дохід (субрахунок 42.1) становив 70000 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Викуп акцій в акціонерів [50000 · 12 = 600000]	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	45.1	30,31	600000
2	Списання анульованих акцій за номінальною вартістю [50000 · 10 = 500000]	Витяг з протоколу зборів акціонерів	40.1	45.1	500000
3	Списання різниці в межах наявного емісійного доходу	Бух. довідка	42.1	45.1	70000
4	Списання різниці в ціні на інші фінансові витрати [50000 · (12 – 10) – 70000 = 30000]	Те саме	95.2	45.1	30000

Вилучені акціонерним товариством акції можуть бути перепродані іншим акціонерам. Крім того ціна реалізації може бути як вищою, так й нижчою за ціну придбання.

Приклад. Акціонерне товариство продало 10000 акцій за ціною 55 грн. за акцію і 15000 акцій за ціною 48 грн. за кожною. Вкупна вартість акцій становила 50 грн. за одиницю.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Відображено реалізацію товариством 1000 акцій за вартістю придбання (10000 · 50 = 500000)	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30,31	45.1	500000
2	Різницю між викупною і продажною вартістю віднесено на збільшення емісійного доходу (10000 · (55 – 50) = 50000)	Бух. довідка	30,31	42.1	50000
3	Відображено реалізацію товариством 15000 акцій за продажною вартістю (15000 · 48 = 720000)	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30,31	45.1	720000
4	Різницю між продажною вартістю і цінами придбання списано на зменшення емісійного доходу (15000 · (50 – 48) = 30000)	Бух. довідка	42.1	45.1	30000

Для обліку статутного, неоплаченого, вилученого капіталу використовується Журнал № 7, Журнал-ордер № 13. Аналітичний облік здійснюється за кожним випадком вилучення капіталу учасником, який не сплатив заявлену суму, у відомостях, книгах, картках, машинограмах з визначенням залишків на початок місяця, руху за місяць і залишків на кінець місяця.

У балансі товариства дебетове сальдо рахунку 45 «Вилучений капітал» як і рахунку 46 «Неоплачений капітал» наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу у I розділі пасиву.

8.4. Облік резервного капіталу

Резервний капітал – це сума резервів, створених підприємством відповідно до чинного законодавства або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства чи інших джерел.

Резервний капітал створюється для страхування діяльності підприємства. Його формування є обов'язковим для господарських товариств. Розмір резервного капіталу визначається засновницькими документами, але не може становити менше ніж 25 % розміру зареєстрованого статутного капіталу (для акціонерних товариств – 15 %). Щорічний розмір відрахувань до резервного (страхового) капіталу також встановлюється засновницькими документами і не може бути меншим ніж 5 % суми чистого прибутку.

Резервний капітал господарського товариства створюється з метою покриття можливих у майбутньому непередбачуваних збитків, втрат. Він може використовуватися для збільшення статутного капіталу, покриття збитків підприємства за звітний період, на виплату дивідендів за

привілейованими акціями за недостатності нерозподіленого прибутку, погашення зобов'язань при ліквідації товариства, на інші цілі, передбачені законодавством. За рахунок коштів резервного капіталу можуть покриватися додаткові витрати і збитки, пов'язані з ліквідацією браку, недоробок, втрати від непередбачуваних надзвичайних подій.

Політика щодо розмірів резервного капіталу, напрямів його використання розробляється на підприємстві з урахуванням можливих ризиків, специфіки ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого розвитку, взаємовідносин з партнерами та інших факторів. Значні розміри резервного капіталу створюють гарантію своєчасного покриття непередбачуваних збитків і втрат, сплати боргів, попередження банкрутства. Водночас вилучаються певні суми прибутку, додаткового капіталу, на який не можуть претендувати учасники при нарахуванні дивідендів, відсотків, при реінвестиціях у випуск акцій, збільшенні вкладів. Отже, при встановленні розмірів резервного капіталу на зборах учасників потрібен зважений підхід з урахуванням усіх обставин, особливостей діяльності підприємства.

Для узагальнення інформації про розміри та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку, у Плані рахунків призначено рахунок **43 «Резервний капітал»**.

За кредитом цього рахунку відображається створення резерву за рахунок чистого прибутку, інших джерел, за дебетом – використання резервного капіталу. Сальдо на рахунку 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітної періоду, який включається до складу власного капіталу (I розділ пасиву балансу).

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	Витяг з протоколу зборів акціонерів	44.3	43
2	Створення резервного капіталу за рахунок додаткового капіталу	Те саме	42	43
3	Спрямування резервного капіталу для поповнення зареєстрованого капіталу	Те саме	43	40, 46
4	Покриття за рахунок резервного капіталу збитків підприємства	Те саме	43	44.2
5	Нарахування дивідендів за привілейованими акціями	Те саме	43	67.1

Синтетичний облік ведеться у Журналі № 7 або Журналі-ордері № 12, в електронних реєстрах. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

8.5. Облік капіталу в дооцінках

В ринкових умовах вартість майна підприємства, зокрема таких необоротних активів як основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи, фінансові інвестиції можуть змінюватися в залежності від багатьох зовнішніх і внутрішніх чинників: зміни ринкової вартості, впливу інфляції, зменшення (відновлення) корисності та інших.

Потреба у наближенні облікової вартості таких активів до ринкової оцінки потребує здійснення переоцінки і доведення їх вартості до справедливої.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П(С)БО 7 «Основні засоби»). В результаті дооцінки таких активів, якщо їх вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості, може формуватися окремий вид власного капіталу – капітал в дооцінках.

Облік такого капіталу ведеться на рахунку **41 «Капітал в дооцінках»**, який має такі субрахунки:

- 41.1 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;
- 41.2 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;
- 41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»;
- 41.4 «Інший капітал в дооцінках».

Збільшення капіталу в дооцінках відображається за кредитом цього рахунку. Залишок на ньому лише кредитовий. Він зменшується у разі уцінки та вибуття активів або зниження їх корисності.

Дооцінка основних засобів, капітальних інвестицій здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» у разі, якщо залишкова вартість об'єктів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу. Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при черговій дооцінці вартості цього об'єкта включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і вказаним перевищенням у складі капіталу.

Тому лише у разі, коли результат усіх попередніх переоцінок (дооцінок та уцінок) дасть певну суму перевищення всіх проведених попередніх дооцінок над усіма проведеними раніше уцінками, сума останньої дооцінки буде відображена записом за дебетом рахунку 10 та кредитом субрахунку **41.1 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»**, і, навпаки, уцінка необоротних активів списується в дебет субрахунку 41.1, якщо об'єкт попередньо був дооцінений.

Приклад. Об'єкт «А» первісною вартістю 100000 грн. і сумою нарахованого зносу 70000 грн., залишкова вартість якого становить 30000 грн., вирішено дооцінити до справедливої вартості 42000 грн., тобто збільшити вартість в 1,4 рази. Звідси нова відновна вартість становитиме 140000 грн. ($100000 \cdot 1,4$), знос – 98000 грн. ($70000 \cdot 1,4$).

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	На суму дооцінки первісної вартості (140000 – 100000 = 40000)	Акт	10	41.1	40000
2	На суму дооцінки зносу (98000 – 70000 = 28000)	Бух. довідка	41.1	13.1	28000
3	Сума додаткового капіталу від переоцінки (40000 – 28000 = 12000)	Бух. довідка	–	–	12000

Пізніше, у зв'язку з втратою цим об'єктом певних якостей, була проведена його уцінка до справедливої вартості 28000 грн., тобто зменшена вартість в 1,5 рази. Звідси, нова відновна вартість становитиме 93330 грн. ($140000 / 1,5$), сума зносу – 65330 грн. ($98000 / 1,5$), сума уцінки відновної вартості – 46670 грн. ($140000 - 93330$), а сума уцінки зносу – 32670 грн. ($98000 - 65330$). Отже, уцінка в сумі 46670 грн. може бути проведена за рахунок зменшення зносу – 32670 грн., раніше утвореного капіталу з переоцінки – 12000 грн., списання різниці на інші витрати діяльності – 2000 грн. ($46670 - 32670 - 12000$).

Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
Відображення результатів уцінки раніше дооцінених об'єктів:				
– на суму уцінки зносу	Акт	13.1	10	32670
– за рахунок раніше створеного капіталу в дооцінках	Бух. довідка	41.1	10	12000
– на витрати діяльності	Бух. довідка	97.5	10	2000

При вибутті об'єктів, які раніше були дооцінені, така сума дооцінки спрямовується до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу в дооцінках:

Д-т рах. 41 – К-т субрах. 44.1

Аналогічним чином формується та відображається в обліку капітал в дооцінках від переоцінки нематеріальних активів, що регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а облік таких активів ведеться на субрахунку **41.2 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»**.

Подібною є схема обліку дооцінки фінансових інвестицій на субрахунку **41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»** відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Такі дооцінки (уцінки) проводяться і відображаються на субрахунку 41.3, якщо облікова вартість фінансових інструментів, що обліковуються на рахунках 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 35 «Поточні фінансові інвестиції» суттєво відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу. На суму

дооцінки таких інструментів збільшується вартість інвестицій (Д-т рах. 14, 35) і капітал в дооцінках (К-т субрах. 41.3). Списання уцінки за рахунок раніше створеного капіталу в дооцінках відображається за дебетом субрахунку 41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» і кредитом рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» або 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Цей порядок не стосується фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення, мають боргову природу, оцінюються і обліковуються за амортизованою собівартістю. Іншими є умови збільшення (зменшення) вартості інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі. Про це йшла мова в третьому розділі.

Капітал в дооцінках відображається окремим рядком 1405 в Балансі підприємства (Звіті про фінансовий стан), а також у складі сукупного доходу у другому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

8.6. Облік додаткового капіталу

Додатковий капітал – це капітал, вкладений учасниками товариства понад суму зареєстрованого капіталу (емісійний дохід, інші вкладення) або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок зміни валютних курсів, безоплатного отримання необоротних активів, інших додаткових надходжень.

Додатковий капітал включає суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, накопичені курсові різниці, інші види додаткового капіталу.

Для обліку цих сум у Плані рахунків передбачено рахунок **42 «Додатковий капітал»**. За кредитом цього рахунку відображається надходження (збільшення) додаткового капіталу, а за дебетом – його зменшення, використання.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» згідно Інструкції № 291 має такі субрахунки:

- 42.1 «Емісійний дохід»;
- 42.2 «Інший вкладений капітал»;
- 42.3 «Накопичені курсові різниці»;
- 42.4 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
- 42.5 «Інший додатковий капітал».

На субрахунку **42.1 «Емісійний дохід»** відображається різниця між номінальною і вартістю продажу первісно розміщених акцій, а також прибуток (збиток) від продажу, викупу, анулювання інших інструментів власного капіталу.

Приклад. При формуванні зареєстрованого капіталу АТ «Добробут» випущено 100000 акцій номінальною вартістю 50 грн. кожна, з яких 70000 акцій реалізовано за номінальною вартістю, а 30000 – за ціною 53 грн. за акцію.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Формування статутного капіталу в момент реєстрації товариства (100 000 · 50 = 5 000 000)	Свідоцтво про реєстрацію, статут	46	40.1	5000000
2	Реалізація частини акцій за номінальною вартістю (70 000 · 50 = 3 500 000)	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30,31	46	3500000
3	Реалізація частини акцій за вищою ціною, ніж номінальна вартість				
	– в межах номінальної вартості (30 000 · 50 = 1 500 000)	Те саме	30,31	46	1500000
	– на різницю створюється емісійний дохід (30 000 · (53 – 50) = 90 000)	Бух. довідка	30,31	42.1	90000

Накопичений в кредиті субрахунку 42.1 емісійний дохід може бути джерелом:

- покриття різниці між викупною і номінальною вартістю акцій, у разі якщо ціна, за якою акції були викуплені, перевищує ціну акцій, за якою вони потім були продані;

одночасно з нарахуванням зносу за безоплатно отриманими необоротними активами, підприємство відображає дохід. У бухгалтерському обліку ці операції будуть відображені такими записами:

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	До складу основних засобів, нематеріальних активів зараховано безоплатно одержані об'єкти за їх справедливою вартістю	Акт	10, 12	42.4	80000
2	Нараховано амортизацію за безоплатно отриманими основними засобами у першому звітному періоді	Бух.довідка	23, 91, 92, 93	13.1	2000
3	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації	Бух.довідка	42.4	74.5	2000

Для обліку власного капіталу за журнально-ордерної форми використовують Журнали-ордери № 12, 13, Журнал № 7 (при журнальній формі) або ведуть електронні реєстри.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) усі види додаткового капіталу об'єднані в одну статтю «Додатковий капітал» у I розділі пасиву. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) їх величина відображається у II розділі «Сукупний дохід» і формує загальну суму іншого сукупного доходу до оподаткування та після оподаткування, що разом з чистим фінансовим результатом (прибутком або збитками) складає у підсумку загальний сукупний дохід підприємства.

8.7. Формування, використання та облік прибутку підприємства

Прибуток – це кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, показник, що характеризує абсолютну ефективність його роботи. В умовах ринкової економіки прибуток є важливим фактором стимулювання виробничої та господарської діяльності підприємства, створює фінансову основу для його розширення, задоволення соціальних і матеріальних потреб трудового колективу.

Можна виділити такі головні ознаки прибутку, що характеризують його роль у створенні та функціонуванні підприємства.

1. Одержання прибутку – основна мета підприємницької діяльності. Згідно з українським законодавством, кінцевою метою створення будь-якого підприємства, будь-якого бізнесу є одержання прибутку.

2. Прибуток є одним з важливих критеріїв оцінки ефективності того чи іншого виду діяльності.

3. Прибуток – основне джерело виплати винагороди засновникам, учасникам, інвесторам за здійснені вкладення у підприємницьку діяльність, тобто за вкладений капітал.

4. Прибуток – основне внутрішнє джерело формування капіталу підприємства. Підвищення рівня капіталізації прибутку, його реінвестування призводить до зростання чистих активів, зменшення потреби у залученні зовнішніх джерел, що покращує фінансовий стан підприємства.

Зупинимось на двох останніх ознаках прибутку, оскільки вважається, що прибуток є основним джерелом плати за капітал, поповнення капіталу.

Важливу роль у виконанні даних функцій визначають більшість відомих вчених-економістів. Так, Адам Сміт охарактеризував прибуток як суму, яка може бути використана без посягання на капітал. Американський економіст І. Фішер називав суму капіталу запасом добробуту на певний момент часу, а прибуток – проявом цього добробуту.¹ Автори відомого підручника з теорії бухгалтерського обліку Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда порівнюють суму капіталу з обсягом наповненого резервуару, а прибуток трактують як новий потік, що надходить до цього резервуару протягом деякого часу.²

З капіталом пов'язуються основні складові формування прибутку: доходи і витрати. Так, відповідно з національними П(С)БО доходами визнаються вигоди, що призводять до зростання

¹ Irvin Fisher. The Natural of Capital and Income. – New York: Mecomillan, 1906, P52. (До речі, цей же І. Фішер порівнював баланс і звітність із дзеркалом заднього виду на автомобілі, у якому видно лише пройдений шлях, і не видно перспективи).

² Хендріксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерського учета. Пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. С. 185.

власного капіталу, а витратами – вважаються операції, що викликають зменшення власного капіталу (за виключенням зовнішніх надходжень і вилучень власниками).

Отже, прибуток, як результат господарської діяльності (різниця між доходами і витратами), є важливим джерелом формування власного капіталу підприємства. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **прибуток** – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Перевищення витрат над доходами означає, що підприємство зазнало збитків.

Процедура розрахунку фінансових результатів (прибутків чи збитків) здійснюється шляхом визначення кількох показників:

- чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): виручки від реалізації за винятком обов'язкових податків і платежів з обороту (ПДВ, акцизного збору);
- валового прибутку (збитку), що визнається як чистий дохід мінус виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- фінансового результату від операційної діяльності (валовий прибуток, збільшений на інші операційні доходи і зменшений на адміністративні витрати, на збут, інші операційні витрати);
- фінансового результату до оподаткування, що крім прибутку (збитку) від операційної діяльності охоплює результат від фінансових операцій та інвестиційної діяльності;
- чистого фінансового результату (чистого прибутку або збитку) – результат до оподаткування за мінусом податку на прибуток, а також прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування.

Чистий прибуток звітного року спочатку формується на рахунку **79 «Фінансові результати»** як різниця між кредитовим оборотом рахунку, де відображається чистий дохід від реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг (без ПДВ, інших непрямих податків), і дебетовим оборотом рахунку, куди списуються собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг та інші витрати діяльності. Кредитовий залишок з цього рахунку (чистий прибуток звітного року) в кінці року переноситься на рахунок 44.1 «Прибуток нерозподілений». Збитки звітного року (дебетовий залишок рахунку 79) списуються з кредиту цього рахунку у дебет субрахунку 44.2 «Непокриті збитки».

Нерозподілений прибуток – це сума невикористаного прибутку, що на момент складання балансу залишена на підприємстві, фактично реінвестована у підприємство. Нерозподілений прибуток збільшує власний капітал підприємства, а сума непокритого збитку – зменшує його. Протягом року при складанні балансу суми чистого прибутку чи збитку приєднуються до відповідної статті балансу без бухгалтерського проведення.

Рахунок **44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»** призначений для обліку сум нерозподілених прибутків (збитків) поточного і минулого років, а також використання прибутку у поточному році.

За кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки і використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» згідно Інструкції № 291 має такі субрахунки:

- 44.1 «Прибуток нерозподілений»;
- 44.2 «Непокриті збитки»;
- 44.3 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Процес формування чистого прибутку подано на рис. 8.2

На субрахунку **44.1 «Прибуток нерозподілений»** відображають наявність та рух нерозподіленого прибутку; на субрахунку **44.2 «Непокриті збитки»** – непокриті збитки, їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу у наступних періодах; на субрахунку **44.3 «Прибуток, використаний у звітному періоді»** відображають розподіл прибутку між власниками: нарахування дивідендів за акціями, відсотків за облігаціями, відрахування до резервного капіталу, використання прибутку на поповнення зареєстрованого статутного капіталу.

Отже, інформацію про вплив прибутку на величину власного капіталу можна одержати на кінцевій фазі формування фінансових результатів на підставі записів на синтетичному рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На його субрахунках формується інформація про величину чистого прибутку, його розподіл за такими напрямками:

- на виплату дивідендів (відсотків) власникам, акціонерам;
- формування страхових резервів (резервного капіталу);
- залишену на підприємстві частину нерозподіленого прибутку, яка з часом може бути капіталізована та спрямована на збільшення зареєстрованого статутного капіталу.

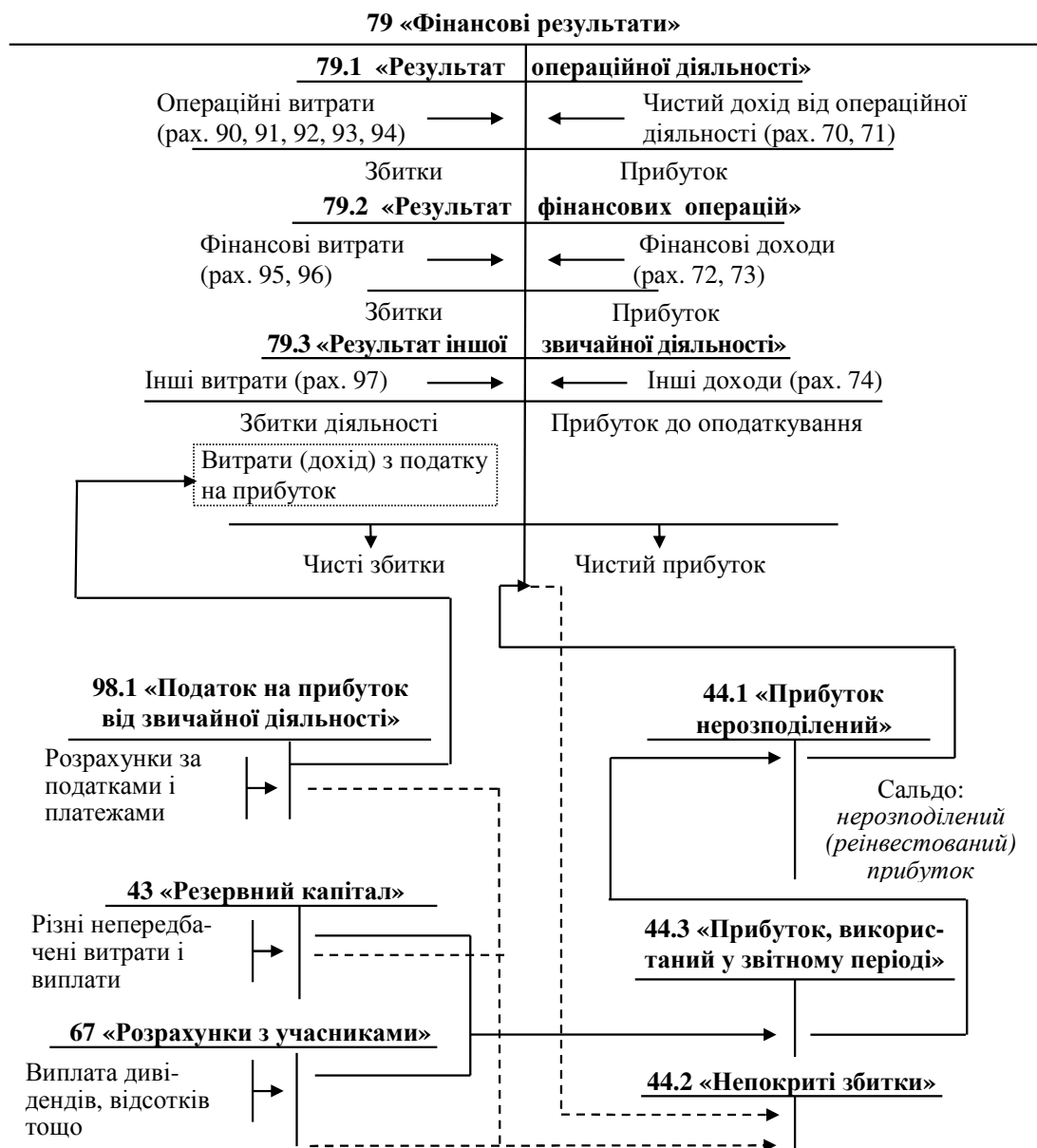


Рис. 8.2. Схема обліку формування та використання прибутку

Таким чином, реальним джерелом поповнення власного капіталу може бути залишена на підприємстві (капіталізована) частка нерозподіленого прибутку. За даними обліку – це кредитове сальдо на синтетичному рахунку 44.

Зазначимо також, що в кореспонденції з рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» здійснюється виправлення помилок за минулий рік, виявлених у звітному році.

Використовують такі типові проведення з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків):

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	У кінці року списано фінансовий результат (прибутки звітного року) на нерозподілений прибуток	Бух. довідка	79	44.1
2	Списано фінансовий результат (збитки звітного року) на непокриті збитки	Те саме	44.2	79
3	Нараховано за рахунок чистого прибутку дивіденди акціонерам	Рішення зборів засновників, учасників, акціонерів	44.3	67.1
4	Використано прибуток на виплату премії за випущеними облігаціями	Те саме	44.3	52.2

1	2	3	4	5
5	Нерозподілений прибуток спрямовано на збільшення зареєстрованого капіталу	Те саме	44.3	40
6	Проведено відрахування до резервного капіталу	Те саме	44.3	43
7	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді, за рахунок нерозподіленого прибутку	Бух. довідка	44.1	44.3
8	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді, на збільшення непокритих збитків	Бух. довідка	44.2	44.3
9	Списано непокриті збитки за рахунок коштів резервного і додаткового капіталу	Рішення зборів засновників, учасників, акціонерів	43, 42	44.2

Лише після цих заключних операцій за підсумками року виводяться кінцеві результати на рахунок 44: кредитове сальдо – нерозподілений прибуток; дебетове сальдо – непокриті збитки.

Для синтетичного і аналітичного обліку прибутку та його розподілу використовують Журнал № 7, а за журнально-ордерної форми – Журнал-ордер № 15, електронні реєстри. У Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства дані про суми нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) відображаються у рядку 1420, причому сума непокритих збитків наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку I розділу пасиву балансу.

8.8. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Одним із важливих видів капіталу підприємства, що обліковується на рахунках IV класу, є забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» **забезпечення** – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати або невідомий час їх погашення на дату складання балансу. Суми створених забезпечень визнаються витратами.

Забезпечення створюються при виникненні зобов'язання внаслідок минулих подій, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що, як очікується, дасть економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Це свого роду резервування коштів під майбутні виплати з метою їх рівномірного покриття протягом звітного періоду, дотримання принципу відповідності, за яким доходи і витрати для визначення фінансового результату повинні зіставлятися за відповідними звітними періодами.

Не зважаючи на те, що таке резервування здійснюється за рахунок витрат діяльності, такі забезпечення до власного капіталу не відносяться, а в Балансі відображаються у складі довгострокових чи поточних зобов'язань. Це зумовлено необхідністю дотримання принципу обачності, за яким в обліку потрібно запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки доходів і активів підприємства.

Суми забезпечення визначаються за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу. Нараховані кошти на забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені, тобто кожен вид резервів має чітке цільове призначення.

Залишок забезпечення переглядають на кожен дату балансу і у разі необхідності коригують у бік збільшення або зменшення. Якщо відсутня ймовірність погашення майбутніх зобов'язань, сума нарахованого забезпечення підлягає сторнуванню.

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування таких майбутніх витрат:

- на виплату відпусток працівників;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та ін.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервують для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду, призначено рахунок 47 «**Забезпечення майбутніх витрат і платежів**».

За кредитом рахунку відображають нарахування резервів для забезпечення, за дебетом – їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відповідно до Інструкції № 291 має такі субрахунки:

- 47.1 «Забезпечення виплат відпусток»;
- 47.2 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
- 47.3 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
- 47.4 «Забезпечення інших витрат і платежів»;
- 47.5 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»;
- 47.6 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї»;
- 47.7 «Забезпечення матеріального заохочення»;
- 47.8 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

На субрахунку **47.1 «Забезпечення виплат відпусток»** ведуть облік резервування коштів на оплату чергових відпусток працівникам, нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що стосується оплати чергових відпусток.

Для рівномірного розподілу витрат на оплату чергових відпусток і пов'язаних з ними обов'язкових відрахувань на соціальні заходи щомісячно (шоквартально) резервується певна сума коштів.

За рахунок раніше нарахованого резерву працівникові оплачується сума компенсації за час перебування у відпустці. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої зарплати працівникам і коефіцієнта, визначеного як співвідношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Приклад. Плановий розрахунковий фонд оплати праці на звітний рік становить 1130000 грн., а планова сума на оплату відпусток дорівнює 91500 грн.

$$\text{Відсоток забезпечення: } \frac{91500}{1130000} \cdot 100 = 8,1\%$$

У січні фонд заробітної плати основних виробничих працівників становив 120000 грн. У цьому місяці надана відпустка трьом працівникам, яким нараховано 4850 грн. зарплати за час відпустки.

Обчислимо суму забезпечення на оплату відпусток:

$$120000 \cdot \frac{8,1}{100} = 9720 \text{ грн.}$$

Те саме на сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22 % від фонду оплати праці)

$$9720 \cdot 0,22 = 2138 \text{ грн.}$$

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Нараховано заробітну плату основним виробничим працівникам у січні звітного року	Розрахункова відомість	23	66.1	120000
2	Створення резерву на майбутню оплату відпусток основним виробничим робітникам	Розрахунок	23	47.1	9720
3	Створення резерву на обов'язкові відрахування на соціальні заходи	Розрахункова відомість	23	47.1	2138
4	Нарахована заробітна плата робітникам на час відпустки	Те саме	47.1	66.1	4850
5	Проведено нарахування єдиного внеску на соціальні заходи від оплати праці цих працівників ($4850 \cdot 0,22 = 1067$)	Те саме	47.1	65	1067

На субрахунку **47.2 «Додаткове пенсійне забезпечення»** ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення, встановленого на підприємстві.

На субрахунку **47.3 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»** обліковуються забезпечення зобов'язань перед покупцями з надання гарантії за відпущену їм продукцію, товари.

Якщо продукція реалізується з гарантією, то є ймовірність подальшого виникнення недоліків, браку, недоробок та інших претензій з боку покупців. При цьому для покриття можливих витрат щодо виконання гарантійних зобов'язань, пов'язаних з проведенням ремонтів, гарантійним обслуговуванням, заміною непридатних для експлуатації виробів, створюється відповідний резерв у

момент реалізації продукції. Створення резерву відображається у кредиті субрахунку 47.3, його використання на покриття зазначених витрат – у дебеті рахунку.

Приклад. Підприємство здійснює продаж товарів з гарантією. Протягом року повертають орієнтовно 5 % проданих товарів від загального обсягу реалізації. За звітний період було реалізовано товарів на 1700000 грн. Водночас понесені витрати на здійснення гарантійних ремонтів: матеріальні витрати – 13200 грн., витрати на оплату праці – 12600 грн., нарахування єдиного внеску на соціальні заходи – 2772 грн., інші витрати – 9800 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Створення забезпечення гарантійних зобов'язань у момент реалізації товарів (1700000 · 5 / 100 = 85000)	Розрахунок	93	47.3	85000
2	Витрати на гарантійний ремонт:				
	– використані матеріали	Акт, накладна	47.3	20	13200
	– нарахована заробітна плата	Розрахункова відомість	47.3	66.1	12600
	– нараховано єдиний внесок на соціальні заходи	Те саме	47.3	65	2772
	– інші	Різні	47.3	різні	9800

На субрахунку **47.4 «Забезпечення інших витрат і платежів»** ведеться облік забезпечення інших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Наприклад, у промисловості і будівництві можуть створюватися такі додаткові резерви:

- покриття витрат, пов'язаних з консервацією виробничих потужностей, машин і механізмів;
- списання цінностей у межах норм природного убутку;
- на виплату премій за введення об'єктів в експлуатацію;
- ліквідацію недоліків, визначених комісією при введенні об'єктів;
- будівництво тимчасових (нетитульних) будівель і споруд;
- покриття витрат з перебазування будівельних дільниць, машин і механізмів на нові об'єкти.

Приклад. Перебазування будівельної техніки з одного об'єкта на інший очікується через два роки (24 місяці). Прогнозні витрати, пов'язані з перебазуванням (переміщенням тимчасових контор, виконробських, складських приміщень, підведенням комунікацій, під'їзних доріг), становитимуть 197200 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Щомісячне нарахування забезпечення під майбутнє перебазування будівельної дільниці (197200 / 24 = 8220)	Розрахунок	91.2	47.4	8220
2	Списання витрат під час перебазування будівельної дільниці	Різні	47.4	різні	197200

Субрахунки **47.5 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»** та **47.6 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотерей»** використовують підприємства, які займаються випуском і проведенням лотерей (так звані оператори).

Субрахунок **47.7 «Забезпечення матеріального заохочення»** призначений для обліку створеного за рахунок операційних витрат джерела для виплати премій, інших надбавок працівникам підприємства за результатами роботи. Підставою для створення такого забезпечення можуть бути рішення власників, керівництва підприємства з врахуванням показників виконання виробничої програми, обсягів реалізації, величини чистого прибутку тощо.

Приклад. Колективним договором передбачена система преміювання працівників за високі результати у розмірі 2 % від чистого прибутку. За звітний квартал чистий прибуток підприємства склав 2500000 грн., а нарахована сума премії – 480000 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Створено забезпечення для матеріального заохочення колективу працівників (2500000 · 2/100 = 500000)	Розрахунок	92, 93	47.7	500000
2	Нараховано премію працівникам за підсумками роботи за квартал	Наказ, розрахункова відомість	47.7	66.1	480000

Субрахунок **47.8 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»** використовується для обліку створених забезпечень на демонтаж і переміщення основних засобів, відновлення та рекультивацію землі, на якій були розташовані об'єкти основних засобів. На виконання таких робіт, які передбачені законодавством, якщо їх вартість можна достовірно визначити, зазначене забезпечення формується за рахунок капітальних витрат, які у наперед визначених планових сумах входять до вартості відповідних основних засобів. Такі операції в обліку відображаються записами:

- дебет рах. 15 – кредит субрах. 47.8 – на суму нарахованих забезпечень;
- дебет рах. 10 – кредит рах. 15 – при введенні об'єктів в експлуатацію.

Аналітичний облік забезпечення майбутніх витрат та платежів ведуть за їх видами, напрямами формування й використання у спеціальних відомостях, книгах, машинограмах. Для синтетичного обліку забезпечень на рахунку 47 використовується Журнал № 7 або Журнал-ордер № 12.

В Балансі (Звіті про фінансовий стан) кредитовий залишок за відповідними субрахунками рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відображаються у:

– II розділі пасиву «Довгострокові зобов'язання і забезпечення», стаття 1520 «Довгострокові забезпечення» – якщо плановий термін використання забезпечень перевищує 12 місяців з дати складання балансу;

– III розділі пасиву «Поточні зобов'язання і забезпечення», стаття 1660 «Поточні забезпечення», якщо зарезервовані забезпечення планується використати протягом 12 місяців з дати балансу.

8.9. Облік цільового фінансування та інших цільових надходжень

Кошти цільового фінансування та цільових надходжень можуть надходити у вигляді субсидій, субвенцій, інших асигнувань з бюджету та цільових фондів, гуманітарної допомоги, внесків фізичних та юридичних осіб. Використання цих коштів має бути спрямоване тільки за цільовим призначенням. Для обліку надходження і використання цільових коштів з різних джерел використовується рахунок **48 «Цільове фінансування та цільові надходження»**.

Кошти цільового фінансування можуть надходити у вигляді асигнувань з бюджету на певні цілі, держаних субвенцій, одержаних грантів, інших цільових надходжень від фізичних і юридичних осіб на реалізацію певних проектів: спільне будівництво об'єктів на основі пайової участі, організація спільної діяльності та ін.

За кредитом рахунку 48 відображають надходження коштів цільового призначення, отриманих як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використання сум за певними напрямами, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Отримане цільове фінансування спочатку визнається як зобов'язання, а пізніше в момент його використання на покриття відповідних витрат його зараховують до складу доходів підприємства. Згідно з принципом бухгалтерського обліку відповідності доходів і витрат, одержані кошти будуть визнані доходом у тому періоді, в якому будуть здійснені витрати, пов'язані з цим цільовим фінансуванням.

В практиці може бути й зворотній процес – спочатку підприємство виконує відповідні роботи та несе витрати, а пізніше під них одержує з бюджету чи інших джерел цільові компенсації, субвенції тощо.

Якщо цільове фінансування отримано для капітальних інвестицій, воно відображається у складі доходів майбутніх періодів; при цьому дебетується рахунок 69 та кредитується рахунок 48 з подальшим поступовим включенням до складу доходів звітних періодів у розмірах нарахованої амортизації об'єкта основних засобів (табл. 8.2).

Таблиця 8.2. Кореспонденція рахунків за деякими видами цільового фінансування

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
Компенсаційні виплати з бюджету					
1	Нараховано компенсацію учасникам ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС	Розрах.-платіжна відомість	94.9	66.1	60000
2	Видана компенсація працівникам-ліквідаторам	Касовий ордер	66.1	30.1	60000
3	Відображено заборгованість з фінансування компенсаційних витрат	Бух.довідка	37.7	48	60000
4	Включено до складу доходів суми цільового фінансування від безоплатно одержаних активів	Те саме	48	71.8	60000
5	Надійшли кошти з бюджету	Платіжне доручення, авізо	31.1	37.7	60000
Субвенції з бюджету					
1	Нарахування доходів від реалізації послуг у трамвайно-тролейбусному управлінні	Розрахунки	36	70.2	8000000
2	Надходження коштів з бюджету як субвенцій в порядку компенсації проїзду в міському електротранспорті пільгових категорій громадян	Платіжне доручення, авізо	31.1	48	1200000
3.	Зарахування в оплату транспортних послуг одержаних коштів з бюджету	Бух.довідка	48	36	1200000
Цільове фінансування капітального будівництва					
1	Надійшла сума гранту від міжнародного фонду для будівництва заводу з переробки побутового сміття	Платіжне доручення, авізо	31.1	48	5000000
2	Витрачені кошти на будівництво заводу	Різні	15.1	31.1, інші	5000000
3	Введено в експлуатацію завод з переробки побутового сміття	Акт ОЗ-1	10.3	15.1	5000000
4	Визнано кошти цільового фінансування доходами майбутніх періодів	Бух.довідка	48	69	5000000
5	Нараховано амортизацію будівлі та обладнання заводу за звітний період	Розрахунок амортизації	91	13.1	41500
6	Одночасно відображено суму доходу звітного періоду	Бух. довідка	69	74.5	41500
Фінансування будівництва об'єктів на основі пайової участі					
1	Надійшли кошти від пайовиків на здійснення спільного будівництва	Платіжні доручення, виписки банку	31.1	48	1500000
2	Витрати на будівництво об'єкта	Різні	15	20, 63, 65, 66	4900000
3	Введено в дію об'єкт (власну частину)	Акт ОЗ-1	10	15	3400000
4	Передано пайовикам право власності на частину будівлі	Акти, розрахунки	48	15	1500000

Аналітичний облік на рахунку 48 ведеться за видами цільових надходжень і напрямками цільового фінансування від початку реалізації та до кінця кожного проекту. Для синтетичного обліку операції на рахунку 48 використовується Журнал № 7 або Журнал-ордер № 12 або електронні реєстри.

В Балансі невикористані кошти цільового фінансування (кредитове сальдо рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображається у складі довгострокових зобов'язань у рядку 1525 пасиву.

Схема документообігу з обліку капіталу та забезпечень подана на рис. 8.3.

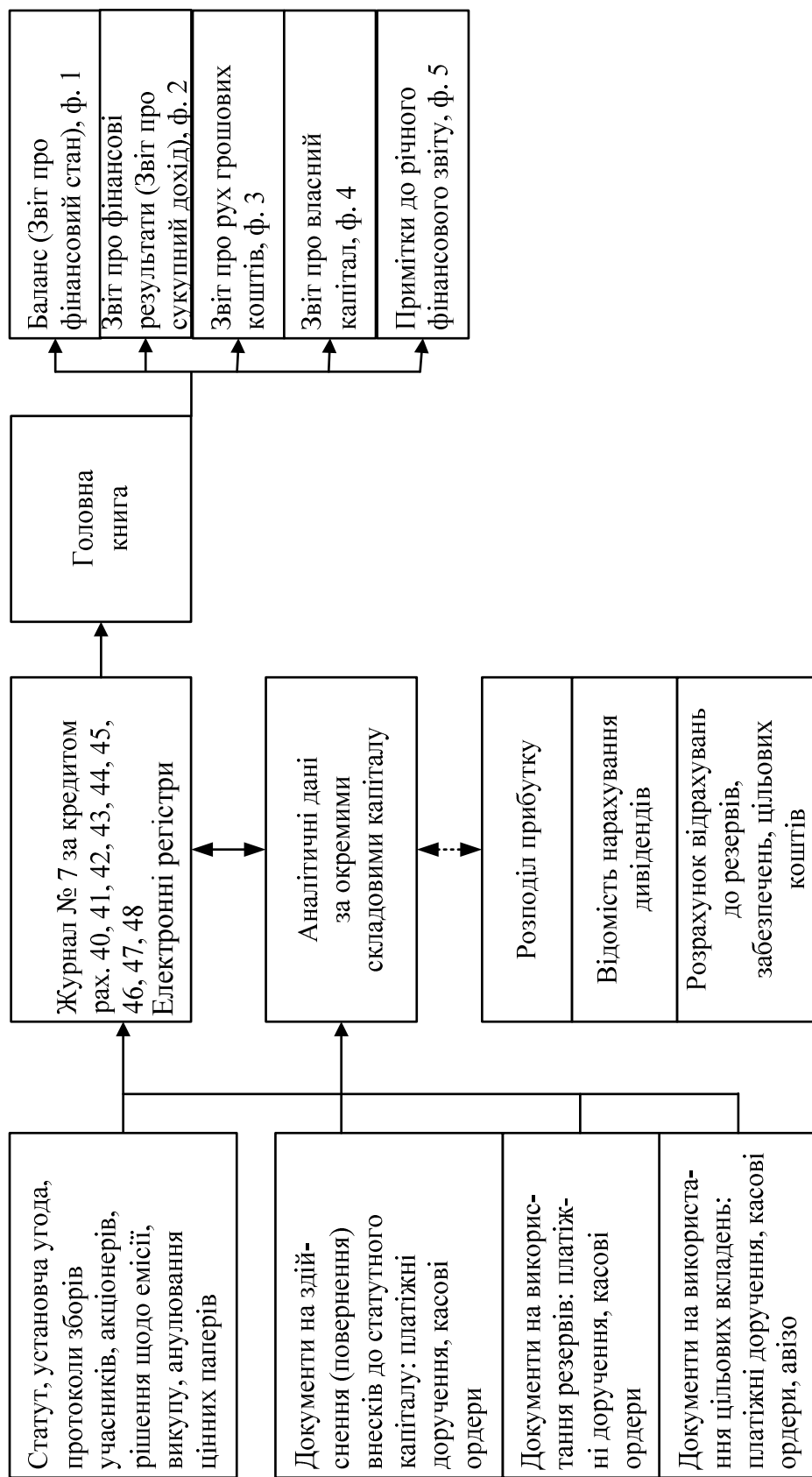


Рис. 8.3. Схема документообігу з обліку капіталу та забезпечень

Контрольні запитання

1. Що таке капітал і які його види ви знаєте?
2. Розкрийте поняття власного капіталу і поясніть чим він відрізняється від інших видів капіталу.
3. На яких рахунках ведеться облік власного капіталу?
4. Яка будова розділу Балансу, де відображається власний капітал?
5. Що таке зареєстрований капітал і які його види ви знаєте?
6. Розкажіть про порядок формування статутного капіталу в акціонерних товариствах.
7. Який порядок формування статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю?
8. Охарактеризуйте рахунки 40, 46 у їх взаємозв'язку.
9. Дайте характеристику рахункам 40, 45 у їх взаємозв'язку.
10. Розкрийте порядок синтетичного і аналітичного обліку неоплаченого капіталу.
11. Наведіть приклади вилучення капіталу та порядок його обліку.
12. Які категорії підприємств зобов'язані створювати резервний капітал і в яких розмірах?
13. Назвіть джерела утворення резервного капіталу і напрями його використання.
14. Що таке капітал в дооцінках і де ведеться його облік?
15. Наведіть приклад відображення в обліку дооцінки основних засобів.
16. Наведіть приклад відображення в обліку уцінки основних засобів.
17. За рахунок яких джерел підприємство може створювати додатковий капітал?
18. Що таке емісійний дохід і як він обліковується?
19. Чи впливають на розміри прибутку підприємства безоплатно одержані необоротні активи?
20. Які відмінності між валовим прибутком, прибутком від звичайної діяльності, чистим прибутком підприємства?
21. Назвіть спільні та відмінні ознаки рахунків 44 та 79.
22. Перелічіть напрями використання чистого прибутку підприємства.
23. Охарактеризуйте рахунок 79 «Фінансові результати».
24. До якого виду капіталу при його оцінці з позиції власності слід відносити забезпечення майбутніх витрат і платежів?
25. Дайте характеристику рахунку 47.
26. Які цільові кошти можуть обліковуватися на рахунку 48?
27. Розкажіть про порядок обліку субвенцій з бюджету транспортним організаціям на перевезення пільгових категорій громадян.
28. Розкажіть про порядок обліку цільових надходжень при здійсненні будівництва об'єктів на основі пайової участі.

Розділ 9. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

9.1. Загальні поняття про зобов'язання й забезпечення, їх класифікація, оцінка та умови визнання

Визначення терміну «зобов'язання» дається у різних нормативних документах. Зокрема, згідно ст. 509 Цивільного кодексу України (ЦКУ) зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Зобов'язання має ґрунтуватися на засадах добросовісності, розумності та справедливості.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **зобов'язання** – заборгованість підприємства, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють в собі економічні вигоди. Облік кредиторської заборгованості регулюється П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Зобов'язання або кредиторська заборгованість визнається, якщо її оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок її погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Норми П(С)БО 11 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами (публічні акціонерні товариства, банки, страховики та деякі інші). Це положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, установлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл. 9.1).

Таблиця 9.1. Розкриття зобов'язань у Положення (стандартах) бухгалтерського обліку

П(С)БО 1	Характеристика інформації щодо розкриття зобов'язань 2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Дається загальна характеристика зобов'язань та принципів їх відображення у фінансовій звітності
НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	Дається порядок відображення внутрішньогрупового сальдо зобов'язань за внутрішньогосподарськими операціями між материнською та дочірними компаніями у консолідованій звітності
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Наводиться орієнтовний перелік подій, після яких може відбутися коригування оцінки зобов'язань
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Наводиться визначення, класифікація, оцінка та порядок відображення зобов'язань у звітності
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Дається визначення теперішньої вартості довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки
П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	Розглядаються зобов'язання як об'єкт хеджування та умови перетворення фінансових інструментів у фінансові зобов'язання
П(С)БО 14 «Оренда»	Наводиться порядок оцінки мінімальних орендних платежів з обліку зобов'язань за фінансовою, а також за оперативною орендою
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Розглядаються умови та порядок визнання зобов'язань з податку на прибуток
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	Наводиться порядок формування та визнання зобов'язань за будівельними контрактами
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Визначається вплив змін валютних курсів щодо зобов'язань в іноземній валюті та відображення такого впливу у фінансовій звітності
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	Розглядається формування зобов'язань, пов'язаних з виплатою працівникам, які включають різні види таких виплат
П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»	Розглядаються особливості погашення зобов'язань платежами на основі акцій

Для правильної організації обліку зобов'язань важливим є:

- визначення моменту виникнення зобов'язання;
- дотримання умов визнання своїх зобов'язань.

Умови визнання зобов'язань підприємства перед іншими суб'єктами є загальними як для міжнародної, так і вітчизняної практики. Такими умовами є:

- зобов'язання повинне бути наслідком минулих подій;
- зобов'язання пов'язане з необхідністю майбутніх платежів;
- зобов'язання має визначений термін виконання, хоча конкретна дата може бути невідомою;
- юридична чи фізична особа повинна бути ідентифікована як окрема особа якщо не в момент виникнення, то в момент виконання зобов'язань;
- за відношенням до зобов'язань його оцінка повинна бути достовірно визначена.

Зміст зобов'язання становлять права, вимоги кредитора й обов'язки боржника. За змістом виділяють зобов'язання, спрямовані на:

1) передачу майна:

- у власність на підставі договорів купівлі-продажу, міни, дарування, поставки, контракції сільськогосподарської продукції, позики, довічного утримання;
- у тимчасове користування на підставі договорів майнового найму, найму житлового приміщення, безоплатного користування майном;

2) виконання робіт на підставі замовлення чи договорів про спільну діяльність або підяду;

3) надання послуг на підставі договорів перевезення, страхування, доручення, комісії;

4) сплату грошей на підставі договорів позики, кредитних договорів, договорів банківського вкладу і банківського рахунка;

5) відшкодування витрат, заподіяних у результаті протиправних дій;

6) повернення безпідставно придбаного майна.

З метою ведення бухгалтерського обліку зобов'язання класифікують наступним чином: довгострокові, поточні, забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів (рис. 9.1).

У відповідності з П(С)БО 11 для того, щоб зобов'язання було визнане **поточним**, воно повинно відповідати таким критеріям:

- має бути погашене протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу;
- або з терміном оплати протягом операційного циклу підприємства, навіть якщо він перевищує 12 місяців.

Крім того, існують такі умови вважати зобов'язання **довгостроковим**, якщо:

1) зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше, ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове;

2) довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються за їх теперішньою вартістю. Теперішня вартість – дисконтова сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Непередбачене зобов'язання – це: зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджене 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.

П(С)БО 11 дає також роз'яснення стосовно поняття такого специфічного зобов'язання, як «забезпечення».

Забезпечення – зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення створюється при виникненні 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.



Рис. 9.1. Структура зобов’язань

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов’язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов’язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов’язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та у разі потреби коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов’язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;
- залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду;
- збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань;
- сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду;
- невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді;
- сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов’язань; реструктуризацію; матеріального заохочення колективів працівників; виконання зобов’язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Доходи майбутніх періодів – кошти, отримані у звітному періоді, але які відносяться відповідно до бухгалтерської звітності до майбутніх звітних періодів.

До об’єктів обліку доходів майбутніх періодів відносяться такі види доходів:

- доходи у вигляді одержаних авансових платежів за передані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі);
- доходи у вигляді одержаних авансових платежів за ще не виконані вантажні перевезення;
- передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо;
- інші доходи майбутніх періодів.

В бухгалтерському обліку для відображення забезпечень і цільового фінансування застосовують рахунки **47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»** і **48 «Цільове фінансування і цільові надходження»**. Для довгострокових зобов'язань використовують рахунки 5 класу «Довгострокові зобов'язання», а для поточних – рахунки 6 класу «Поточні зобов'язання». Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансовому рахунку **042 «Непередбачені зобов'язання»**. В табл. 9.2 відображено взаємозв'язок статей балансу з рахунками, а також субрахунками відповідно до Інструкції № 291.

Таблиця 9.2. Відображення зобов'язань в Балансі та їх взаємозв'язок з рахунками бухгалтерського обліку

Пасив	Код рядка	Рахунки бухгалтерського обліку
1	2	3
II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення		
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	54
Довгострокові кредити банків	1510	50.1 – 50.4
Інші довгострокові зобов'язання	1515	50.5, 50.6, 51, 52, 53, 55
Довгострокові забезпечення	1520	47.1 – 47.8*
Цільове фінансування	1525	48
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		
Короткострокові кредити банків	1600	60
Векселі видані	1605	62
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1610	61
товари, роботи, послуги	1615	63
розрахунки з бюджетом	1620	64
у тому числі з податку на прибуток	1621	64.1
розрахунки зі страхування	1625	65
розрахунки з оплати праці	1630	66
Поточні забезпечення	1660	47.1 – 47.8**
Доходи майбутніх періодів	1665	69
Інші поточні зобов'язання	1690	67, 68.1 – 68.5
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	68.0

* – у статті «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 поточні забезпечення наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено.

9.2. Облік зобов'язань перед вітчизняними та зарубіжними контрагентами

Переважає більшість зобов'язань виникає внаслідок виконання договорів. Договір – це угода двох і більше осіб, спрямована на виникнення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків.

Господарський договір – це майнова угода господарюючого суб'єкта з контрагентом, яка встановлює (змінює, припиняє) зобов'язання сторін у сфері господарської і комерційної діяльності, при виробництві і реалізації продукції, виконанні робіт, наданні послуг.

Господарський договір, як і будь-який інший, виконує в економіці ряд функцій.

Функції господарського договору – це передбачені або санкціоновані законом регулятивні властивості його як юридичного акту, завдяки яким врегульовуються відповідні господарські відносини.

Найчастіше договірні зобов'язання підприємства виникають перед постачальниками. Для бухгалтерського обліку таких зобов'язань використовується рахунок **63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»**, який відповідно до Інструкції № 291 має такі субрахунки:

63.1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

63.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

63.3 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп».

Оскільки розрахунки з вітчизняними постачальниками були детально розглянуті в попередніх темах, розглянемо особливості обліку з іноземними постачальниками.

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

При укладанні договорів з іноземними контрагентами для визначення всіх ризиків і вигод, які переходять від продавця до покупця, використовують правила Інкотермс – комплекс міжнародних правил з тлумачення найбільш широко використовуваних торговельних термінів у сфері **зовнішньої торгівлі**. Ці міжнародні правила торгівлі є стандартними умовами договорів купівлі-продажу, які регламентують момент передачі права власності на товар і всіх пов'язаних із цим ризиків.

Правила Інкотермс встановлюють порядок, що регулює питання, пов'язані з доставкою товарів від продавця до покупця. Це включає, власне, перевезення, відповідальність за експортне та імпорнтне очищення товарів. Ці правила визначають відповідального за сплату доставки, митного оформлення, та страхування ризиків на шляху транспортування товарів у залежності від означених стандартних умов поставки.

При здійсненні розрахунків з іноземними контрагентами в бухгалтерському обліку виникають **курсові різниці** – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Для відображення курсових різниць використовують рахунки та субрахунки:

71.4 «Дохід від операційної курсової різниці»;

94.5 «Втрати від операційної курсової різниці».

Схема відображення операцій із розрахунків з постачальниками в іноземній валюті, а також курсових різниць залежить від форми розрахунків – попередньою чи наступною оплатою.

Приклад. Перша подія – отримання продукції з наступною оплатою.

Підприємство 10.09.2019 р. отримало сировину і матеріали від постачальників на суму 10000 доларів США, (курс НБУ 25,30 грн.). При цьому сплачено такі платежі: мито – 1250 грн., митні збори – 820 грн., ПДВ – 50850 грн. ((10000 x 25,30 + 1250) x 20%). Станом на 30.09.2019 р. курс НБУ склав 25,41 грн. Погашена заборгованість 15.10.2019 р., при цьому НБУ курс склав 25,50 грн.

В табл. 9.3 показано порядок відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Таблиця 9.3. Кореспонденція рахунків з обліку валютних операцій (перша подія – отримання продукції)

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1.	При розмитненні 10.09.19 нараховані і сплачені податки до бюджету (50850+1250+820)	Виписка банку	37.7	31.1	52920
2.	Відображено мито і митні платежі (1250 + 820)	Митна декларація, бухгалтерська довідка-розрахунок	64.2	37.7	2070
3.	Відображено ПДВ в складі податкового кредиту	Митна декларація	64.1	37.7	50850
4.	Оприбутковано сировину за курсом \$ 25,30 грн.	Накладна, митна декларація	20.1	63.2	<u>\$10000</u> 253000

1	2	3	4	5	6
5.	До вартості сировини додано сплачені митні платежі	Бухгалтерська довідка-розрахунок,	20.1	64.2	2070
6.	На кінець звітнього періоду 30.09.19 визначено курсову різницю за кредиторською заборгованістю $(25,41 - 25,30) \times 10000$	Бухгалтерська довідка-розрахунок, таблиця курсів НБУ	94.5	63.2	1100
7.	Погашена заборгованість перед постачальником $(\$10000 \times 25,50)$	Виписка банку	63.2	31.2	<u>\$10000</u> 255000
8.	Відображено 15.10.19 курсову різницю на дату оплати $(25,50 - 25,41) \times 10000$	Бухгалтерська довідка-розрахунок	94.5	63.2	900

Приклад. Перша подія – попередня оплата постачальнику з наступним одержанням цінностей.

Підприємство 19.08.2019 р. перерахувало 6500 євро (курс НБУ за 100 є. – 2849,60 грн.) як передоплату за сировину. На останній день звітнього періоду (31.08.2019 р.) курс НБУ склав 2864,84 грн. (100 євро). Сировина надійшла 02.09.2019 р. (курс склав за 100 є. – 2966,61 грн.). При ввезенні було сплачено такі платежі: мито – 2350 грн., митні збори – 1240 грн., ПДВ – 39022,93 грн. $(6500 \times 29,6561 + 2350) \times 20\%$.

Таблиця 9.4. Кореспонденція рахунків з обліку валютних операцій (перша подія – передоплата)

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1.	Перераховано постачальнику аванс $(6500\text{€} \times 28,496)$	Виписка банку	37.1	31.2	<u>6500 €</u> 185224
2	Оприбутковано сировину (курс не змінився, заборгованість – немонетарна стаття)	Накладна, митна декларація	20.1	63.2	<u>6500 €</u> 185224
3	Проведено залік заборгованості	Бухгалтерська довідка-розрахунок	63.2	37.1	<u>6500 €</u> 185224
4	Нараховане та віднесене на збільшення вартості мито	Бухгалтерська довідка-розрахунок	20.1	37.7	2350
5	Оплачено мито	Виписка банку	37.7	31.1	2350
6	Нараховані на збільшення вартості митні збори	Бухгалтерська довідка-розрахунок	20.1	37.7	1240
7	Сплачені митні збори	Виписка банку	37.7	31.1	1240
8	Нарахований та віднесений до податкового кредиту ПДВ	Бухгалтерська довідка-розрахунок	64.1	37.7	39022,93
9	Сплачено ПДВ	Виписка банку	37.7	31.1	39022,93

Хоча курс євро змінювався на кінець звітної дати і отримання товару, однак, утворена внаслідок передоплати дебіторська заборгованість, є немонетарною (негрошовою) статтею і курс за нею не переглядається.

Крім зобов'язань перед постачальниками підприємство може мати й інші поточні зобов'язання за терміном погашення до 1 року або операційного циклу. Інші поточні зобов'язання – суми зобов'язань, які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у III розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання». Облік таких зобов'язань ведеться на рахунку **68 «Розрахунки за іншими операціями»**. Цей рахунок балансовий, пасивний, призначений для обліку джерел засобів.

Рахунок **68 «Розрахунки за іншими операціями»** відповідно до Інструкції № 291 має такі субрахунки:

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

68.1 «Розрахунки за авансами одержаними»;

68.2 «Внутрішні розрахунки»;

- 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;
- 68.4 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;
- 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунку **68.0 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»** ведеться облік визнаних відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу.

На субрахунку **68.1 «Розрахунки за авансами одержаними»** ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати від покупців і замовників за продукцію і виконані роботи.

На рахунку **68.2 «Внутрішні розрахунки»** ведеться облік усіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами, іншими пов'язаними особами (передача й отримання довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, матеріальних цінностей, готової продукції, робіт чи послуг, грошових коштів, фінансової допомоги).

Сальдо субрахунку **68.2 «Внутрішні розрахунки»** може бути дебетовим чи кредитовим, але при цьому дебетове сальдо даного підприємства повинно дорівнювати кредитовому сальдо материнського підприємства. У консолідованому звіті суми субрахунку 68.2 «Внутрішні розрахунки» не показуються, оскільки вони взаємно погашаються.

На субрахунку **68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки»** ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, які не мають юридичного статусу але виділені на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацію продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків.

На субрахунку **68.4 «Розрахунки за нарахованими відсотками»** ведеться облік нарахованих відсотків за :

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

Субрахунок **68.4 «Розрахунки за нарахованими відсотками»** призначений для обліку нарахованих відсотків за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих в кредит, використання майна, отриманого в користування (оренда операційна і фінансова), інших операцій. Облік операцій з використанням даного рахунку буде розглянуто в подальшому.

На субрахунку **68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами»** ведеться облік операцій, не передбачених для обліку на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме:

- за одержані від інших суб'єктів послуги, пов'язані з операційною діяльністю (комунальні, послуги зв'язку, інформаційні та інші послуги);
- з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами);
- з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, організації;
- з орендарями нежитлових приміщень житлово-комунального господарства;
- з батьками дітей на утримання дитячих закладів;
- за іншими операціями.

За дебетом рахунку 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами» відображається передача грошових та майнових активів іншим юридичним та фізичним особам, а за кредитом – отримання від них грошей, майна, робіт, послуг.

Одним із видів зобов'язань є доходи, отримані авансом (так звані доходи майбутніх періодів). У випадку, коли підприємство отримує грошові кошти авансом за надані товари, роботи та послуги в майбутньому, у нього виникають зобов'язання. Слід розрізняти аванси від доходів майбутніх періодів. Доходи майбутніх періодів виникають в момент отримання авансів за продукцію, послуги, реалізація яких здійснюватись поступово протягом певного періоду часу. Прикладом таких доходів може виступати: отримана авансом орендна плата, передоплата за підписку на газети журнали та інше.

Облік таких зобов'язань здійснюється на рахунку **69 «Доходи майбутніх періодів»**. В момент отримання авансів за товари, роботи та послуги, реалізації яких ще не було, підприємство не може відобразити доходу, так як при цьому буде порушено принцип нарахування та відповідності, тому ця сума буде відображена в доходах майбутніх періодів.

Приклад. 04.01.2019 р. підприємство отримало на рахунок кошти як орендну плату за 6 місяців наперед в сумі 7200 грн. За підсумками I кварталу, тобто на 31.03.2019 р. буде здійснена така кореспонденція рахунків(табл. 9.5):

Таблиця. 9.5. Кореспонденція рахунків з обліку доходів майбутніх періодів

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1.	Отримана орендна плата авансом за шість місяців	Виписка банку	31.1	69	7200
2.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ із суми отриманого авансу	Податкова накладна	64.3	64.1	1200
3.	Списана частина орендної плати у звітному кварталі	Бухгалтерська довідка-розрахунок	69	71.3	3600
4.	Відображена сума ПДВ, раніше включена до складу податкових зобов'язань	Податкова накладна	71.3	64.3	600
5	Списано доходи від оренди на фінансові результати звітного періоду	Бухгалтерська довідка-розрахунок	71.3	79.1	3000

Залишок зобов'язань на початок другого кварталу в сумі 3,6 тис. грн. буде відображений у III-му розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Зобов'язання відображаються в Балансі в межах терміну позовної давності. **Позовна давність** – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права чи інтересу. Однак, якщо суд визнає поважними причини пропущення позовної давності, порушене право підлягає захисту. В табл. 9.6 відображені деякі положення стосовно строку позовної давності до окремих видів господарських зобов'язань.

Таблиця 9.6. Строки позовної давності щодо господарських зобов'язань

Вид господарських зобов'язань, щодо яких діє строк позовної давності	Нормативний документ	Строк позовної давності
1	2	3
Загальний строк позовної давності	Стаття 257 ЦКУ	3 роки, однак, строк може бути збільшений за домовленістю сторін
Сплата неустойки, штрафу, пені	Стаття 258 ЦКУ	1 рік
Поставка продукції з виявленими недоліками	Стаття 681 ЦКУ	1 рік
Відшкодування збитків у зв'язку з пошкодженням речі, яка була передана у користування наймачеві, а також до вимог про відшкодування витрат на поліпшення речі	Стаття 786 ЦКУ	1 рік з моменту повернення речі та 1 рік з дня припинення договору стосовно поліпшення речі
Якщо строк поруки не встановлено в договорі	Стаття 559 ЦКУ	6 місяців із дня настання строку виконання основного зобов'язання
Якщо строк основного зобов'язання не встановлений або виникає у момент пред'явлення вимоги	Стаття 559 ЦКУ	1 рік від дня укладення договору поруки

Приклад. ТОВ «Омега» оприбуткована сировина на суму 3600 грн. (в т. ч. ПДВ – 600 грн.). Заборгованість не погашена протягом 3 років.

Таблиця 9.7. Кореспонденція рахунків при закінченні строку позовної давності

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Оприбутковано сировину	Прибуткова накладна	20.1	63.1	3000
2	Відображено суму податкового кредиту	Податкова накладна	64.1	63.1	600
3	Списано заборгованість після закінчення строку позовної давності	Бухгалтерська довідка	63.1	71.7	3600

9.3. Облік коротко- та довгострокових кредитів банку

Відповідно до Закону України «Про банки та банківську діяльність» банківський кредит – будь-яке зобов'язання банку надати певну суму грошей, будь-яка гарантія, будь-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання щодо сплати процентів та інших зборів з такої суми. Кредити відносяться до зобов'язань підприємства.

Короткострокові кредити банків – це сума поточних зобов'язань підприємства перед банком за отриманими від них позиками, а довгострокові кредити банків – це сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Кредити надаються суб'єктам підприємницької діяльності з дотриманням наступних принципів кредитування.

Принцип повернення означає, що кредит має бути повернений позичальником банкові. Установи банків можуть надавати відстрочку повернення позики, стягуючи за це підвищений відсоток. Цей принцип вважається вихідним у системі банківського кредитування. Він впливає із суті кредитних відносин, адже якщо позика не повертається, втрачається економічний зміст кредиту.

Принцип платності означає, що кредит має бути повернений позичальником банкові з відповідною оплатою за його користування. Кредит як комерційна операція обов'язково має приносити кредиторі певний дохід у вигляді відсотків. Відсоток – плата позичальника у кредитних відносинах. Банк вимагає від позичальника не тільки повернення одержаної позики, а й сплати відсотка за її використання.

Принцип забезпеченості кредиту означає наявність у банку права для захисту своїх інтересів, недопущення збитків від неповернення боргу через неплатоспроможність позичальника. Мета реалізації цього принципу – зменшити ризик кредитної операції. Майнові інтереси кредитора мають бути повною мірою захищені у разі можливого порушення позичальником узятих на себе зобов'язань. Кредит надається під певне реальне забезпечення – застава, гарантію, поручительство, страхове свідоцтво та ін.

Принцип строковості означає, що позика має бути повернена позичальником банкові у визначений в кредитному договорі строк. Кредит обов'язково має бути повернений у певний заздалегідь обумовлений час. У разі порушення принципу строковості банк пред'являє до позичальника фінансові вимоги. Строк кредиту – це період користування позикою. Він розраховується з моменту одержання позики (зарахування на рахунок позичальника або сплати платіжних документів з позичкового рахунка позичальника) до її кінцевого погашення.

Принцип цільової спрямованості кредиту передбачає вкладення позикових коштів на конкретні цілі, обумовлені кредитним договором. Позичальник не може витратити кредит на інші цілі. Цільовий характер кредитування означає спрямованість позики на певний господарський об'єкт.

Кредит і кредитні операції можна класифікувати за різними ознаками. В табл. 9.8 узагальнені основні види кредитів за різними класифікаційними ознаками.

Таблиця 9.8. Класифікація кредитів

№ п/п	Класифікаційна ознака	Вид кредиту	Коротка характеристика
1	2	3	4
1.	За цільовим призначенням	На формування виробничих запасів	Створення запасів для здійснення виробничої діяльності
		На інвестиційні витрати	Під будівництво, для придбання будівель, споруд, обладнання, цінних паперів, фінансовий лізинг
		На витрати виробництва	Сезонні витрати у рослинництві, тваринництві, лісозаготівлі

1	2	3	4
2.	За термінами повернення	Короткостроковий	До 1 року
		Довгостроковий	Більше 1 року. Надається під забезпечення
		Відстрочений (продовжений)	Кредит, строк повернення за яким перенесено на прохання позичальника на пізнішу дату
		До запитання	Кредити на невизначений термін, проте позичальник повинен їх погасити на першу вимогу банку
3	За методом надання	Одноразовий	Видаються на підставі документів, які позичальник подає банку для розгляду щоразу, коли виникає потреба в позиції
		Перманентний	Надається постійним клієнтам за схемою, коли з позичкового рахунку оплачуються розрахункові документи в межах установленого договором ліміту кредитування (овердрафт, кредитна лінія)
		Гарантійний	Надається клієнту, коли банк взяв на себе договірні зобов'язання надати позику через певну причину, протягом певного періоду у визначеному розмірі
		Факторинг	Банк (фактор) передає або зобов'язується передати грошові кошти в розпорядження другої сторони (клієнта) за плату, а клієнт відступає факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника)
4	За забезпеченістю	Забезпечений заставою	Предметом застави можуть бути майнові права, цінні папери, інше майно
		Іпотечний	Надання кредитів під заставу нерухомого майна
		Гарантії	Розрізняють гарантії банків грошовими коштами та майном третьої особи
		Незабезпечений (бланковий)	Надається комерційним банком тільки в межах наявних власних коштів (без застави майна або інших видів забезпечення) і тільки під зобов'язання повернення кредиту. Найбільш розповсюдженим є кредитна лінія і овердрафт
5	У взаємозв'язку з джерелом погашення	З одноразовим поверненням	Заборгованість за позичкою погашається у визначений день або достроково на вимогу банку чи за бажанням клієнта
		З погашенням у розстрочку	Надається окремими платежами протягом встановленого договором терміну або в міру надходження виручки від реалізації продукції на позичковий рахунок
		З регресією платежів	Часткова виплата у визначені строки
6	За формою залучення кредиторів	Двосторонній	В кредитній угоді беруть участь банк і позичальник
		Консорціумний	При неможливості надання кредиту одним банком створюється банківський консорціум
		Паралельний	Кожен з банків на свою частку в загальній сумі кредиту, який надається одному позичальнику, укладає з останнім кредитний договір
7	За ступенем ризику	Стандартні	Надаються позичальникам, що раніше своєчасно розрахувалися з банком за позиками і процентами та мають належну фінансову стійкість
		З підвищеним ризиком	Належать бланкові кредити та кредити, надані клієнтам з нестійким фінансовим становищем або які допускали прострочення платежів

Слід зазначити, що розмір заборгованості підприємства за отриманими позиками на кінець періоду буде залежати від графіка погашення, обумовленого договором.

Процедура отримання кредиту складається з таких етапів:

- 1) підготовчий (переговори про форми та умови отримання кредиту, підготовка документації, необхідної для отримання кредиту);
- 2) розгляд банком можливості кредитування (аналіз фінансового стану потенційного позичальника, ознайомлення з предметом застави);
- 3) підготовка і підписання кредитного договору та документів, пов'язаних із забезпеченням його виконання.

Відповідно до Положенням «Про кредитування» взаємовідносини між банком і позичальником регламентуються кредитним договором, що укладається у письмовій формі.

У кредитному договорі визначаються права, обов'язки та відповідальність сторін, які не можуть бути змінені в односторонньому порядку. За кредитним договором банк бере на себе зобов'язання надати у розпорядження позичальника на узгоджений термін певну суму коштів, а позичальник бере на себе зобов'язання використати кошти на цілі, обумовлені договором, повернути банку основну суму боргу і відсотки в узгоджений строк, а також сплатити збори і комісійні, пов'язані з отриманням кредиту.

Перелік документів, необхідних для отримання кредиту, включає:

1. Заявка, на отримання кредиту;
2. Анкета підприємства з основними показниками діяльності;
3. Копії статутних документів;
4. Копія свідоцтва про державну реєстрацію;
5. Копії ліцензій, передбачених законодавством;
6. Техніко-економічне обґрунтування отримання кредиту;
7. Копії контрактів, які стосуються необхідності отримання кредиту;
8. Заверений в органах статистики Баланс на останню звітну дату, Звіт про фінансові результати, а також річні фінансові звіти за останніх три роки;
9. Документи, які стосуються забезпечення кредиту (застава майна, гарантії, страхові поліси);
10. Довідки з обслуговуючих банків про наявність рахунків позичальника, наявності або відсутності заборгованості за кредитами.

Як забезпечення банки найчастіше вимагають заставу, майнове поручництво, гарантію.

Застава. Предметом застави можуть бути: нерухоме майно (іпотека); будь-яке майно, яке може бути відчужене заставником і на яке може бути звернене стягнення; майно, яке заставник придбає після виникнення застави, наприклад, майбутній урожай, приплід худоби.

Для оцінки такого майна банк може звернутися як до незалежних експертів, так і скористатися послугами власних.

Застава оформляється відповідним договором. Невід'ємною частиною договору застави є опис предмета застави, який підписується та скріплюється печатками банку кредитора та позичальника. В описі зазначається: повне найменування майна, кількість одиниць та їх вартість, характеристика предмету застави, балансова вартість застави.

Договір застави на нерухоме майно підлягає нотаріальному посвідченню і державній реєстрації.

Майнове поручництво. Забезпеченням зобов'язань за кредитом можуть служити не тільки власне майно або майнові права позичальника, а й майно, що належать поручникові, яке він згоден надати банку як заставу для забезпечення виконання зобов'язань позичальника.

Гарантія. За гарантією третя особа (страхова компанія, інша установа) гарантують банку, що видає кредит, виконання позичальником своїх зобов'язань. Договір гарантії укладається між гарантом і позичальником.

Відносини щодо забезпечення кредитного договору гарантією можуть бути оформлені у вигляді гарантійного листа, наданого організацією гарантом. У цьому випадку банк-кредитор зобов'язаний письмово повідомити гаранта про прийняття гарантійного листа як забезпечення кредиту.

Після проходження всіх етапів між банком та позичальником оформляється кредитний договір. Кредитні договори підлягають обов'язковій реєстрації у Книзі реєстрації кредитних договорів.

Погашення заборгованості за кредитом та відсотків за його користування здійснюється у строки, встановлені кредитним договором. За наявності простроченої заборгованості за сплатою відсотків за користування кредитом, кошти, що надходять від позичальника, в першу чергу направляються на погашення простроченої заборгованості за відсотками.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами, що не є поточними зобов'язаннями, ведеться на рахунку **50 «Довгострокові позики»**.

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

Рахунок **50 «Довгострокові позики»** відповідно до Інструкції № 291 має такі субрахунки:

- 50.1 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;
- 50.2 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;
- 50.3 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

50.4 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

50.5 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

50.6 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

На субрахунках 50.1 і 50.2 ведеться облік заборгованості за наданий вітчизняними та зарубіжними банками кредит; на субрахунках 50.3 і 50.4 – за простроченими кредитами, наданими вітчизняними та зарубіжними банками; на субрахунках 50.5 і 50.6 – інших залучених кредитів банківських організацій.

Для обліку розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, і за позиками, термін погашення яких минув, застосовується рахунок **60 «Короткострокові позики»**.

Для підприємств, у яких звичайний операційний цикл більший від року, на рахунку 60 теж будуть відображатися кредити банків, термін повернення яких перевищуватиме 12 місяців, починаючи з дати балансу, але такі кредити будуть погашені протягом одного операційного циклу підприємства.

За кредитом цього рахунку відображаються суми одержаних кредитів, за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів.

Рахунок **60 «Короткострокові позики»** згідно з Інструкцією № 291 має такі субрахунки:

60.1 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

60.2 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

60.3 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

60.4 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

60.5 «Прострочені позики в національній валюті»;

60.6 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу, призначено рахунок **61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»**, який має два субрахунки :

61.1 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;

61.2 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

За кредитом рахунку 61 відображається частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

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

Довгострокові зобов'язання відображаються у Балансі підприємства за теперішньою вартістю.

Для обліку витрат підприємства, пов'язаних з нарахуванням відсотків та витрат, здійснених у процесі оформлення кредитного договору застосовується рахунок **95 «Фінансові витрати»**, який на підставі Інструкції №291 має такі субрахунки:

95.1 «Відсотки за кредит»;

95.2 «Інші фінансові витрати».

Для визначення заборгованості за нарахованими відсотками застосовується субрахунок **68.4 «Розрахунки за нарахованими відсотками»**.

Погашення заборгованості за кредитом здійснюється позичальником в тій самій валюті, в якій було надано кредит. Сплату відсотків за користування кредитом позичальник має право здійснювати за кредитними договорами в іноземній валюті, як у валюті кредиту, так і національній валюті України, якщо це передбачено умовами кредитного договору.

Погашення кредиту та відсотків можливе:

- позичальником з його поточного рахунку на підставі платіжного доручення;
- у разі визнання позичальником пред'явленої банком претензії – з поточного рахунку позичальника на підставі платіжної вимоги, яка виставлена від імені банку;
- за рахунок реалізації заставленого майна – відповідно до чинного законодавства України.

Отримання і погашення короткострокового кредиту в бухгалтерському обліку оформляється такими записами (табл. 9.9):

Таблиця 9.9. Кореспонденція рахунків з обліку короткострокових позик банку

№ п/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Отримано позики у безготівковій формі	Виписка банку	31.1,31.2	60.1, 60.2
2	Нараховані відсотки за користування кредитом	Кредитний договір	95.1	68.4
3	Придбання короткострокових інвестицій за рахунок позики	Накладна	35.1, 35.2	60.1, 60.2
4	Погашення короткострокового векселя позиковими коштами	Вексель, кредитний договір	62.1, 62.2	60.1, 60.2
5	Погашено заборгованість перед постачальниками за рахунок короткострокової позики	Виписка з позичкового рахунку	63.1, 63.2	60.1,60.2
6	Погашено заборгованість перед орендодавцями за об'єкти довгострокової оренди за рахунок короткострокової позики	Кредитний договір, договір оренди	53	60.1,60.2
7	Переоформлено короткострокову позику у довгострокову	Кредитний договір	60.1, 60.2	50
8	Погашення позик готівкою з каси	Видатковий касовий ордер	60.1, 60.2	30
9	Погашення позик у безготівковій формі	Виписка банку	60.1, 60.2	31.1, 31.2
10	Погашення позик короткостроковими векселями	Кредитний договір, акт приймання-передачі векселя	60.1, 60.2	34.1,34.2
11	Здійснено переуступку банку дебіторської заборгованості покупця	Кредитний договір	60.1, 60.2	36
12	Пролонговано короткостроковий кредит	Кредитний договір	60.1,60.2	60.3,60.4

При отриманні та погашенні довгострокових позик в бухгалтерському обліку здійснюються наступні записи (табл. 9.10)

Таблиця 9.10. Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових позик банку

№ п/п	Зміст операцій	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Отримано позики в безготівковій формі	Кредитний договір, виписка банку	31.1, 31.2	50.1, 50.2, 50.5,50.6
	За рахунок довгострокової позики придбання або створення об'єктів:	Кредитний договір, договір придбання незавершеного будівництва	15.1	50.1, 50.2, 50.5,50.6
	а) капітального будівництва (витрат на будівництво);			
	б) придбання (виготовлення) основних засобів ;	Кредитний договір, форма ОЗ-1	15.2	50.1, 50.2, 50.5,50.6
	в) придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів;	Кредитний договір, форма ОЗ-1	15.3	50.1, 50.2, 50.5,50.6
	г) придбання (створення) нематеріальних активів;	Кредитний договір, форма НА-1	15.4	50.1, 50.2, 50.5,50.6
2	Придбання короткострокових інвестицій	Кредитний договір, накладна	35	50.1, 50.2, 50.5,50.6
3	Пролонговано (відстрочено) позику	Кредитний договір	50.1, 50.2	50.3, 50.4
4	Погашення коротко- і довгострокових векселів за рахунок довгострокової позики	Кредитний договір, акт приймання-передачі векселя	51.1, 51.2, 62.1, 62.2	50.1, 50.2
5	Конвертація облігаційної позики у довгостроковий кредит	Кредитний договір, облігація	52.1	50.5, 50.6
6	Переоформлення довгострокових зобов'язань з оренди на довгострокову позику	Кредитний договір	53.1, 53.2	50.1, 50.2, 50.5, 50.6
7	Погашення поточної заборгованості за рахунок довгострокового кредиту	Кредитний договір, виписка з позичкового рахунку	63.1, 63.2	50.1, 50.2, 50.5, 50.6

1	2	3	4	5
8	Погашення позик у безготівковій формі	Виписка банку	50.1, 50.2, 50.5,50.6	31.1,31.2
9	Погашення позик одержаними векселями	Кредитний договір, акт приймання-передачі векселя	50.1, 50.2, 50.5,50.6	18.2, 34.1, 34.2
10	Переуступка банку дебіторської заборгованості покупця	Кредитний договір	50.1, 50.2, 50.5,50.6	36
11	Переуступка банку заборгованості різних дебіторів	Кредитний договір	50.1, 50.2, 50.5,50.6	37
12	Переведення довгострокової позики в короткострокову	Кредитний договір	50.1, 50.2, 50.5,50.6	60
13	Переведення довгострокової позики в поточну заборгованість	Бухгалтерська довідка	50.1, 50.2, 50.5,50.6	61

На сучасному етапі розвитку кредитних відносин в господарській практиці підприємств широкою популярністю користуються особливі кредити, до яких відносяться **овердрафт** і **кредитна лінія**.

Овердрафт – це форма короткострокового кредиту, який надається для тимчасового покриття недостатності оборотних коштів на термін до 1 року. Овердрафт надається в межах визначеного ліміту коштів.

Для підприємств зі стабільним фінансовим станом овердрафт надається без забезпечення. За договором овердрафту клієнт може здійснити оплату грошових документів понад залишок грошових коштів на його поточному рахунку.

При цьому банк може як відкрити для цього спеціальний позиковий рахунок, так і просто провести платіжні доручення овердрафтного клієнта. Овердрафт дозволяє ліквідувати тимчасовий розрив між фактичними надходженнями на поточні рахунки і необхідними списаннями з цих рахунків. Відмінною особливістю овердрафту як кредиту є відсутність вимог щодо конкретного цільового використання. Крім того, для його отримання необхідно подати в банк скорочений пакет документів.

Крім овердрафту клієнту може бути надана **кредитна лінія**. Така форма кредиту дозволяє підприємству використовувати кредитні кошти поетапно в межах встановленого ліміту. Розрізняють два типи кредитних ліній: відновлювану і невідновлювану. Різниця між ними полягає у наявності в клієнта можливості повторно використовувати виділений ліміт коштів за умови повного або часткового погашення вже використаної суми (відновлювана). При невідновлюваній кредитній лінії таких можливостей немає.

На відміну від овердрафту кредитна лінія може надаватися на термін більше 1 року, погашається окремим платіжним дорученням (а не автоматично, як при овердрафті), проте може вимагати забезпечення поворотності кредиту.

Нарахування відсотків за користування такими кредитами проводиться на суму фактичної заборгованості і за фактичні терміни використання кредитних коштів, що вигідно відрізняє їх від звичайних кредитів, де проценти нараховують з моменту надання кредиту, а не в міру використання коштів.

Одним з специфічних видів кредитування є **факторинг**. За договором факторингу (фінансування під відступлення права грошової вимоги) одна сторона (фактор) передає або зобов'язується передати грошові кошти в розпорядження іншої сторони (клієнта) за плату, а клієнт відступає або зобов'язується відступити факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника).

Клієнт може відступити факторові свою грошову вимогу до боржника з метою забезпечення виконання зобов'язання клієнта перед фактором.

Предметом договору факторингу може бути право грошової вимоги, строк платежу за якою настав (наявна вимога), а також право вимоги, яке виникне в майбутньому (майбутня вимога).

Сторонами у договорі факторингу є фактор і клієнт. Клієнтом у договорі факторингу може бути фізична або юридична особа, яка є суб'єктом підприємницької діяльності.

Боржник зобов'язаний здійснити платіж факторові за умови, що він одержав від клієнта або фактора письмове повідомлення про відступлення права грошової вимоги факторові і в цьому

повідомленні визначена грошова вимога, яка підлягає виконанню, а також названий фактор, якому має бути здійснений платіж.

Приклад. ТОВ «Омега» здійснює поставку продукції ТОВ «Квант» на умовах відстрочки платежу терміном 6 місяців на суму 360,0 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 60 тис. грн. Через 2 місяці клієнт переуступає право вимоги оплати платежу на всю суму фактору (банку), який перераховує на рахунок клієнта 200 тис. грн. При цьому розмір винагороди встановлюється виходячи із 24 % річних. Нарахування і сплата відсотків фактору здійснюється в кінці терміну погашення боргу. Після настання терміну платежу боржник повністю погашає свою заборгованість перед фактором(банком) – 360 тис. грн. Банк, в свою чергу, перераховує всю суму за мінусом винагороди клієнту.

Кореспонденція рахунків та необхідні розрахунки представлені в табл.9.11.

Таблиця 9.11. Кореспонденція рахунків при оформленні факторингу

Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1. ТОВ «Омега» відвантажило продукцію ТОВ «Квант»	Накладна	36.1	70.1	360000
2. Нарахований ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	60000
3. Здійснено переуступлення боргу ТОВ «Квант» фактору(банку)	Договір факторингу	37.7	36.1	360000
4. Отримана від фактору (банку) авансовий платіж	Виписка банку	31.1	37.7	200000
5. Нарахована винагорода банку за 4 місяці або 122 дні (360000 x 0,24 : 365) x 122	Бухгалтерська довідка	95.1	68.4	28800
6. Зменшено суму боргу фактора перед ТОВ «Омега»	Бухгалтерська довідка	68.4	37.7	28800
7. Після погашення ТОВ «Квант» суми боргу перераховано фактором (банком) ТОВ «Омега» суми остаточного платежу (360000-200000-28800)	Виписка банку	31.1	37.7	131200

Погашення банківських кредитів може здійснюватися наступним чином:

- 1) сплатою заборгованості за відсотками основною сумою боргу водночас у кінці строку позики;
- 2) щомісячною сплатою заборгованості за відсотками і в кінці строку позики;
- 3) за основною сумою кредиту;
- 4) у розстрочку;
- 5) щорічними платежами з арифметичною або геометричною прогресією чи регресією;
- 6) після обумовленого періоду;
- 7) з постійною сумою погашення основного боргу;
- 8) достроково (на вимогу) тощо.

Найчастіше позики погашаються постійними періодичними виплатами (щорічними, щоквартальними, щомісячними тощо), які включають відсотки і суму погашення основного боргу.

Приклад. ТОВ «Омега» отримала 02.01.2015 р. у комерційному банку позику в сумі 600 тис. грн. на 4 роки під 20 % річних. Кожний платіж у кінці року складається із відсотків, розрахованих за ставкою 20 % від величини позики, що не погашена на кінець попереднього року, та суми погашення основного боргу за методом анuitету.

Щорічні постійні виплати (A) визначаються за такою формулою:

$$600000 = \sum_{t=1}^4 \frac{A}{(1+0,2)^t}, \quad (9.1)$$

або $600\,000 = A (1/1,2 + 1/1,2^2 + 1/1,2^3 + 1/1,2^4)$, звідки $A = 231\,776$ грн.

Умови погашення позики обумовлюються договором, укладеним між кредитором і позичальником, і конкретизуються у графіку погашення, де подається така інформація за кожний рік:

- відсотки за рік;

- суми погашення основного боргу;
- щорічні платежі;
- заборгованість на кінець року.

Таблиця 9.12. Графік погашення позики ТОВ «Омега», грн.

Рік	Відсотки за рік	Погашення позики	Щорічний платіж	Заборгованість на кінець року
1	2	3	4	5
2015	120 000	111 776	231 776	488 224
2016	97 645	134 131	231 776	354 093
2017	70 819	160 957	231 776	193 136
2018	38 640	193 136	231 776	0
Усього	327 104	600 000	927 104	x

Заборгованість підприємства за довгостроковими кредитами банків відображається в Балансі у складі його довгострокових зобов'язань.

Таблиця 9.13. Кореспонденція рахунків з обліку довгострокової позики банку

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Зараховано кредит на поточний рахунок	Виписка банку	31.1	50.1	600 000
2	Нараховані відсотки за 2015 рік (600000 x 20%)	Бухгалтерська довідка	95.1	68.4	120 000
3	Сплачені відсотки за 2015 рік	Виписка банку	68.4	31.1	120 000
4	Списано суму відсотків на результати діяльності	Бухгалтерська довідка	79.2	95.1	120 000
5	Переведено частину довгострокової позики в склад короткострокової (231766 – 120000)	Бухгалтерська довідка	50.1	61.1	111 766
6	Повернено частину позики за 2015 рік	Виписка банку	61.1	31.1	111 776
7	Нараховані відсотки за 2016 рік (488924 x 20%)	Бухгалтерська довідка	95.1	68.4	97 645
8	Сплачені відсотки за 2016 рік	Виписка банку	68.4	31.1	97 645
9	Списано суму відсотків на результати діяльності за 2016 рік	Бухгалтерська довідка	79.2	95.1	97 645
10	Переведено частину довгострокової позики в склад короткострокової	Бухгалтерська довідка	50.1	61.1	134 131
11	Повернено частину позики за 2016 рік	Виписка банку	61.1	31.1	134 131
12	Нараховані відсотки за 2017 рік (354093 x 20%)	Бухгалтерська довідка	95.1	68.4	70 819
13	Сплачені відсотки за 2017 рік	Виписка банку	68.4	31.1	70 819
14	Списано суму відсотків на результати діяльності	Бухгалтерська довідка	79.2	95.1	70 819
15	Переведено частину довгострокової позики в склад короткострокової (231776 – 70819)	Бухгалтерська довідка	50.1	61.1	160 957
16	Повернено частину позики за 2017 рік	Виписка банку	61.1	31.1	160 957
17	31.12.2017 р. залишок довгострокових зобов'язання переведено до складу поточних зобов'язань (600000 – 111776 – 134131 – 160957)	Бухгалтерська довідка	50.1	61.1	193 136
18	Нараховані відсотки за 2018 рік	Бухгалтерська довідка	95.1	68.4	38 640
19	Сплачені відсотки за 2018 рік (231776 – 193136)	Виписка банку	68.4	31.1	38 640
20	Списано суму відсотків на результати діяльності	Бухгалтерська довідка	79.2	95.1	38 640
21	Повернено остаточну суму позики	Виписка банку	61.1	31.1	193 136

Довгострокові кредити пов'язані, як правило, з інвестуванням коштів на технічне переозброєння (придбання нової техніки і технологій), реконструкцію, модернізацію, розширення діючих підприємств і виробництв.

Об'єктами довгострокового банківського кредитування можуть бути – капітальні витрати на реконструкцію, модернізацію та розширення діючих основних засобів, на нове будівництво, на приватизацію та інше.

Операції, що показують рух позикових коштів, відображаються на основі виписок банку та прикладених до них первинних документів. Виписки обробляються методом зазначення кореспонденції рахунків обліку.

9.4. Облік зобов'язань, забезпечених вексями

Сутність векся, його види та особливості обліку при акцептуванні були розглянуті у розділі «Облік дебіторської заборгованості».

Облік бланків векселів ведеться на позабалансовому рахунку **08 «Бланки суворого обліку»** поштучно. Крім того, оскільки придбані бланки відповідають категорії запасів, то їх облік здійснюється у відповідності з П(С)БО 9 «Запаси» з використанням субрахунку **20.9 «Інші матеріали»**.

Приклад. Підприємство придбало в банку 100 штук вексельних бланків і потім використало 52 штуки для виписки простих векселів. Вартість 1 бланка – 4,8 грн. (в т.ч. ПДВ) (табл. 9.14).

Таблиця 9.14. Кореспонденція рахунків з обліку вексельних бланків

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1.	Перераховані грошові кошти на придбання бланків 100 х 4,8	Виписка банку	37.1	31.1	480
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ в сумі авансу	Податкова накладна	64.1	64.4	80
3.	Нараховане державне мито	Бухгалтерська довідка	94.9	64.1	170
4.	Оприбутковані вексельні бланки	Накладна	20.9	68.5	400
5.	Списано суму податкового кредиту	Податкова накладна	64.4	68.5	80
6.	Вексельні бланки взяті на позабалансовий облік	Накладна	08	–	100 шт.
7.	Списано бланки для виписки векселів у поточному місяці 52 х 4,00	Акт	94.9	20.9	208
8.	Списані бланки із позабалансового обліку	Накладна	–	08	52 шт.

Облік виданих векселів ведеться з використанням рахунку **51 «Довгострокові векселі видані»** і рахунку **62 «Короткострокові векселі видані»**.

Облік довгострокових векселів згідно з Інструкцією № 291 ведеться з використанням субрахунків:

51.1 «Довгострокові векся, видані в національній валюті»;

51.2 «Довгострокові векся, видані в іноземній валюті».

Облік короткострокових векселів ведеться з використанням субрахунків:

62.1 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»;

62.2 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

У свою чергу одержані векселі обліковуються на рахунках: **18.2 «Довгострокові векселі одержані»**, **34 «Короткострокові векселі одержані»** та двох субрахунках:

34.1 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;

34.2 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

Векселі можуть бути прості або переказні й існують винятково в документальній формі. Простий вексель – вексель, який містить зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власнику векся(векселедержателю). Переказний вексель містить письмовий наказ однієї особи іншій сплатити в зазначений термін певну суму грошей третій особі.

Розглянемо порядок обліку виданого простого векся.

Приклад. Підприємство отримало сировину на суму 120 000 грн. (у т.ч. ПДВ – 20000 грн.). В якості оплати підприємство видало покупу простий вексель. Вартість бланка 4,00 грн. (табл. 9.15).

Таблиця 9.15. Кореспонденція рахунків з обліку операцій з простим векселем

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1.	Отримано сировину від постачальника	Накладна	20.1	63.1	100 000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	20 000
3.	Видано вексель постачальнику	Вексель	63.1	51.1, 62.1	120 000
4.	Списано бланк векселя	Накладна	–	08	4
5.	Віднесено бланк векселя на витрати	Бухгалтерська довідка	94.9	20.9	4
6.	Погашено вексель коштами	Виписка банку	51.1, 62.1	31.1	120 000

Розглянемо порядок відображення в обліку обороту переказного векселя

Приклад. ТОВ «Омега» відвантажило товар ТОВ «Альфа» на суму 126 000 грн. (в т.ч. ПДВ – 21 000 грн.), одночасно воно придбало товар у ТОВ «Бета» на суму 60 000 грн. (в т.ч. ПДВ – 10 000 грн.) і виписало на його вартість переказний вексель. ТОВ «Альфа» в свою чергу відвантажило товар на 72000 грн. (в т.ч. ПДВ – 12000) ТОВ «Бета». ТОВ «Альфа» прийняло до оплати як часткове погашення заборгованості ТОВ «Бета» переказний вексель ТОВ «Омега», решту заборгованості погасило грошовими коштами (табл. 9.16).

Таблиця 9.16. Кореспонденція рахунків з операцій, забезпечених переказним векселем

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
Векселедавець ТОВ «Омега»					
1	Відвантажено товар ТОВ «Альфа» (А)	Накладна	36.1/А	70.2	126000
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.2	64.1	21000
3	Отримано товар від ТОВ «Бета» (Б)	Накладна	28.1	63.1/Б	50000
4	Відображено податковий кредит	Податкова накладна	64.1	63.1/Б	10000
5	Видано переказний вексель	Акт на передачу векселя	63.1/Б	62.1, 51.1	60000
6	Здійснено залік заборгованості ТОВ «Альфа» (А) на вартість векселя	Акт звірки розрахунків	62.1	36.1/А	60000
7	Отримано решту суми від ТОВ «Альфа» (А)	Виписка банку	31.1	36.1/А	66000
ТОВ «Альфа» (платник за векселем)					
1	Оприбутковано товар від ТОВ «Омега»(О)	Накладна	28.1	63.1/О	105000
2	Відображено податковий кредит	Податкова накладна	64.1	63.1/О	21000
3	Відвантажено товар ТОВ «Бета»	Накладна	36.1	70.2	72000
4	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.2	64.1	12000
5	Акцептовано переказний вексель ТОВ «Омега»	Акт на одержання векселя	63.1/О	62.1, 51.1	60000
6	Здійснено залік заборгованості ТОВ «Бета» (Б) на вартість векселя	Акт звірки розрахунків	62.1, 51.1/О	36.1/Б	60000
7	Отримано залишок заборгованості від ТОВ «Бета»	Виписка банку	31.1	36.1/Б	12000
6	Перераховано залишок заборгованості ТОВ «Омега»	Виписка банку	63.1/О	31.1	66000
Векселеотримувач «Бета»					
1	Відвантажено товар ТОВ «Омега»	Накладна	36.1/О	70.2	60000
2	Нараховані зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.2	64.1/О	10000
3	Отримано переказний вексель	Вексель	34.1/О, 18.2	36.1/О	60000
4	Передано переказний вексель ТОВ «Омега» в якості оплати ТОВ «Альфа»	Вексель	63.1	34.1/О, 18.2	60000
5	Перераховано залишок заборгованості ТОВ «Альфа»	Виписка банку	63.1	31.1	12000

9.5. Облік зобов'язань з орендних операцій

Основними документами, які регламентують правовідносини, що виникають при оренді, лізингу є Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України «Про лізинг».

Лізинг – це господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів.

Залежно від особливостей здійснення лізингових операцій лізинг може бути двох видів – фінансовий чи оперативний. За формою здійснення лізинг може бути зворотним, пайовим, міжнародним тощо.

Об'єктом лізингу може бути нерухоме і рухоме майно, призначене для використання як основні засоби, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень про передачу його в лізинг.

Не можуть бути предметом лізингу земельні ділянки та інші природні об'єкти, єдині майнові комплекси підприємств та їх відокремлені структурні підрозділи (філії, цехи, дільниці).

Згідно з П(С)БО 14 «Оренда» **оренда** – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- 8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.

Операційна оренда – це оренда інша, ніж фінансова. Зазвичай, активи передаються орендодавцем орендарю в операційну оренду на короткий термін, без права наступного викупу, модернізації, відповідальність і ризик за які й далі несе орендодавець.

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Орендна ставка відсотка – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Згідно з П(С)БО 14 орендар відображає отриманий у фінансовий лізинг об'єкт одночасно і як актив, і як зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю об'єкта або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- 1) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- 2) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

В Плані рахунків передбачено для обліку фінансової оренди використовувати рахунок **53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»**, який згідно Інструкції № 291 має такі субрахунки

53.1 «Зобов'язання з фінансової оренди»;

53.2 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів».

За кредитом рахунку відображається збільшення заборгованості перед орендодавцем за отримані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом – її погашення, списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктами оренди.

Приклад. Орендодавець передає орендарю обладнання вартістю 360 000 грн. (в т.ч. ПДВ – 60 000 грн.). Згідно з умовами договору фінансового лізингу термін оренди становить 3 роки, після якого орендодавцю буде сплачена вся вартість плюс відсотки. Орендна ставка відсотка складає 24 % за рік. Орендні платежі сплачують в кінці кожного року.

Для розрахунку скористаємось формулою, наведеною в додатку до П(С)БО 14, а саме:

$$TBA = A \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right], \quad (9.2)$$

де TBA – теперішня вартість мінімальних платежів (в нашому випадку 360000 грн.)

i – ставка відсотка для зазначеного періоду (24%)

n – кількість періодів (в нашому прикладі 3 роки)

З даної формули потрібно визначити фіксований щорічний платіж, позначений буквою A.

$$A = \frac{TBA \times i}{1 - 1 : (1+i)^n}, \quad (9.3)$$

де $A = 360000 \times 0,24 / 1 - 1 : (1 + 0,24)^3 = 181703$ грн.

За перший рік сума відсотків становить: $360000 \times 0,24 = 86400$ грн.

Сума погашення вартості обладнання буде становити: $181703 - 86400 = 95303$ грн.

За другий рік сума відсотків становитиме: $(360000 - 95303) \times 0,24 = 63527$

Сума погашення вартості обладнання – $181703 - 63527 = 118\ 176$ грн. і т.д. (табл. 9.17).

Таблиця 9.17. Розрахунок орендних платежів з фінансового лізингу

Період	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Фіксовані платежі	Фінансові витрати (відсотки)	Компенсація вартості обладнання (гр. 2 – гр. 3)	
1	2	3	4	5
				360000
1 рік	181703	86400	95303	264697
2 рік	181703	63527	118176	146521
3 рік	181703	35182	146521	0
Всього	545109	185109	360000	

Таблиця 9.18. Кореспонденція рахунків при фінансовому лізингу

№	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
В орендаря					
1	Отримано обладнання від орендодавця	Договір фінансового лізингу, накладна	10.4	53.1	300000
2	Відображено податковий кредит	Податкова накладна	64.1	53.1	60000
3	Нарахована за перший рік компенсація вартості обладнання	Бухгалтерська довідка	53.1	61.1	95303
4	Нараховані відсотки (фінансові витрати) за перший рік	Бухгалтерська довідка	95.2	68.4	86400
5	Погашена заборгованість за компенсацією	Виписка банку	61.1	31.1	95303
6	Погашена заборгованість за відсотками	Виписка банку	68.4	31.1	86400
7	Списані фінансові витрати	Бухгалтерська довідка	79.2	95.2	86400
В орендодавця					
8	Передано обладнання у фінансовий лізинг	Договір фінансового лізингу, накладна	18.1	70.2	360000
9	Нарахований ПДВ	Податкова накладна	70.2	64.1	60000
10	Нараховані відсотки за перший рік за користування обладнанням	Бухгалтерська довідка	37.3	73.2	86400
11	Нарахована компенсація за перший рік за обладнання	Бухгалтерська довідка	37.7	18.1	95303
12	Переведено обладнання у статус необоротних активів та груп вибуття	Накладна, форма ОЗ-1	28.6	10.4	300000
13	Списано вартість активів	Накладна	94.3	28.6	300000
14	Віднесено вартість активів на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	79.2	94.3	300000
15	Віднесено на фінансовий результат суму доходу за перший рік у вигляді відсотків	Бухгалтерська довідка	73.2	79.2	86400
16	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації	Бухгалтерська довідка	70.2	79.2	300000
17	Отримано орендну плату у вигляді компенсації вартості обладнання	Виписка банку	31.1	37.7	95303
18	Отримано орендну плату у вигляді нарахованих відсотків	Виписка банку	31.1	37.3	86400

Об'єкти операційної оренди у орендаря обліковуються на позабалансовому рахунку **01 «Орендовані необоротні активи»** за вартістю, зазначеною в договорі оренди.

Приклад. Підприємство взяло в оренду обладнання терміном на 2 місяці (квітень, травень), вартістю 90000 грн. За умовами договору орендна плата у розмірі 6000 (в т.ч. ПДВ – 1000 грн.) була перерахована наперед (табл. 9.19).

Таблиця 9.19. Кореспонденція рахунків з операційної оренди в орендаря

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Одержано об'єкт необоротних активів в операційну оренду	Договір оренди, накладна	01	–	90000
2	Перераховано орендодавцю орендну плату за 2 місяці	Виписка банку	68.5	31.1	6000
3	Відображено право на податковий кредит в сумі авансу	Податкова накладна	64.1	64.4	1000
4	Віднесено перераховану орендну плату до витрат майбутніх періодів	Бухгалтерська довідка	39	68.5	5000

1	2	3	4	5	6
5	Списано суму податкового кредиту	Бухгалтерська довідка	64.4	68.5	1000
4	Списано орендну плату на поточні витрати квітня	Бухгалтерська довідка	23	39	2500
5	Списано орендну плату на поточні витрати травня	Бухгалтерська довідка	23	39	2500
6	Повернено об'єкт оренди	Накладна	–	01	90000

9.6. Облік зобов'язань за облігаціями

Облігація – цінний папір, що посвідчує внесення його власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбачений умовами розміщення облігацій строк та виплатити доход за облігацією, якщо інше не передбачено умовами розміщення.

Облігація має номінальну вартість, визначену в національній валюті, а якщо це передбачено умовами розміщення облігацій – в іноземній валюті. 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.

У сертифікаті облігації зазначаються назва виду цінного паперу, найменування та місцезнаходження емітента, міжнародний ідентифікаційний номер цінного паперу, номінальна вартість облігації, загальна сума випуску, строк погашення, розмір та строки виплати відсотків (для відсоткової облігації), дата прийняття рішення про розміщення облігацій, серія та номер сертифіката облігації, підпис керівника емітента або іншої уповноваженої особи, засвідчений печаткою емітента. До сертифіката відсоткової облігації на пред'явника додається купон (купонний лист). У купоні (купонному листі) зазначаються серія та номер сертифіката облігації, за якою виплачуються відсотки, найменування і місцезнаходження емітента, строки виплати відсотків. На кожному купоні (купонному листі) зазначається його порядковий номер.

Класифікація облігацій наведена в табл. 9.20.

Таблиця 9.20. Класифікація облігацій

Класифікаційна ознака	Вид облігації	Коротка характеристика
1	2	3
<i>За формою розміщення</i>	Документарні	Виготовляються бланки сертифікатів облігацій, а перехід права власності фіксується у реєстрі власників іменних облігацій
	Бездокументарні	Підтвердженням права власності є обліковий запису зберігача
<i>За формою обороту</i>	Вільне обертання	Пропонуються тільки для відкритого розміщення і власником може стати будь-який учасник
	Закрите обертання	Пропонується тільки для закритого розміщення і покупцями є обмежене коло учасників
<i>За терміном обертання</i>	Короткострокові	Термін погашення до 1 року
	Довгострокові	Термін погашення більше 1 року
<i>За формою випуску</i>	Іменні	Ідентифікація власника відбувається згідно з реєстром, який ведеться незалежними реєстратором або емітентом на підставі ліцензії, із зазначення реквізитів власника
	На пред'явника	Ідентифікація власника відбувається при пред'явленні сертифікату облігації, на якому не зазначено ім'я власника
<i>За формою забезпечення</i>	Незабезпечені	Не гарантується погашення зобов'язання
	Забезпечені	Забезпечені договорами поруки, гарантії, страхування ризиків
<i>За видами</i>	Відсоткові	Передбачена виплата відсоткових доходів
	Цільові	Виконання зобов'язання дозволяється товарами та /або послугами відповідно до вимог, встановлених умовами розміщення
	Дисконтні	Розміщуються за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість. Різниця виплачується власнику облігації під час її погашення і становить доход (дисконт) за облігацією

1	2	3
	З премією	Розміщуються за ціною, що є вищою за номінал, різниця становить премію за облігаціями
За формою погашення	Грошові	Погашення здійснюється виключно грошима
	Інші	Погашення може здійснюватись як грошима, так і іншим майном якщо це передбачене умовами випуску

Облік зобов'язань за довгостроковими облігаціями обліковують на рахунку **52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»**, який відповідно до Інструкції № 291 має такі субрахунки:

52.1 «Зобов'язання за облігаціями»;

52.2 «Премія за випущеними облігаціями»;

52.3 «Дисконт за випущеними облігаціями».

Приклади з розрахунків премії та дисконту за облігаціями та їх відображення в обліку подані у розділі 3 «Облік фінансових інвестицій», а кореспонденція рахунків подана у табл. 9.21.

Таблиця 9.21. Кореспонденція рахунків з обліку зобов'язань за облігаціями

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Продані облігації	Протокол розміщення облігацій, виписка банку	31.1	52.1
2	Відображено премію, одержану при продажу облігацій	Бухгалтерська довідка	31.1	52.2
3	Нараховані відсотки за випущеними облігаціями	Бухгалтерська довідка	95.2	68.4
4	Відображена амортизація премії	Виписка банку	52.2	68.4
5	Виплачені відсотки	Бухгалтерська довідка	68.4	31.1
6	Відображена амортизація наданого дисконту	Бухгалтерська довідка	95.2	52.2
7	Переведено основну суму облігаційної позики зі складу довгострокової в склад поточної заборгованості	Бухгалтерська довідка	52.1	61.1
8	Погашено суму боргу за облігаціями	Виписка банку	61.1	31.1

Інформація про випущені облігації відображається у формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у рядку 1515 «Інші довгострокові зобов'язання» як сальдо субрахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями».

9.7. Облік зобов'язань за податками і обов'язковими платежами

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди.

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом (ПКУ) і є обов'язковими до сплати на усій території України.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Відповідно до ПКУ до **загальнодержавних** належать такі **податки та збори**:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;

Таблиця 9.23. Кореспонденція рахунків стосовно оподаткування ПДВ з відвантаженої продукції

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	20.04. Відвантажено (відпущено) продукцію покупцям	Накладна	36.1	70.1	30000
2	20.04. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	5000
3	30.05. Погашено за терміном зобов'язання з ПДВ за квітень	Виписка банку	64.1	31.1	5000
4	20.06. Погашена заборгованість покупців	Виписка банку	31.1	36.1	30000

Тепер розглянемо ситуації, коли підприємство виступає покупцем продукції і має право на податковий кредит.

Приклад (перша подія – отримання продукції). *ТОВ «Омега» 10 травня отримало сировину на суму 42000 грн. (у т. ч. ПДВ), яку оплатило 30 травня.*

Таблиця 9.24. Кореспонденція рахунків стосовно податкового кредиту при отриманні продукції

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	10.05. Отримано сировину	Накладна	20.1	63.1	35000
2	10.05. На основі податкової накладної відображено податковий кредит	Податкова накладна	64.1	63.1	7000
3	30.05. Погашена заборгованість перед постачальником	Виписка банку	63.1	31.1	42000

Зауважимо, що 7000 грн. буде включено в податкову декларацію за травень у розділ «Податковий кредит» і на його суму буде зменшено податкові зобов'язання з ПДВ. Декларація має бути здана не пізніше 20 червня, а сума зобов'язань з ПДВ погашена не пізніше 30 червня.

Приклад, (перша подія – попередня оплата постачальнику за продукцію). *ТОВ «Омега» 5 липня перерахувало аванс за сировину у розмірі 42000 грн. Вся сума рахунку складає 120000 грн. (в т. ч. ПДВ – 20000 грн.), продукція була отримана 10 серпня і в той же день здійснено остаточну її оплату.*

Таблиця 9.25. Кореспонденція рахунків стосовно обліку ПДВ з перерахованих авансів

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	05.07. Перераховано аванс	Виписка банку	37.1	31.1	42000
2	05.07. Визначено податковий кредит на суму ПДВ з авансу	Податкова накладна	64.1	64.4	7000
3	10.08. Отримано сировину	Накладна	20.1	63.1	100000
4	10.08. Списано суму нарахованого раніше кредиту	Бухгалтерська довідка	64.4	63.1	7000
5	10.08. Визначено податковий кредит на залишок ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	13000
6	10.08. Оплачено залишок заборгованості	Виписка банку	63.1	31.1	78000
7	10.08. Здійснено взаємозалік заборгованостей	Акт звірки розрахунків	63.1	37.1	42000

Відзначимо, що першу податкову накладну підприємство відобразить в розділі «Податковий кредит» в декларації за липень, а другу – в декларації за серпень.

Підприємства крім Декларації з ПДВ зобов'язані подавати Розшифровку у розрізі контрагентів, а також Електронний реєстр виданих та отриманих податкових накладних.

Акцизний податок. Акцизний податок – це вид непрямого податку, що включається в ціну товарів та стягується за індивідуальними ставками при реалізації певного переліку товарів (підакцизних товарів).

Акцизний податок, на відміну від податку на додану вартість, враховує диференційований підхід до регулювання споживання тих чи інших підакцизних товарів.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів.

У Податковому кодексі України встановлені ставки акцизного податку, зміна ставок акцизного податку потребує внесення змін до кодексу.

Об'єктами оподаткування є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до зареєстрованого статутного капіталу, а також своїм працівникам;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави.

На даний час в Україні підакцизними товарами виступають:

- алкогольні напої;
- спирт етиловий;
- тютюнові вироби;
- транспортні засоби;
- пиво солодове;
- бензини, дистилляти, паливо.

Для оподаткування акцизним податком встановлено ставки акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) – гривнях та євро (*специфічні*) та у відсотках до обороту реалізації товару у (продукції) – (*адвалорні*).

Облік розрахунків з бюджетом з акцизного податку ведеться на субрахунку **64.2 «Розрахунки за обов'язковими платежами»**, до якого можна відкрити субрахунок другого порядку 64.2.1. Облік акцизів здійснюється аналогічно обліку ПДВ.

У випадку відвантаження (відпуску) підакцизної продукції:

- Д-т рах.36.1 – К-т рах.70.1 – відвантажено підакцизну продукцію;
- Д-т рах.70.1 – К-т рах.64.1 – нараховано ПДВ;
- Д-т рах.70.1 – К-т рах.64.2.1 – нараховано акцизний податок.

У випадку відвантаження підакцизної продукції на умовах передоплати:

- Д-т рах.31.1 – К-т рах.68.1 – надійшла передоплата за підакцизну продукцію;
- Д-т рах.64.3 – К-т рах.64.1 – ПДВ у сумі передоплати;
- Д-т рах.64.3 – К-т рах.64.2.1 – акцизний податок у сумі передоплати;
- Д-т рах.36.1 – К-т рах.70.1 – відвантажено підакцизну продукцію;
- Д-т рах.70.1 – К-т рах.64.3 – списано нарахований раніше ПДВ;
- Д-т рах.70.1 – К-т рах.64.3 – списано нарахований акцизний податок;
- Д-т рах.68.1 – К-т рах.36.1 – здійснено зарахування заборгованостей.

Податок на прибуток. Платниками податку на прибуток є всі суб'єкти підприємницької діяльності (в тому числі бюджетні та громадські організації), які одержують прибуток від господарської діяльності, нерезиденти, а також філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що зобов'язанні мати окремий банківський рахунок та вести окремий облік результатів діяльності.

Об'єктом оподаткування є величина фінансового результату до оподаткування, визначеного у формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» і відкоригована на величину різниць, які визначені в ПКУ (при нарахуванні амортизації, резервів (забезпечень), при фінансових операціях, від'ємне значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Базова ставка податку на прибуток становить 18%. Однак існують окремі ставки податку на прибуток за іншими операціями, визначеними ПКУ. Наприклад, з доходу, отриманого від проведення лотерей, - 10%, від суми фрахту (6%) та інших операцій.

Податок на прибуток нараховується раз у квартал відповідно до III розділу Податкового кодексу України. Підставою для нарахування податку і здійснення бухгалтерських записів є Декларація про прибуток підприємства. Облік податку на прибуток ведеться відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Для обліку призначений рахунок **98 «Податок на прибуток»**.

При нарахуванні податку на прибуток у бухгалтерському обліку робляться такі записи у разі, якщо суми бухгалтерського і податкового прибутку співпадають:

Д-т рах. 98 – К-т рах. 64.1 – на суму нарахованого податку на прибуток;

Д-т рах 64.1 – К-т рах.31.1 – погашення податкового зобов'язання;

Д-т рах.79.1 – К-т рах 98 – при списанні суми податку на кінцеві фінансові результати.

Однак, здебільшого суми облікового і податкового прибутку не збігаються, що спричиняє виникнення податкових різниць. Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток», внаслідок розбіжностей між величиною облікового і податкового прибутку можуть виникати постійні та тимчасові різниці.

Податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними П(С)БО та доходами і витратами визначеними Податковим кодексом України.

Постійна різниця – це різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає у поточному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

Тимчасова різниця – це різниця в часі, коли період виникнення доходів і витрат у бухгалтерському і податковому обліку не збігаються, проте вона анулюється у наступних звітних періодах.

Приклад. Податок на прибуток підприємства у звітному періоді становить 200000 грн., за даними бухгалтерського обліку – 170000 грн.

1. Відображено податок з облікового прибутку

Д-т рах. 98 – К-т рах.64.1 – 170000 грн.

2. Відображено суму тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню

Д-т рах. 17 – К-т рах. 64.1 – 30000 грн.;

У наступному звітному періоді податок з облікового прибутку становив 250000 грн., а за даними податкових розрахунків – 220000 грн.

3. Відображено податок на підставі декларації про прибуток

Д-т рах. 98 – К-т рах.64.1 – 220000 грн.

4. Відображено суму тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню

Д-т рах. 98 – К-т рах. 17 – 30000 грн.;

Тимчасові різниці, наприклад, можуть виникати у підприємств через невідповідність в оцінці груп основних засобів при переході на новий порядок нарахування їх амортизації після набрання чинності Податкового кодексу. Така різниця має амортизуватися як окремих об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом 3 років.

Складнішою є методика виявлення та обліку постійних податкових різниць. На суму таких різниць має коригуватися податок з облікового прибутку, тобто запис за дебетом рахунку 98 і кредитом рахунку 64.1 на аналітичному рахунку «Податок на прибуток» потрібно здійснювати на суму податку з облікового прибутку разом із постійними податковими різницями. У такому ж порядку відображається податок з прибутку у Звіті про фінансові результати.

Більша частка постійних податкових різниць зумовлена відмінностями в бухгалтерському обліку і Податковому кодексі. Такі різниці наявні й за умови, коли система оподаткування прибутку базується на даних бухгалтерського обліку. У багатьох європейських країнах, де використовується такий порядок, обов'язково проводиться коригування облікових доходів і витрат для визначення бази оподаткування податком на прибуток.

Постійні податкові різниці можуть бути зумовлені кількома чинниками.

1. Наявність різних підходів в оцінці та обліку основних засобів. Існують деякі відмінності щодо визнання та оцінки в бухгалтерському обліку та оподаткуванні основних засобів (зокрема в частині встановлення термінів корисного використання, визначення облікової вартості, віднесення до поточних витрат на ремонт та їх поліпшення).

2. Деякою несумісністю методів оцінки активів і зобов'язань у бухгалтерському обліку і оподаткуванні. В бухгалтерському обліку можна застосовувати інші методи оцінки активів на дату балансу, які є неприйнятними при оподаткуванні: справедливою вартістю, вартістю з урахуванням зменшення корисності, теперішньою вартістю, методом участі в капіталі, чистою реалізаційною

вартістю. Визнаються витратами в бухгалтерському обліку суми створених забезпечень на оплату відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, виконання багатьох гарантійних зобов'язань та інше, тоді як при оподаткуванні резервування таких коштів під майбутні виплати не вважають витратами.

Переоцінка активів, створення резервів має суттєвий вплив на формування доходів, витрат і кінцевих фінансових результатів діяльності підприємства. Це зумовлює відмінності між обліковим і податковим прибутком і необхідність формування та обліку постійних податкових різниць.

3. Наявністю витрат, на які податковим законодавством установлені обмеження. Це стосується витрат подвійного призначення. Прикладом виникнення постійних різниць у цьому разі можуть бути суми перевищення:

- фактичних витрат підприємства на відрядження працівників понад установлені норми (зокрема добових за відрядженнями в межах України у сумі понад 0,1 та за кордон понад 80 євро на добу);
- благодійних внесків неприбутковим організаціям понад норми, встановлені податковим законодавством;
- інші понаднормативні витрати подвійного призначення.

4. Наявністю витрат діяльності, які за податковим законодавством не відносяться до витрат:

- нестачі та втрати від псування цінностей понад установлені норми;
- сплачені штрафи, пені, неустойки;
- окремі послуги нерезидентів з питань консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, роялті;
- фактична собівартість остаточно забракованої продукції;
- інші витрати, які за податковим законодавством не визнаються витратами з метою оподаткування прибутку підприємств.

На сьогоднішній день ставка по податку на прибуток становить 18%.

Інші види податків. Плата на землю введена з метою формування ресурсів для фінансування заходів з раціонального використання і охорони землі, підвищення родючості ґрунтів; відшкодування затрат власників землі і землекористувачів, які пов'язані з веденням господарства на землях гіршої якості; розвитку інфраструктури населених пунктів. Плата за землю надходить на рахунки місцевих бюджетів.

Плата на землю справляється у вигляді земельного податку чи орендної плати і встановлюється залежно від грошової оцінки землі. Власники землі сплачують земельний податок. За земельні ділянки, надані в оренду, стягується орендна плата. Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, яка знаходиться у власності чи використанні (в тому числі й на умовах оренди). Платниками є власники землі і землекористувачі (в тому числі орендарі). Складається бухгалтерський запис:

Д-т рах. 92 – К-т рах. 64.1 – на суму нарахованої плати на землю.

Підприємства сплачують також *екологічний податок*. Вказаний податок розраховується, виходячи з обсягу викидів у навколишнє середовище та відповідних нормативів, встановлених для даного виду забруднення і даної місцевості. Бухгалтерські записи є аналогічними щодо податку на землю.

Підприємства також сплачують *місцеві податки та збори*. Органам місцевого самоврядування надано право самостійно встановлювати і визначати порядок сплати місцевих податків і зборів відповідно до переліку і в межах установлених граничних розмірів ставок. Органи місцевого самоврядування в межах своєї компетенції мають право запроваджувати пільгові податкові ставки, повністю відмінити окремі місцеві податки і збори або звільнити від їх сплати певні категорії платників. Прикладом є податок на нерухоме майно, де місцеві ради самостійно встановлюють умови та ставки сплати податку. Юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня і до 20 лютого подають до державних податкових інспекцій за місцезнаходженням об'єкта / об'єктів оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Податок сплачується авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом. Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та / або нежитлової нерухомості декларація юридичною особою – платником подається протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

9.8. Облік зобов'язань за розрахунками з учасниками

Учасники – це фізичні та юридичні особи, які мають право на частку у зареєстрованому капіталі та претендують на частину прибутку підприємства у формі дивідендів, відсотків.

Дивіденди – це платежі, які здійснюються юридичною особою – емітентом корпоративних прав на користь власника таких корпоративних прав у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Для обліку розрахунків з учасниками використовують рахунок **67 «Розрахунки з учасниками»**, який за Інструкцією № 291 має такі субрахунки:

67.1 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;

67.2 «Розрахунки за іншими виплатами».

Дивіденди виплачуються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати встановлених законодавством податків, інших платежів до бюджету, а також процентів за банківськими кредитами та облігаціями. Причому на виплату дивідендів може бути використано як прибуток звітного періоду (кварталу чи року), так і прибуток, отриманий за результатами діяльності підприємства минулих років і не використаний на інші цілі.

Крім чистого прибутку попереднього періоду і незалежно від його наявності у звітному періоді, дивіденди можуть виплачуватися за рахунок внутрішніх джерел підприємства, якими можуть бути:

- нерозподілений прибуток минулих років;
- резервний капітал, що також формується з прибутку підприємства (для виплати дивідендів за привілейованими акціями, якщо не вистачає прибутку).

Розмір чистого прибутку минулого періоду (кварталу чи року), за підсумками якого можуть виплачуватися дивіденди, та інших власних джерел для виплати дивідендів визначається за даними бухгалтерського обліку.

Чинне законодавство містить заборону на виплату дивідендів за наявності у підприємства заборгованості перед бюджетом щодо податків та інших платежів. Це є першим обмеженням у нарахуванні (оголошенні) та виплаті дивідендів. Акціонерне товариство також не має права оголошувати та виплачувати дивіденди:

- 1) до повної сплати всього зареєстрованого статутного капіталу;
- 2) при зменшенні вартості чистих активів акціонерного товариства до розміру, меншого, ніж розмір статутного і резервного капіталу;
- 3) в інших випадках, встановлених законом.

Дивіденди можуть направлятися як на виплату фізичним та юридичним особам, так і на збільшення зареєстрованого статутного капіталу підприємства у формі реінвестиції.

Під реінвестицією дивідендів до статутного капіталу слід розуміти господарську операцію, яка полягає в тому, що учасники роблять внески до статутного капіталу товариства за рахунок прибутку, отриманого від операційної діяльності та інвестиційних операцій. Таке рішення повинно бути зафіксоване в протоколі зборів учасників.

Якщо підприємство прийняло рішення про виплату дивідендів, то воно повинне нарахувати і внести до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі, визначеному законодавством. На суму авансового внеску, заздалегідь сплаченого підприємством у зв'язку з нарахуванням дивідендів, емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток звітного періоду.

Якщо за результатами звітного періоду сума податкових зобов'язань платника податків має від'ємне значення, то сума авансового внеску, сплаченого протягом такого звітного періоду, збільшує таке від'ємне значення. Якщо ж сума авансового внеску перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента за такий звітний період, різниця переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення податкового зобов'язання подальшого періоду – зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів.

До бюджету авансовий внесок з податку на прибуток необхідно сплатити до виплати дивідендів або одночасно з такою виплатою

У випадку прийняття рішення про виплату дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата не змінює пропорцій участі всіх акціонерів(власників) у статутному капіталі підприємства, авансовий податок на прибуток не нараховується. Фактично така операція є тотожною збільшенню статутного капіталу підприємства за рахунок реінвестиції прибутку.

Не сплачується авансовий податок на прибуток у випадку виплати дивідендів за привілейованими акціями, оскільки така виплата прирівнюється з метою оподаткування до заробітної плати.

Якщо дивіденди виплачуються фізичній особі, то крім авансового внеску з податку на прибуток, емітент корпоративних зобов'язань має ще й нарахувати і утримати податок з доходів фізичних осіб. Податок утримується за рахунок суми дивідендів, тобто одержувачу виплачуються дивіденди за вирахуванням суми податку з доходів.

Податок з доходів утримується за фактом нарахування дивідендів. На суму такого податку поширюються загальні строки сплати до бюджету, а саме:

- податок перераховується до бюджету в момент виплати дивідендів, якщо дивіденди виплачуються в тому місяці, яким датовано протокол про нарахування дивідендів, або не пізніше наступних 30 календарних днів після закінчення такого місяця;
- щодо нарахованих, але не виплачених дивідендів податок має бути перераховано до бюджету протягом 30 календарних днів, наступних після закінчення місяця нарахування дивідендів.

Приклад. Підприємство за результатами звітного року нарахувало дивіденди акціонерам у розмірі 120000 грн., з них 85000 грн. – юридичній особі, 35000 грн. – фізичній особі.

Таблиця 9.26. Кореспонденція рахунків з нарахування дивідендів юридичним та фізичним особам

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Нараховані дивіденди юридичній особі	Протокол зборів учасників	44.3	67.1/Ю	85000
2	Нараховані дивіденди фізичній особі	Протокол зборів учасників	44.3	67.1/Ф	35000
3	Нарахований авансовий внесок з податку на прибуток (120000 x 18 %)	Бухгалтерська довідка	98.1	64.1	21600
4	Утримано податок на доходи з дивідендів, нарахованих фізичній особі (35000 x 5%)	Бухгалтерська довідка	67.1/Ф	64.1	1750
5	Утримано військовий збір (35000 x 1,5%)	Бухгалтерська довідка	67.1/Ф	64.1	525
6	Виплачено дивіденди фізичній особі	Видатковий касовий ордер, Виписка банку	67.1/Ф	30.1, 31.1	32725
7	Перераховано дивіденди юридичній особі	Видатковий касовий ордер, Виписка банку	67.1/Ю	31.1	85000
8	Погашена заборгованість перед бюджетом за операціями з виплати дивідендів	Виписка банку	64.1	31.1	23875

У випадку реінвестування прибутку на збільшення зареєстрованого статутного капіталу складають такі записи (табл. 9.27).

Приклад. Отриманий прибуток у розмірі 80000 грн. спрямовується на збільшення зареєстрованого статутного капіталу підприємства. Частка всіх учасників залишається незмінною.

Таблиця 9.27. Кореспонденція рахунків з реінвестування прибутку до зареєстрованого статутного капіталу

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	Протокол зборів засновників	44.1	44.3	80000
2.	Нараховані дивіденди акціонерам	Бухгалтерська довідка	44.3	67.1	80000
3.	Зареєстровано збільшення статутного капіталу	Протокол зборів засновників, зміни до статуту	46	40.1	80000
4.	Реінвестовані раніше нараховані дивіденди до статутного капіталу	Бухгалтерська довідка	67.1	46	80000

Субрахунок **67.2 «Розрахунки за іншими виплатами»** використовується для відображення зобов'язань за іншими виплатами, зокрема, за користуванням майном, за виплатами частини активів у зв'язку з вибуттям учасника.

Д-т 40.1 – К-т 67.2 – нараховані суми при поверненні учасникам внесків до статутного капіталу у зв'язку з їх виходом із складу засновників;

Д-т 44.3 – К-т 67.2 – те саме щодо нерозподіленого прибутку, що належить учаснику;

Д-т 45.1 – К-т 67.2 – здійснено викуп акцій у акціонерів;

Д-т 67.2 – К-т 30,31 – здійснено виплату належних сум акціонерам.

Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного учасника (засновника)

Загальну схему документообігу з обліку зобов'язань подано на рис. 9.2.

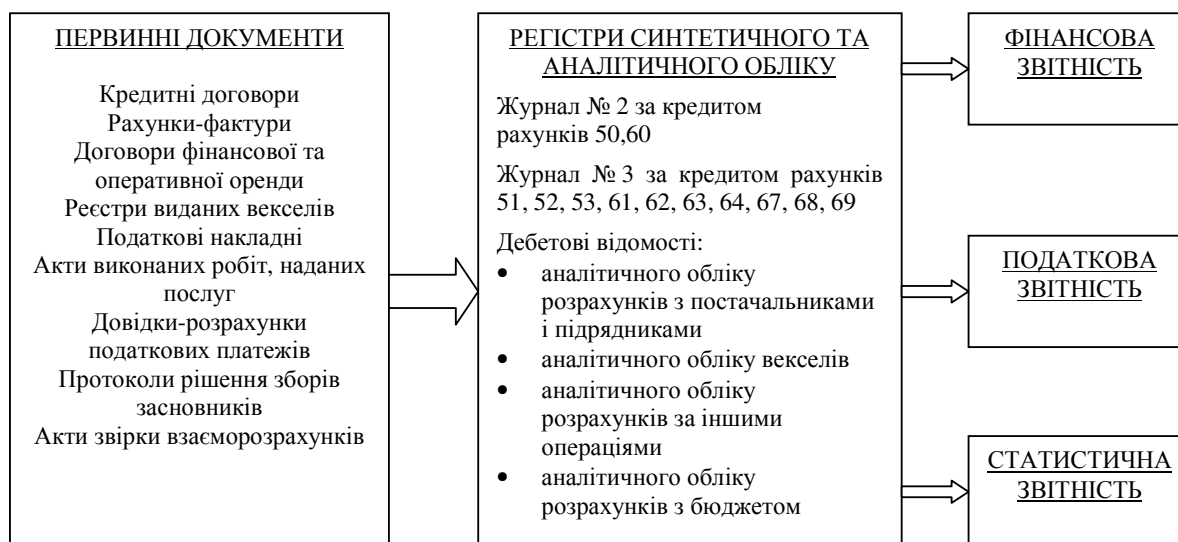


Рис. 9.2. Загальна схема документообігу з обліку зобов'язань

Контрольні запитання

1. Що таке зобов'язання, який порядок їх визнання та оцінки?
2. Наведіть класифікаційні ознаки зобов'язань? В яких облікових стандартах це розкривається?
3. Назвіть інструменти виконання зобов'язань?
4. Що таке позовна давність і які її терміни щодо господарських зобов'язань?
5. Опишіть загальну схему оформлення кредитного договору.
6. Охарактеризуйте види кредитів та особливості їх обліку.
7. Яка процедура отримання кредитів в банку і як вони обліковуються?
8. Які особливості формування зобов'язань перед вітчизняними та зарубіжними контрагентами?
9. Як обліковуються курсові різниці при формуванні зобов'язань за зовнішньоекономічними операціями?
10. Назвіть основні документи та кореспонденцію рахунків при здійсненні вексельних операцій.
11. Що таке забезпечення майбутніх витрат і платежів, як вони обліковуються?
12. Який порядок обліку доходів майбутніх періодів?
13. Охарактеризуйте особливості обліку оперативної оренди?
14. Наведіть порядок розрахунку орендних платежів при фінансовому лізингу?
15. Які є види облігацій та який порядок їх розміщення?
16. Дайте характеристику податкової системи України та визначте основні види податкових платежів і джерела їх формування?
17. У чому полягає сутність податкового зобов'язання та податкового кредиту? Наведіть кореспонденцію рахунків.
18. Які особливості нарахування та обліку ПДВ в умовах попередньої або наступної оплати?
19. Які ви знаєте податкові різниці: їх сутність, види та порядок відображення в обліку?
20. Яка методика обліку зобов'язань за розрахунками з учасниками?

Розділ 10. ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

10.1. Визнання витрат, об'єкти та завдання їх обліку

Порядок відображення витрат у фінансовому обліку регламентується такими нормативними документами:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 18 «Будівельні контракти»;
- П(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- Інструкцією про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291.

Методологічні засади формування інформації про витрати підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Причини зменшення активів та збільшення зобов'язань, що призводять до виникнення витрат наведені у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1. Основні причини виникнення витрат

Причини зменшення активів, що призводять до виникнення витрат	Причини збільшення зобов'язань, що призводять до виникнення витрат
1. Використання активів	1. Нарахування заробітної плати працівникам підприємства
2. Продаж (обмін) активів (крім іноземної валюти)	2. Проведення відрахувань на соціальне страхування
3. Безкоштовна передача активів іншим юридичним чи фізичним особам	3. Виникнення заборгованості перед постачальниками за одержану електроенергію
4. Втрата активів внаслідок нестач, стихійного лиха і т.п.	4. Виникнення заборгованості перед підрядниками та іншими кредиторами за виконані роботи та послуги
5. Зменшення вартості активів у результаті уцінки, зменшення корисності	5. Виникнення заборгованості перед бюджетом за податком на прибуток
6. Списання внаслідок невідповідності встановленим умовам визнання активу	6. Інші причини
7. Інші причини	

Основними критеріями відображення витрат і визнання їх витратами певного періоду (витратами діяльності) є:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу шляхом його вилучення або розподілу власниками);
- можливість їх достовірної оцінки;
- визнання їх одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати із доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнають шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (наприклад, у вигляді амортизаційних відрахувань).

Витрати відображають за певними об'єктами. **Об'єкт витрат** – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. На вибір об'єктів обліку витрат впливають особливості технологічного процесу, технічні параметри продукції, тип виробництва і т. і.

Основними завданнями бухгалтерського обліку витрат є:

- своєчасне, повне і достовірне відображення витрат;
- формування інформації за місцями їх виникнення і періодами визнання;

- розробка та застосування методів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, послуг;
- розподіл витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- точний і правильний розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг;
- забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

При відображенні витрат потрібно дотримуватися таких принципів: повного висвітлення, нарахування, послідовності, превалювання сутності над формою та ін. Вітчизняна методика обліку витрат і доходів націлена на максимально точне визначення результатів поточної діяльності і не достатньо надає уваги приросту вартості активів (капіталізації витрат). Величина основного капіталу є важливим показником, який характеризує фінансовий стан підприємства, що особливо актуально в умовах економічної кризи. Тому необхідно бухгалтерський облік орієнтувати на зменшення поточних витрат і збільшення їх капіталізації.

Інформацію про витрати підприємства за звітний період відображають у формі фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

10.2. Класифікація витрат

Важливим етапом обліку витрат є їх групування за певними класифікаційними ознаками (табл. 10.2).

Таблиця 10.2. Класифікація витрат у бухгалтерському обліку

Класифікаційні ознаки	Види витрат
1	2
1. Види діяльності	1.1. Витрати операційної діяльності (основної та іншої операційної) 1.2. Витрати інших видів діяльності
2. Елементи витрат операційної діяльності	2.1. Матеріальні затрати 2.2. Витрати на оплату праці 2.3. Відрахування на соціальні заходи 2.4. Амортизація 2.5. Інші операційні витрати
3. Місця виникнення витрат в основній діяльності	3.1. Виробництва (цехи) 3.2. Бригади 3.3. Виробничі лінії 3.4. Робочі місця
4. Статті калькуляції	Підприємство визначає самостійно
5. Спосіб включення у собівартість продукції (робіт, послуг)	5.1. Прямі витрати 5.2. Непрямі витрати
6. Відношення до обсягу діяльності	6.1. Змінні витрати 6.2. Постійні (умовно-постійні) витрати
7. Відношення до собівартості продукції (робіт, послуг)	7.1. Витрати, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) 7.2. Витрати періоду
8. Календарні періоди	8.1. Витрати поточного періоду 8.2. Витрати майбутніх періодів

Наведена класифікація витрат необхідна для правильного визначення фінансових результатів підприємства за звітний період. Для посилення контролю за формуванням витрат підприємства можуть використовувати також інші ознаки їх групування. Найважливішими ознаками класифікації витрат у бухгалтерському обліку є їх поділ за видами діяльності (операцій), періодами визнання, економічними елементами.

Витрати кожного виду діяльності – це сукупність витрат на здійснення певних операцій (табл. 10.3).

Таблиця 10.3. Характеристика витрат за видами діяльності (операцій)

Витрати діяльності	Склад витрат
1	2
1. Витрати операційної діяльності, в т.ч.	Витрати основної діяльності та інших видів діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю:
1.1. Витрати основної діяльності	– витрати, пов'язані із виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг (собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг);
1.2. Витрати іншої операційної діяльності	– адміністративні витрати (витрати, пов'язані із організацією і управлінням діяльності підприємства); – витрати на збут; – інші витрати операційної діяльності (витрати внаслідок списання оборотних активів при їх реалізації, знеціненні, втратах та інші витрати)
2. Витрати інших видів діяльності	Фінансові витрати (відсотки за позики, плата за фінансову оренду, сума премії за придбаними і дисконту за проданими цінними паперами до погашення, витрати на емісію (випуск) цінних паперів. Втрати від участі в капіталі (збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі). Інші витрати (витрати, пов'язані із списанням вартості фінансових інвестицій, ліквідованих необоротних активів, втрати від зменшення вартості необоротних активів, інші витрати, які виникають під час діяльності підприємства та не пов'язані з операційною діяльністю)

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Витрати основної діяльності пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративні витрати, витрати на організацію та проведення збуту. До витрат іншої операційної діяльності відносять: витрати на організацію та проведення збуту; витрати на дослідження і розробки; вартість списаних оборотних активів при їх реалізації, знеціненні, втратах; витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, закладів оздоровчого та культурного призначення; інші витрати, які не відносяться до фінансової чи інвестиційної діяльності.

До витрат інших видів діяльності відносять витрати фінансової та інвестиційної діяльності. Діюча облікова система не дає чіткої інформації про витрати за цими видами діяльності, так як витрати фінансової та інвестиційної діяльності обліковують на одних і тих же рахунках, що утруднює відокремлене визначення фінансового результату від кожної з них. Витрати фінансової діяльності пов'язані із залученням фінансових ресурсів зі сторони (випуском і розміщенням акцій та інших цінних паперів, сплатою відсотків, дивідендів, втрати від курсових різниць за монетарними статтями фінансової діяльності в іноземній валюті). До витрат інвестиційної діяльності відносять: втрати у разі зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування при оцінці фінансових інвестицій за методом участі в капіталі; витрати, які пов'язані з ліквідацією, зменшенням корисності необоротних активів, списанням вартості вибулих необоротних активів та фінансових інвестицій; втрати від курсових різниць за перерахунком монетарних статей інвестиційної діяльності в іноземній валюті.

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Перелік елементів витрат операційної діяльності визначений П(С)БО 16 «Витрати» (табл. 10.4).

Таблиця 10.4. Склад економічних елементів витрат операційної діяльності

Найменування економічного елементу	Склад витрат, що включають до економічного елементу
1. Матеріальні затрати	вартість витрачених сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів.
2. Витрати на оплату праці	заробітна плата за тарифами і розцінками, премії та заохочення, матеріальна допомога, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, компенсаційні виплати, інші витрати на оплату праці.
3. Відрахування на соціальні заходи	нарахування єдиного соціального внеску на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.
4. Амортизація	амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
5. Інші операційні витрати	інші витрати операційної діяльності, які не увійшли до вищезазначених елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, податки і збори та інші платежі.

За способом включення до собівартості продукції витрати виробництва поділяються на прямі та непрямі. **Прямі витрати** безпосередньо пов'язані із виробництвом певних видів продукції (робіт, послуг) та включають їх до собівартості окремих видів продукції на підставі первинних документів (витрати матеріалів, заробітна плата виробничих робітників, інші прямі витрати). **Непрямі витрати** пов'язані з виробництвом в цілому (витрати на обслуговування й управління виробництвом). До собівартості окремих видів продукції їх включають шляхом розподілу пропорційно до встановленої бази.

За відношенням до обсягу діяльності (продукції, робіт, послуг) витрати поділяють на змінні та постійні (умовно-постійні).

Змінні витрати змінюються зі зміною обсягу діяльності – витрати матеріалів, заробітна плата робітників, що виготовляють продукцію, інші прямі витрати. **Постійні (умовно-постійні) витрати** залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності – витрати на управління виробництвом та інші загальновиробничі витрати.

За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг):

- витрати, включаються у собівартість продукції (робіт, послуг). Це витрати, пов'язані із виробництвом продукції, виконанням робіт, послуг (виробнича собівартість продукції, робіт, послуг). Вони визнаються витратами того звітного періоду, у якому реалізована продукція (роботи, послуги);
- витрати періоду, які не включаються у собівартість продукції, а списуються на фінансові результати у тому періоді, у якому вони здійснені (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від участі у капіталі, інші витрати).

Витрати у період їх визнання списуються на фінансовий результат.

Витрати, які виникають у звітному періоді, можуть бути *витратами даного звітного періоду* або *витратами майбутніх періодів*. **Витрати майбутніх періодів** – це витрати, які понесені у звітному періоді, але відносяться до наступних облікових періодів. Вони представляють собою інші активи і відображаються у другому розділі активу Балансу (Звіту про фінансовий стан).

10.3. Схеми обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку

Для обліку витрат призначені рахунки бухгалтерського обліку класу **8 «Витрати за елементами» (рахунки 80-85)** та рахунки класу **9 «Витрати діяльності» (рахунки 90-98)**. Ці рахунки є активними, за їх дебетом відображається формування (збільшення) витрат, за кредитом – списання (зменшення) витрат.

Рахунки класу 8 є транзитними. За дебетом цих рахунків відображають виникнення витрат за їх видами, за кредитом – списання витрат за місцями виникнення, видами діяльності. **Рахунки 80-84** призначені для обліку витрат операційної діяльності. Рахунок **85 «Інші затрати»** застосовують для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності підприємства. Цей рахунок ведуть підприємства й організації, які не застосовують рахунки класу 9.

На рахунках класу 9 узагальнюють інформацію про витрати звітного періоду за видами діяльності. У кінці звітного періоду (місяця, кварталу) витрати з цих рахунків списуються на рахунок **79 «Фінансові результати»**. Відповідно до інструкції № 291 рахунки класу **9 «Витрати діяльності»** ведуться усіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності з відкриттям за власним рішенням рахунків класу **8 «Витрати за елементами»**.

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат із використанням рахунків тільки класу **8 «Витрати за елементами»** або у загальному порядку (з використанням рахунків класу **9 «Витрати діяльності»**).

Таким чином, облік витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку може здійснюватися за такими варіантами:

- з використанням рахунків класів 8 і 9;
- з використанням рахунків тільки класу 9;
- з використанням рахунків тільки класу 8.

Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків класів 8 і 9 (рис. 10.1):

1. Відображення витрат на рахунках класу 8 (рахунки 80-84) як зменшення активів і збільшення зобов'язань.
2. Відображення витрат за видами діяльності і місцями виникнення шляхом їх списання з кредиту рахунків класу 8 в дебет: прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) – рахунку 23; витрат на організацію і управління виробництвом у виробничих підрозділах – рахунку 91; інших витрат – рахунків 92-98.
3. Підрахунок загальноновиробничих витрат і списання їх з кредиту рахунку 91 в дебет рахунків: змінних і постійних розподілених – рахунку 23, постійних нерозподілених – рахунку 90.
4. Розрахунок фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції та списання її з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг – в дебет рахунку 90.
5. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції та списання її в дебет рахунку 90 з кредиту рахунку 26.
6. Підрахунок витрат звітного періоду (витрат діяльності) і списання їх в дебет рахунку 79 з кредиту рахунків класу 9.

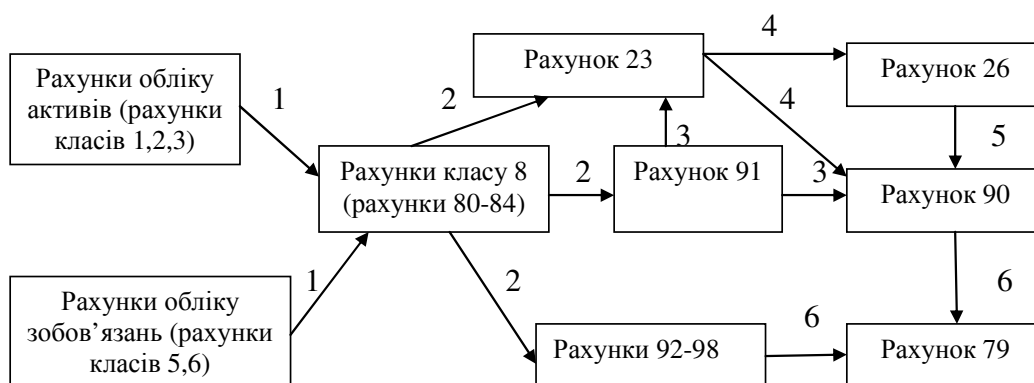


Рис. 10.1. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків класів 8 і 9

Схема обліку витрат із використанням рахунків тільки класу 9 (рис. 10.2):

1. Відображення витрат як зменшення активів і збільшення зобов'язань за місцями їх виникнення і видами діяльності, зокрема: прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) – за дебетом рахунку 23, витрат на організацію і управління виробництвом у виробничому підрозділі – за дебетом рахунку 91, інших витрат – за дебетом рахунків 92-98.
2. Підрахунок загальноновиробничих витрат і списання їх з кредиту рахунку 91 в дебет рахунків: змінних і постійних розподілених – рахунку 23, постійних нерозподілених – рахунку 90.
3. Розрахунок і списання фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг – в дебет рахунку 90.
4. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції і списання її в дебет рахунку 90 з кредиту рахунку 26.
5. Підрахунок витрат діяльності і списання їх в дебет рахунку 79 з кредиту рахунків класу 9.

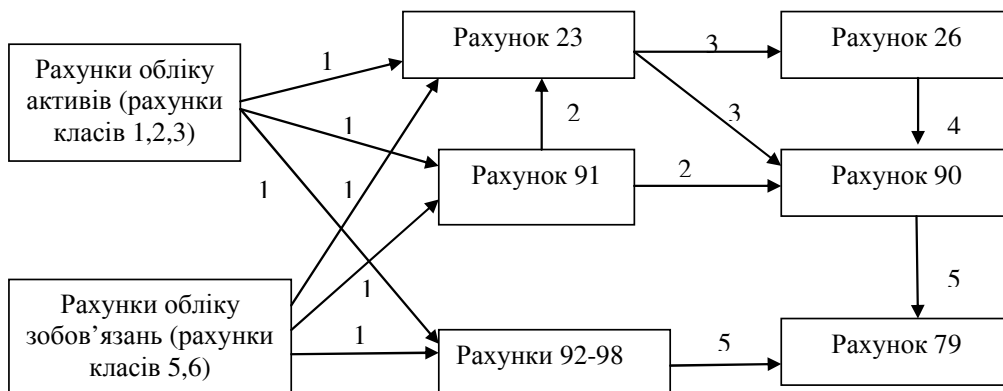


Рис. 10.2. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків тільки класу 9

Облік формування витрат підприємства з використанням рахунків тільки класу 8 здійснюється за такою схемою (рис. 10.3):

1. Відображення витрат як зменшення активів і збільшення зобов'язань в розрізі економічних елементів на рахунках класу 8 (рахунки 80-85).
2. Списання витрат з рахунків класу 8: витрат основної діяльності з кредиту рахунків 80-84 в дебет рахунку 23, витрат інших видів діяльності з кредиту рахунків 80-85 в дебет рахунку 79.
3. Розрахунок фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції і списання її з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг – в дебет рахунку 79.
4. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції і списання її в дебет рахунку 79 з кредиту рахунку 26.

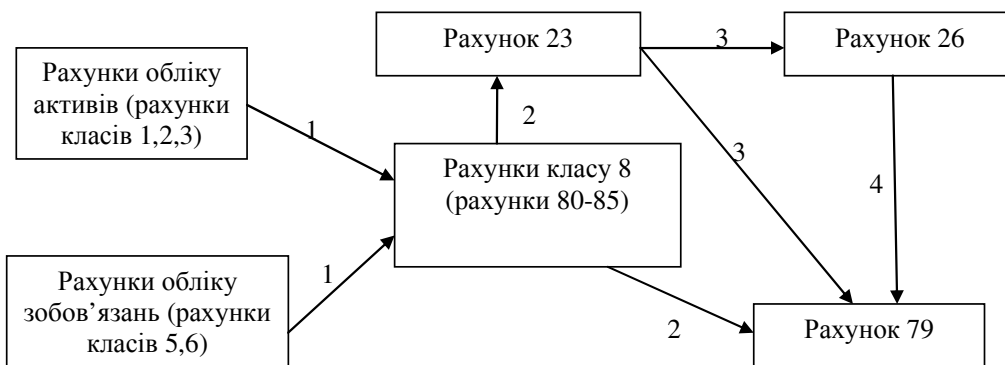


Рис. 10.3. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків тільки класу 8

На вибір схеми обліку витрат підприємства впливає обсяг і характер його діяльності, спосіб обробки облікової інформації.

Для відображення витрат *при журнальній формі обліку* призначені журнал № 5 і № 5А (при використанні рахунків класу 8), *при журнально-ордерній* – журнал-ордер № 10, № 10/1 *при автоматизованій* – витрати відображають у відповідних електронних регістрах.

10.4. Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)

10.4.1. Склад витрат, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг)

Вироблена продукція, а також інші запаси, які виготовлені власними силами (напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво та ін.), виконані роботи та послуги у фінансовому обліку оцінюють за виробничою собівартістю.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають такі витрати (рис. 10.4):

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

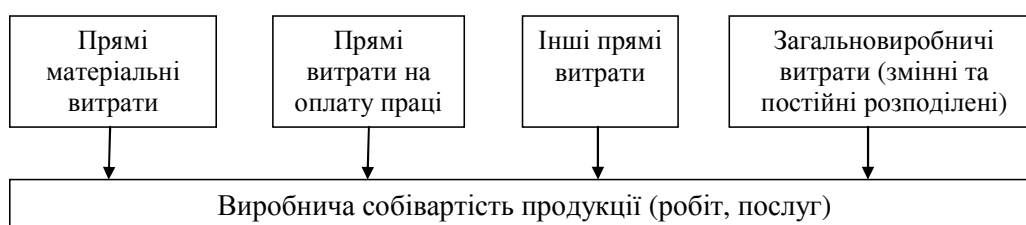


Рис. 10.4. Склад витрат, які включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

До *прямих матеріальних витрат* відносять: вартість витрачених на виробництво сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо списані на конкретний об'єкт витрат.

До складу *прямих витрат на оплату праці* включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу *інших прямих витрат* включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація необоротних активів, втрати від браку та інші.

До складу *загальновиробничих витрат*, які включають у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), відносять витрати на обслуговування виробничого процесу, величина яких залежить від обсягу діяльності, а також інші загальновиробничі витрати, які розподіляють між об'єктами витрат.

Для визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) виробничі витрати групують за статтями калькуляції. Основними статтями калькуляції для розрахунку виробничої собівартості продукції у фінансовому обліку є:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих робітників;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Підприємства встановлюють свою номенклатуру статей калькуляції з урахуванням особливостей технології та організації виробництва, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції. Вони можуть бути більш укрупненими шляхом об'єднання кількох статей в одну, або більш деталізованими при виділенні з однієї статті декількох позицій.

Для обліку витрат на виробництво призначений рахунок **23 «Виробництво»**. Рахунок є активним, калькуляційним. На ньому визначають собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, послуг. За дебетом рахунку відображають формування (збільшення) витрат на виробництво. При чому прямі витрати на виробництво безпосередньо відображають за дебетом рахунку 23, а непрямі (загальновиробничі) витрати спочатку збирають на збірно-розподільчому рахунку (рахунок 91) і після розподілу списують на дебет рахунку 23. За кредитом рахунку 23 відображають собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг), собівартість остаточного браку, вартість одержаних у процесі виробництва зворотних відходів, нестачі незавершеного виробництва та інші списання, на які зменшуються витрати і собівартість випущеної продукції. Сальдо (залишок) на рахунку 23 відображає собівартість незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду.

Рахунок 23 використовують для обліку витрат і розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) у промислових, сільськогосподарських, будівельних, проектних, геологічних, науково-дослідних підприємствах та організаціях, підприємствах транспорту та зв'язку, громадського харчування, дорожніх господарствах, підприємствах, які здійснюють постачання, транспортування теплової енергії, централізоване водопостачання, водовідведення та інших. До рахунку 23 відкривають субрахунки за видами виробництв.

За призначенням виробництва поділяють на основні, допоміжні (підсобні), обслуговуючі.

До *основного виробництва* відносять виробничі підрозділи, цехи, дільниці з виготовлення продукції, виконання робіт і послуг, які є метою організації даного виробництва. У цехах і підрозділах основного виробництва виготовляють вироби, деталі, вузли, здійснюють їх збирання, комплектацію, перевірку якості та інші технологічні операції залежно від типу й технології виготовлення продукції.

Допоміжні виробництва – це підрозділи підприємства, метою діяльності яких є надання послуг підрозділам основного виробництва. До них, зокрема, відносяться ремонтні, транспортні, інструментальні, електро- і паросилові цехи та ін.

Обслуговуючі господарства призначені для обслуговування колективів працівників підприємства (відомче житло, заклади харчування, лікування та оздоровлення, спортивні та дитячі дошкільні заклади, інші об'єкти соціально-культурного призначення).

Аналітичний облік витрат на виробництво ведуть за виробничими підрозділами (цехами), видами продукції (робіт, послуг) і статтями витрат.

10.4.2. Облік прямих матеріальних витрат

Прямі матеріальні витрати – це вартість матеріальних цінностей, які використані на виробництво певних видів продукції, виконання робіт, послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат. До них відносять: витрати сировини; основних та допоміжних матеріалів; спеціальних пристроїв та пристосувань, що обліковують в складі малоцінних та швидкозношуваних предметів; палива та електроенергії, які використані на технологічні цілі (рис. 10.5).

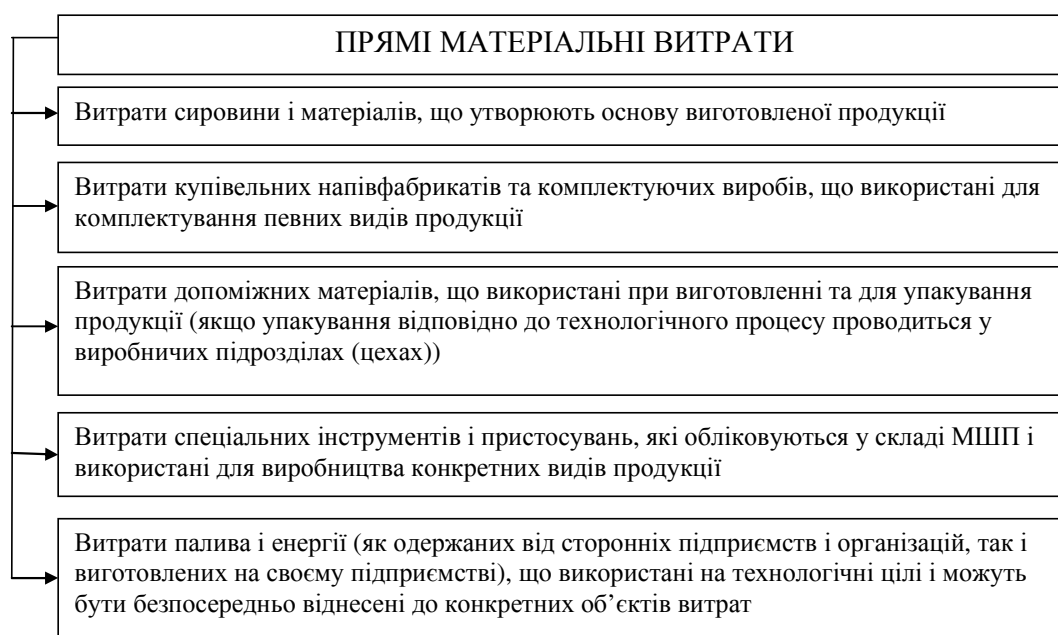


Рис. 10.5. Склад прямих матеріальних витрат

Підставою для відображення матеріальних витрат є *Звіти виробничих підрозділів про використання матеріалів* (матеріальні звіти, виробничі звіти), які представляють собою баланс руху сировини і матеріалів у виробництві (табл. 10.5).

Таблиця 10.5. Основні показники Звіту про використання матеріалів у виробництві

Показники	Джерела даних
1. Залишок матеріалів у виробничому підрозділі на початок звітнього періоду	Звіти про використання матеріалів за попередній період (залишок на кінець періоду).
2. Одержано зі складу за звітний період	Документи на відпуск матеріальних цінностей зі складу (лімітно-забірні карти, накладні-вимоги, акти-вимоги)
3. Витрачено за звітний період на виробництво, в т. ч.: – за нормами – відхилення від норм	Документи з обліку використання матеріалів (карта розкрою, листок розкрою, цехова лімітна карта, маршрутний лист, комплектувальна відомість)
4. Залишок матеріалів у виробничому підрозділі на кінець звітнього періоду	Дані інвентаризації, одержані у результаті розрахунків, документи з обліку використання матеріалів

Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо та інші матеріальні цінності формують, виходячи із ціни їх придбання і транспортно-заготівельних витрат.

Оцінка використаних у виробництві матеріальних цінностей здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (FIFO);
- нормативних затрат.

Витрати матеріальних цінностей, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об'єкту обліку витрат, включають у собівартість продукції (робіт, послуг) *прямим способом* на основі первинних документів. При виробництві з одного виду сировини (матеріалів) в одному технологічному процесі двох і більше видів продукції матеріальні витрати відносять на собівартість окремих видів продукції *шляхом розподілу*. **Розподіл витрат** сировини і основних матеріалів між різними видами продукції може здійснюватися **пропорційно до:**

- *нормативного витрачання на фактичний випуск продукції;*
- *умовного витрачання, визначеного на основі розроблених коефіцієнтів.*

Найточнішим є розподіл матеріальних витрат до нормативного витрачання, визначеного на основі технічно обґрунтованих норм витрат. Цей метод застосовують у машинобудуванні, швейному, вуттєвому, хімічному та інших виробництвах.

Приклад. За звітний період витрачено на виробництво двох видів продукції 1500 од. матеріалів. Норма витрачання на одиницю продукції:

виріб А – 10 од.; виріб Б – 12 од.

Кількість випущеної продукції:

виріб А – 40 шт.; виріб Б – 50 шт.

Запаси при вибутті оцінюються за методом FIFO.

Дані про рух матеріалів:

Показники	Кількість запасів, од.	Собівартість одиниці запасів, грн.	Сума, грн.
1. Залишок на початок місяця	500	30,00	15000,00
2. Надійшло за місяць: всього, в т.ч.	2070	X	68700,00
партія І	1250	32,00	40000,00
партія ІІ	820	35,00	28700,00
3. Витрачено за місяць: всього, в т.ч.	1500	X	47000,00
із залишку на початок місяця	500	30,00	15000,00
із партії І	1000	32,00	35000,00
4. Залишок на кінець місяця, всього, в т.ч. із партії І	1070	X	36700,00
із партії ІІ	250	32,00	8000,00
	820	35,00	28700,00

Розподіл матеріальних витрат між видами продукції пропорційно **до нормативного витрачання**

Види продукції	Норма витрачання, од.	Кількість продукції, шт.	Нормативне витрачання, од.	Коефіцієнт розподілу	Фактичне витрачання, грн.
А	10	40	400	(47000 / 1000)	18800,00
Б	12	50	600		28200,00
Всього	x	x	1000	47,0	47000,00

При використанні спеціальних коефіцієнтів розподіл здійснюється шляхом присвоєння одному з виробів коефіцієнта рівному одиниці, а іншим – вище або нижче одиниці. Встановлені коефіцієнти характеризують корисність різних видів продукції, які виготовляють з одного виду сировини (матеріалів). Такий спосіб розподілу матеріальних витрат використовується при виробництві молочних і м'ясних виробів, у металургійному виробництві та ін.

Приклад. За звітний період витраченого 1 200 од. матеріалів для виробництва трьох видів продукції.

Кількість виробленої продукції:

виріб А – 800 шт.; виріб Б – 500 шт.; виріб В – 200 шт.

Коефіцієнт корисності окремих видів продукції:

виріб А – 0,8; виріб Б – 1; виріб В – 1,2.

На підприємстві вибулі запаси оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Дані про використані матеріали

Кількість використаних запасів, од.	Собівартість одиниці запасів, грн.	Сума, грн.
200	8,50	1700,00
350	9,00	150,00
400	9,20	3680,00
950	х	8530,00

Розподіл матеріальних витрат пропорційно до умовного випуску продукції

Види продукції	Кількість випущеної продукції, шт.	Коефіцієнт	Умовний випуск з урахуванням коефіцієнту, шт.	Витрати на одиницю умовного випуску, грн.	Собівартість витрачених матеріалів, грн.
А	800	0,8	640	(8530 / 1380)	3955,20
Б	500	1	500		3090,00
В	200	1,2	240		1484,80
всього		х	1380	6,18	8530,00

Допоміжні матеріали включають у собівартість окремих видів продукції прямим способом або способом розподілу, який може здійснюватися пропорційно до витрат основних матеріалів або нормативного витрачання.

Відпуск купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів зі складу у виробничі підрозділи здійснюють відповідно до виробничої програми з урахуванням ступеня їх застосування у вузлах і кінцевій продукції. Видачу напівфабрикатів на робочі місця оформляють специфікацією або комплектувальною відомістю. Після виконання операцій у цих документах підраховують витрати купівельних напівфабрикатів (комплектуючих виробів) за нормою на фактичну кількість виготовленої продукції і відхилення від норм. Їх вартість безпосередньо включають до собівартості окремих виробів і замовлень або розподіляють пропорційно до нормативних витрат.

Витрати палива й енергії на технологічні цілі визначають на підставі показників контрольно-вимірних приладів або встановлених норм витрат на виробництво продукції.

Матеріальні витрати зменшуються на вартість відходів. Відходи виробництва поділяються на зворотні і безповоротні **Зворотні відходи** можна використати для виготовлення продукції на своєму підприємстві або реалізувати покупцям. Облік відходів ведуть на основі накладних, дані з яких переносять у накопичувальну відомість обліку відходів.

Зворотні відходи можуть оцінюватися:

- за ціною вихідного матеріалу;
- за зниженою ціною вихідного матеріалу;
- за ціною можливої реалізації.

Безповоротні відходи відображають лише у кількісному виразі. Їх величину визначають розрахунковим шляхом на основі балансу руху сировини (матеріалів) у виробництві. Якщо облік відходів за конкретними видами продукції не можливий, то їх розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до нормативної величини.

Таблиця 10.6. Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат

№ п/п	Зміст господарських операцій	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1.	Використані на виробництво продукції сировина і матеріали	80.1 23	20.1 80.1	23	20.1

1	2	3	4	5	6
2.	Використані на виробництво продукції купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	80.2 23	20.2 80.2	23	20.2
3.	Використані на технологічні потреби паливо і енергія: власного виробництва	80.3 23	23 80.3	23	23
	покупні	80.3 23	63 80.3	23	63
4.	Використані тарні матеріали для упакування продукції в цехах	80.4 23	20.4 80.4	23	204
5.	Оприбутковано відходи виробництва (зворотні)	20 80.1	80.1 23	20	23
6.	Відображено різницю між вартістю переданих зі складу і використаних у виробництві запасів за звітний період (запис методом «червоного сторно»)	80.1 23	20.1 80.1	23	20.1

Списання витрачених запасів на рахунках синтетичного й аналітичного обліку витрат відображають у Відомості розподілу матеріалів (розробна таблиця № 1) за виробничими підрозділами, рахунками і статтями витрат.

Для контролю за використанням виробничих запасів та виявлення відхилень від норм застосовують такі методи: сигнального документування, розкрою за партіями, інвентарний метод.

Метод сигнального документування застосовують для виявлення відхилень, що виникли через заміну одного виду матеріалів іншим, а також внаслідок наднормативного відпуску матеріалів. Заміна і наднормативний відпуск виробничих запасів зі складу у виробництво оформляють сигнальними документами (актами-вимогами) і проводять з дозволу керівника, або уповноваженого на те працівника підприємства.

Метод розкрою за партіями передбачає виявлення відхилень від норм за кожною партією матеріалу при його розкрої (листів металу, кусків шкіри, тканини). На кожную партію матеріалу, що розкроюють, складають карту (листок) розкрою, у якій вказують завдання і результат розкрою. Метод розкрою за партіями дає можливість виявити відхилення від норм у процесі використання матеріалів і списувати витрачені матеріали за їх призначенням (прямим способом). Дані із карт розкрою накопичують у відомостях аналітичного обліку витрат матеріалів.

У разі неможливості застосування методу розкрою за партіями використовують *інвентарний метод контролю* за використанням матеріалів у виробництві. У кінці зміни, п'ятиденки, декади або місяця у розрізі окремих виконавців, бригад або цеху в цілому проводять інвентаризацію залишків невикористаних матеріалів за їх видами і розраховують фактичне витрачання матеріалів. Шляхом порівняння фактичного витрачання матеріалів з нормативним визначають відхилення від норм.

$$MB = MZn + M - MZk,$$

де MB – матеріали, використані у звітному періоді;

MZn – матеріали у залишку на початок звітного періоду (за даними попередньої інвентаризації);

M – матеріали, одержані зі складу (за даними первинних документів);

MZk – матеріали у залишку на кінець звітного періоду (за даними проведеної інвентаризації).

Метод сигнального документування дає можливість здійснювати контроль за використанням матеріалів на етапі їх руху зі складу у виробничий підрозділ, а метод розкрою за партіями та інвентарний метод – при використанні матеріалів у процесі виробництва (рис. 10.6). Поєднання методу сигнального документування з методом розкрою за партіями та інвентарним методом забезпечує контроль використання матеріалів на всіх етапах їх руху у виробничому процесі.



Рис. 10.6. Використання методів контролю використання матеріалів на етапах їх руху у виробничому процесі

10.4.3. Облік прямих витрат на оплату праці

До **прямих витрат на оплату праці** включаються основну і додаткову заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг. *Основну заробітну плату* робітників-відрядників включають до складу прямих витрат виробництва на підставі первинних документів з обліку виробітку (нарядів, рапортів, маршрутних листів) і безпосередньо відноситься до собівартості відповідних видів продукції або замовлень. Основну заробітну плату робітників-погодинників, нараховану за тарифними ставками за відпрацьований час, при неможливості прямого віднесення до собівартості окремих видів продукції, розподіляють між видами продукції пропорційно до витрат, які визначають, виходячи із обсягу виробництва і кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції.

Додаткову заробітну плату робітників, зайнятих виробництвом певного виду продукції (робіт, послуг), безпосередньо включають до собівартості даного виду продукції. Додаткову заробітну плату робітників, пряме відношення якої до окремих видів продукції встановити не можливо, включають до собівартості продукції шляхом розподілу. *Розподіл може здійснюватися пропорційно до:*

- основної заробітної плати (премії за виконання і перевиконання норм виробітку та ін.);
- кошторисних ставок цих витрат (доплати за роботи в нічний і надурочний час, за бригадирство та ін.);
- суми основної та додаткової заробітної плати (резерв на оплату відпусток, забезпечення на матеріальне заохочення).

Таблиця 10.7. Кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат на оплату праці

№ п/п	Зміст господарських операцій	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам, зайнятим виробництвом продукції	23 81.1	81.1 66	23	66
2.	Створено забезпечення для виплати матеріального заохочення	23 81.2	81.2 47.7	23	47.7
3.	Створено резерв для оплати відпусток робітникам, зайнятим виробництвом продукції	23 81.4	81.4 47.1	23	47.1

Деякі види додаткової заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом продукції, обліковують у складі загальноновиробничих витрат (оплата простоїв та ін.).

Розподіл і віднесення витрат на оплату праці на рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат за видами продукції та за статтями витрат здійснюють у Відомості розподілу заробітної плати (розробній таблиці № 1).

10.4.4. Облік інших прямих витрат

До складу **інших прямих витрат** включають всі інші витрати на виробництво продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат. До них, в першу чергу, відносять відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (соціальні заходи) робітників, зайнятих у виробництві.

Суму відрахувань на соціальне страхування визначають за встановленим законодавством єдиним соціальним внеском на основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати виробничих робітників. Між окремими об'єктами витрат сума відрахувань розподіляють пропорційно до нарахованої основної та додаткової заробітної плати робітників.

Таблиця 10.8. Кореспонденція рахунків з обліку інших прямих витрат на виробництво

№ п/п	Зміст операцій	Підстава (документ)	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
			Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7
1.	Проведені відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від заробітної плати виробничих робітників	Відомість розподілу заробітної плати (розробна таблиця № 1)	82 23	65 82	23	65

1	2	3	4	5	6	7
2.	Нарахована амортизація інструментів, пристосувань цільового і спеціального призначення	Відомість нарахування амортизації (розробна таблиця №8)	83 23	13 83	23	13
3.	Нарахована плата за оренду земельних і майнових паїв	Бух. довідка, складена на основі Акту приймання виконаних робіт	84 23	68.5, 37.1 84	23	68.5, 37.1
4.	Списані витрати на підготовку і освоєння виробництва	Бухгалтерська довідка	23	39	23	39

До інших прямих витрат відносять амортизацію інструментів, пристосувань цільового і спеціального призначення, які обліковують в складі необоротних активів. В окремих галузях промисловості, де амортизаційні відрахування виробничого обладнання становлять значну питому вагу у загальній сумі витрат на виробництво, виділяють окрему статтю калькуляції «Амортизація» (добувні галузі промисловості, чорна металургія та ін.). Амортизацію, нараховану за виробничими ставками, прямо відносять на конкретні об'єкти витрат, а за неможливості прямого віднесення – розподіляють між окремими видами продукції на основі кошторисних ставок.

До прямих витрат на виробництво продукції відносять витрати на підготовку і освоєння нових видів продукції, які обліковують на рахунку **39 «Витрати майбутніх періодів»**. З моменту масового виробництва продукції зібрані витрати списують на основне виробництво виходячи із кількості періодів списання, або на основі кошторисних ставок. На рахунку 23 ці витрати відображають за окремою статтею калькуляції «Витрати на підготовку та освоєння виробництва».

10.4.5. Облік і розподіл загальновиробничих витрат

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включають:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу дільниць, цехів);
2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, 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, поліпшення якості продукції, підвищення 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 (внутрізаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до виробничих підрозділів і готової продукції з цехів на склади; нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо).

За складом загальновиробничі витрати можна поділити на три групи (рис. 10.7).

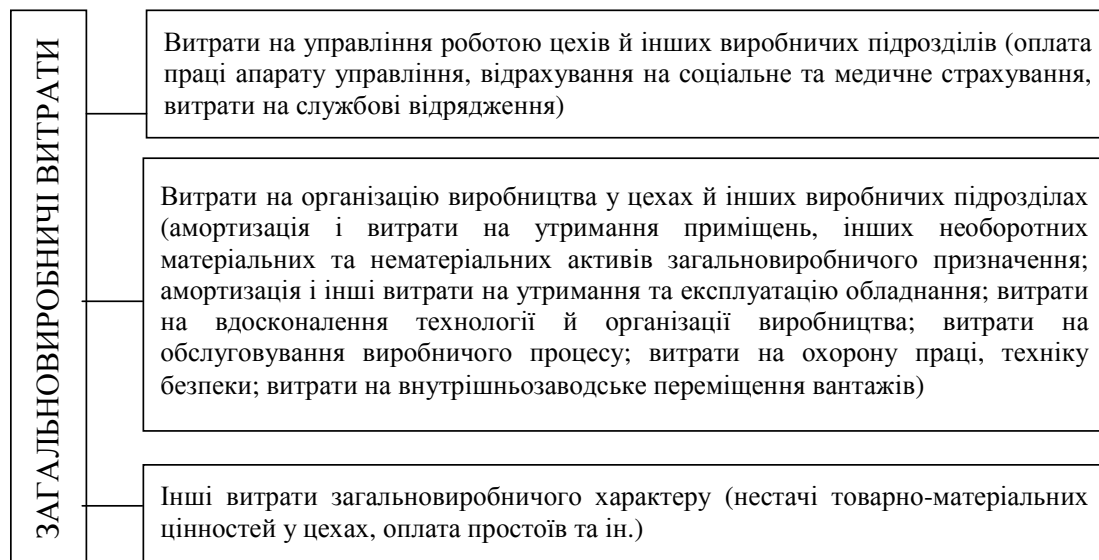


Рис. 10.7. Класифікація загальновиробничих витрат за їх складом

За економічним змістом загальновиробничі витрати поділяють на:

- витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання (в т. ч. внутрішньоцехового транспорту);
- інші загальновиробничі витрати.

Відповідно до класифікації загальновиробничих витрат за економічним змістом підприємства можуть окремо вести їх аналітичний облік і установлювати статті калькуляції.

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством самостійно. **До змінних загальновиробничих витрат** належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва (зокрема, витрати на утримання і експлуатацію обладнання (крім амортизації) витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів та ін.). Змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. **До постійних загальновиробничих витрат** відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при змінні обсягу діяльності. **Постійні загальновиробничі витрати** за порядком списання поділяють на *розподілені і нерозподілені* (рис. 10.8).

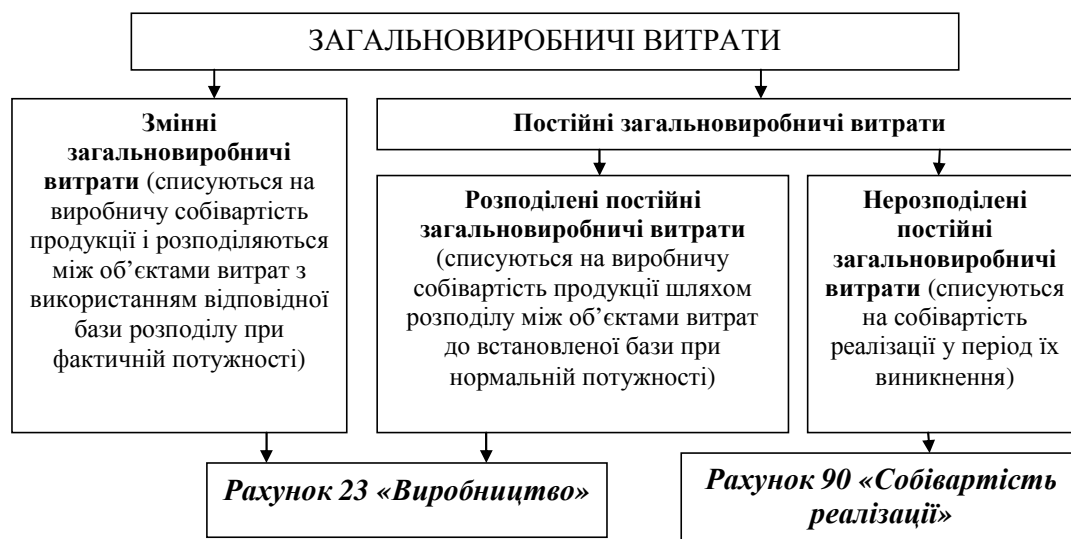


Рис. 10.8. Порядок списання загальновиробничих витрат

Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при

нормальній потужності. *Нормальна потужність* – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат. *Обсяг виробництва продукції за місяць за звичайних умов роботи (нормальна виробнича потужність) становить 4000 од. продукції. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю складають 28000 грн., з них сума змінних витрат – 16000 грн., сума постійних витрат – 12000 грн.*

Фактичний обсяг виробництва склав:

січень місяць – 3200 од. прод.; лютий місяць – 4200 од. прод.

Фактична сума загальновиробничих витрат:

– січень місяць – 24000 грн., з них: сума змінних витрат – 14000 грн.; сума постійних витрат – 10000 грн.

– лютий місяць – 29000 грн., з них: сума змінних витрат – 18000 грн.; сума постійних витрат – 11000 грн.

Розподіл загальновиробничих витрат

№ п/п	Показники	Всього	На одиницю бази розподілу	Включення загальновиробничих витрат до	
				Виробничої собівартості продукції (рах. 23)	Собівартості реалізованої продукції (рах. 90)
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю	4000			
2.	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн., з них:	28 000			
2.1	змінні	16 000	4 (16 000:4 000)		
2.2	постійні	12 000	3 (12 000:4 000)		
3.	База розподілу за фактичною потужністю, шт.				
	січень місяць	3 200			
	лютий місяць	4 200			
4.	Фактичні загальновиробничі витрати за січень місяць, грн., з них:	24 000			
4.1	змінні	14 000		14 000	X
4.2	постійні – усього, в т.ч.	10 000		X	X
4.2.1	постійні розподілені (3x 3 200)	9 600		9 600	X
4.2.2	постійні нерозподілені (10 000 – 9 600)	400		X	400
5.	Фактичні загальновиробничі витрати за лютий місяць, грн., з них:	29 000			
5.1	змінні	18 000		18 000	
5.2	постійні – усього, в т.ч.	11 000	X	X	X
5.2.1	постійні розподілені (3x 4 200) *	11 000		11 000	X
5.2.2	постійні нерозподілені	0	X	X	0

* За розрахунком сума постійних розподілених загальновиробничих витрат становить 12600 (3 x 4200), однак вона не може перевищувати фактичної величини цих витрат (11000).

У зв'язку з недосягненням нормальної виробничої потужності у січні місяці на 800 одиниць продукції (3200 – 4000) фактичні постійні накладні витрати перевищили норму, яка становить 9600 грн. (3 грн. x 3200) на 400 грн. Наднормативні витрати віднесено на собівартість реалізованої продукції. У лютому місяці фактичний випуск продукції перевищив нормальну потужність на 200 одиниць продукції (4200 – 4000), тому всі постійні витрати підлягають включенню до виробничої собівартості.

Для обліку загально виробничих витрат призначений рахунок **91 «Загально виробничі витрати»**. За дебетом рахунку відображають формування (збільшення) загально виробничих витрат, за кредитом – їх списання (табл. 10.9).

Таблиця 10.9. Кореспонденція рахунків з обліку загально виробничих витрат

№ п/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
			Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7
1.	Нарахована заробітна плата начальнику цеху, майстрам, бригадирам та іншому персоналу управління цехом, робітникам, які обслуговують обладнання, іншому загально виробничому персоналу	Розрахункова відомість (відомість розподілу зарплати)	81 91	66 81	91	66
2.	Проведені відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від нарахованої заробітної плати	Відомість розподілу зарплати	82 91	65 82	91	65
3.	Створений резерв для оплати відпусток загально виробничому персоналу	Відомість розподілу зарплати	81 91	47.1 81	91	47.1
4.	Створене забезпечення для виплати коштів на матеріальне забезпечення	Бухгалтерська довідка (відомість розподілу зарплати)	81 91	47.7 81	91	47.7
5.	Використані матеріали для загально виробничих потреб	Накладні-вимоги та інші документи (відомість розподілу матеріалів)	80 91	20 80	91	20
6.	Нарахована амортизація обладнання, будівель, інших основних засобів і нематеріальних активів загально виробничого призначення	Відомість нарахування амортизації	83 91	13 83	91	13
7.	Нарахована оплата за операційну оренду необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту приймання виконаних робіт	84 91	68.5 84	91	68.5
8.	Списана вартість електро- і силової енергії, одержаної від постачальників, яка використана для загально виробничих потреб	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту про обсяги спожитої електроенергії	84 91	63 84	91	63
9.	Прийнятий до оплати рахунок підрядника за виконані роботи з ремонту основних засобів загально виробничого призначення і за надання інших послуг загально виробничого характеру	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту приймання виконаних робіт	84 91	63 84	91	63
10.	Списані витрати з ремонту обладнання та інших основних засобів загально виробничого призначення, який проводив цех допоміжного виробництва	Відомість розподілу витрат допоміжних виробництв	84 91	23 84	91	23
11.	Відображена нестача незавершеного виробництва	Бухгалтерська довідка (на основі акту про результати інвентаризації)	84 91	23 84	91	23
12.	Списані змінні і розподілені постійні загально виробничі витрати	Розрахунок	23	91	23	91
13.	Списані нерозподілені постійні загально виробничі витрати	Розрахунок	90	91	90	91

Аналітичний облік загально виробничих витрат ведуть за виробництвами (цехами) у розрізі статей витрат.

10.4.6. Облік втрат від браку

Браком у виробництві вважають продукцію (напівфабрикати, роботи), яка за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і не може бути використана за своїм прямим призначенням або може бути використана тільки після додаткових витрат на виправлення.

В обліку *брак класифікують* за місцями виявлення, характером дефектів, причинами і винуватцями виникнення, порядком списання (рис. 10.9).



Рис. 10.9. Класифікація браку виробництва

Первинним документом для обліку браку є *акт про брак*, де вказується місце його виникнення, причина, винуватці, собівартість остаточного браку і витрати на виправлення браку. В кінці місяця акти групують за видами продукції, причинами їх виявлення і складають накопичувальну відомість. *Відмітку про брак* роблять у документах з обліку виробітку (нарядах, рапортах, маршрутних листах). Якщо виявлений брак повертають на доопрацювання робітникам, який його допустив і при цьому не потрібні додаткові матеріали, то на такий брак ніякі документи не складають. При виправленні дефектів іншим робітником виписують відповідний документ на виконання роботи (наряд на виправлення браку, листок на доплату). Відпуск матеріалів для виправлення браку оформляють актом-вимогою. При виявленні браку з вини постачальника на основі акту про брак оформляють претензію до постачальника.

Остаточний (невиправний) внутрішній брак оцінюється за виробничою собівартістю, виходячи із фактичних або нормативних (планових) витрат на виробництво. *Вартість зовнішнього браку* складається з виробничої собівартості забракованих виробів, витрат на демонтаж забракованих виробів і транспортних витрат, пов'язаних із доставкою (заміною) бракованої продукції.

До витрат на виправлення браку відносять:

- витрати на сировину, матеріали, напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів продукції;
- витрати на заробітну плату робітників, нараховану за операції з виправлення браку;
- відрахування на соціальні заходи;
- частина загальновиробничих витрат.

Для обліку браку призначений рахунок **24 «Брак у виробництві»**. За дебетом рахунку відображається собівартість браку і витрати на виправлення браку. За кредитом рахунку – заміщення втрат від браку та їх списання. *До заміщення втрат від браку* відноситься: справедлива вартість

остаточно забракованої продукції (вартість відходів); суми, які відшкодовуються винуватцями браку (робітниками, які допустили брак, постачальники неякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак). *Втрати від браку* становлять різницю між загальною сумою витрат на брак (вартість браку та витрати на виправлення браку) і сумою заміщення. Розрахунок втрат від браку можна представити формулою:

$$\begin{aligned} \text{Втрати від браку} = & \text{Вартість виявленого браку} + \text{Витрати на виправлення браку} - \\ & - \text{Суми, які відшкодовуються винуватцями браку} - \\ & - \text{Вартість оприбуткованих матеріалів від бракованої продукції} \end{aligned}$$

Втрати від технічно неминучого браку є прямими витратами виробництва і списують у дебет рахунку 23 «Виробництво». У виробництвах з особливо складною технологією виготовлення і особливими вимогами щодо надійності у використанні продукції (авіабудування, виробництво електронної техніки, металургійне виробництво та ін.), а також у виробництвах скляних, керамічних та інших виробів, де висока ймовірність браку, втрати від технічно неминучого браку нормуються, а у собівартості продукції цих виробництв виділяють окрему статтю калькуляції «Втрати від браку».

Втрати від браку, який не планують на підприємстві (брак за іншими причинами), відносять на рахунок 94.9 «Інші витрати операційної діяльності».

Приклад. *Виявлений у звітному періоді брак про класифікований відділом технічного контролю таким чином:*

- *технічно неминучий невинуватий брак – 925 грн., який здано на склад як відходи на суму 170 грн.;*
- *невинуватий брак з вини постачальника матеріалів – 2862 грн., відходи від якого оцінені на суму 400 грн.;*
- *винуватий з вини робітника, на виправлення якого понесені додаткові витрати на суму 692 грн., в т.ч.: вартість витрачених матеріалів – 250 грн., нарахована заробітна плата робітникам – 320 грн., відрахування на соціальні заходи – 122 грн.*

За допущений брак виставлена претензія постачальнику на суму 2462 грн. і зроблено утримання із заробітної плати робітника – 315 грн.

Облік браку і розрахунок втрат від браку наведено в табл. 10.10.

Таблиця 10.10. Облік внутрішнього браку

№ п/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1.	Списані з виробництва остаточно забраковані вироби (925 + 2862)	3787	24	23
2.	Оприбутковані відходи від остаточно браку (170 + 400)	570	20.9	24
3.	Списані втрати від технічно неминучого браку (925 – 170)	755	23	24
4.	Виставлена претензія постачальнику	2462	37.4	24
5.	Надійшли грошові кошти від постачальника за виставлену претензію	2462	31.1	37.4
6.	Списані витрати на виправлення браку в т.ч.:	692		
	– витрачені матеріали	250	24	21
	– нарахована заробітна плата	320	24	66.1
	– відрахування на соціальні заходи	122	24	65.1
7.	Віднесена сума втрат на робітника, з вини якого допущений брак	315	37.5	24
8.	Утримано із заробітної плати робітника за допущений брак	315	66.1	37.5
9.	Списані невідшкодовані втрати від браку, допущеного з вини постачальника і робітника (2862 + 692 – 400 – 2462 – 315)	377	94.9	24

Аналітичний облік браку ведуть за виробничими підрозділами, видами продукції, причинами виникнення, а синтетичний у залежності від форми обліку – у журналі № 5 (№ 5А), журналі-ордері № 10, № 10/1, електронних реєстрах.

10.4.7. Особливості обліку витрат допоміжних виробництв

Допоміжні виробництва забезпечують основні цехи електроенергією, парою, стиснутим повітрям, інструментами, розробляють нові моделі, надають транспортні послуги, послуги з ремонту та ін. За особливостями, які впливають на побудову обліку витрат, допоміжні виробництва поділяють на *прості та складні*.

У *простих допоміжних виробництвах* виробляють один-два види продукції (робіт, послуг). У них короткий технологічний процес, відсутнє незавершене виробництво (котельня, електроцех, компресорний, транспортний цех). Облік витрат у таких виробництвах, в основному, ведуть тільки за економічними елементами. Собівартість одиниці продукції розраховують шляхом ділення загальної суми витрат за звітний період на кількість виробленої продукції, яку визначають за показниками лічильників (кількість використаної електроенергії, пари, кисню, води і т.ін.) або на основі первинних документів з обліку виробленої продукції, наданих послуг.

Первинна документація, яку використовують для обліку роботи автотранспорту визначена Інструкцією про порядок виготовлення, збереження, застосування, єдиної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом і облік транспортної роботи, затвердженою наказом Міністерства статистики України і Міністерства транспорту України від 07.08.95 р.

Роботу автотранспорту обліковують за допомогою *подорожніх листів*. Подорожній лист виписують в одному примірнику до виїзду автомобіля на лінію і видають водію під розписку у журналі реєстрації подорожніх листів при умові, що повернуто подорожній лист за попередній день. Подорожній лист виписують на один день, крім міжміських і міжнародних перевезень.

При перевезенні вантажів на кожен рейс автомобіля складають *товарно-транспортну накладну* у чотирьох примірниках (перший – відправнику вантажу для списання товарно-матеріальних цінностей, другий – вантажоодержувачу для оприбуткування матеріальних цінностей, третій і четвертий – водію, зокрема, третій – для розрахунків за виконані роботи, четвертий – прикладають до подорожнього листа і він є підставою для обліку транспортної роботи і нарахування заробітної плати водію).

При виконанні транспортних послуг для сторонніх організацій виписують *талон замовника*. Талон оформляють у двох примірниках (перший примірник залишається у замовника і є підставою для розрахунків із перевізником, другий – додається до подорожнього листа і разом з ним передається відповідальній особі перевізника).

У кінці місяця на основі реєстру подорожніх листів, у якому узагальнюють підсумки щодо пробігу, перевезеного вантажу, відпрацьованого часу, згідно з установленими нормами проводять списання пального, а також інших мастильних матеріалів. Норми витрат палива, мастильних матеріалів на автомобільний транспорт визначаються Міністерством транспорту України. Відпуск паливо-мастильних матеріалів здійснюють за *Відомістю обліку видачі нафтопродуктів водіям*. При видачі талонів на придбання пального складають *Відомість обліку видачі талонів на нафтопродукти водіям*. За кожним автомобілем на основі подорожнього листа ведуть Картку обліку руху палива по автомобілю. У кінці місяця складають відомість про витрати пального понад норми, які розглядає комісія і передає керівнику підприємства для прийняття рішення.

Значну питому вагу у складі витрат транспортного цеху становлять витрати на ремонт рухомого складу. Ремонт автомобіля оформляється *актом*, де вказується об'єкт ремонту та витрачені запасні частини. Специфічним видом запчастин є автомобільні шини, акумулятори, фільтри, ремені. Установка їх на автомобіль здійснюється з урахуванням норм пробігу. Кожну автомобільну шину, що надійшла у виробничий підрозділ (гараж), закріплюють за автомобілем. Автомобільні шини обліковують за заводськими номерами заводу-виробника, а відновлені – за номерами, нанесеними шиноремонтним підприємством. На кожну автомобільну шину відкривають картка обліку роботи автопокришки. Пробіг автопокришок встановлюють за лічильником спідометра. Шини, зняті з автомобіля для списання в утиль, оприбутковують на склад за накладною. До неї прикладають *Картку обліку роботи автопокришки*, яку підписують члени постійно діючої комісії з приймання і списання основних засобів.

Складні допоміжні виробництва виробляють різні види продукції (надають послуги), вони є серійними або індивідуальними виробництвами, у них може бути незавершене виробництво (ремонтні, інструментальні, модельні цехи). Облік витрат у складних допоміжних виробництвах ведуть як за економічними елементами, так і за статтями калькуляції. Прямі витрати на виробництво відображають за окремими замовленнями, видами (однорідними групами) продукції. Непрямі (загальновиробничі) витрати обліковують у цілому по цеху і розподіляються між об'єктами витрат відповідно до встановленої бази. З метою контролю за витратами розробляють норми прямих витрат на одиницю продукції (послуг). Фактичні витрати обліковують за нормою, за відхиленням від норм і зміна норм.

Однією з особливостей обліку витрат у цехах допоміжного виробництва є надання *зустрічних (взаємних) послуг*, якими обмінюються цехи допоміжного виробництва, у результаті чого ускладнюється визначення фактичної собівартості продукції (послуг) кожного із таких цехів. Зустрічні послуги оцінюють за нормативною (плановою) собівартістю або фактичною собівартістю за попередній звітний період. Собівартість одиниці продукції (послуг) при наявності зустрічних послуг розраховують за формулою:

$$СП = (ВВ + ВЗО - ВЗН) / (ПВ - ПЗН),$$

- де $СП$ – собівартість одиниці продукції (послуг) допоміжного виробництва;
 $ВВ$ – власні витрати допоміжного виробництва;
 $ВЗО$ – вартість одержаних зустрічних послуг;
 $ВЗН$ – вартість наданих зустрічних послуг;
 $ПВ$ – всього вироблено продукції (надано послуг) цехом допоміжного виробництва;
 $ПЗН$ – продукція, надана у вигляді зустрічних послуг.

Точніший розрахунок собівартості продукції (послуг) допоміжних виробництв можна зробити з використанням математичних моделей.

$$\begin{cases} a + yp = xm \\ b + xk = yn \end{cases}$$

- де a – власні витрати цеху №1;
 b – власні витрати цеху №2;
 x – фактична собівартість одиниці продукції (послуг) цеху №1;
 y – фактична собівартість одиниці продукції (послуг) цеху №2;
 m – кількість продукції (послуг), вироблених за звітний період цехом №1;
 n – кількість продукції (послуг), вироблених за звітний період цехом №2;
 p – кількість зустрічних послуг, одержаних цехом №1 від цеху №2;
 k – кількість зустрічних послуг, одержаних цехом №2 від цеху №1.

Облік витрат допоміжного виробництва ведеться на окремому субрахунку рахунку **23 «Виробництво»** по кожному виробництву (цеху) у Відомості аналітичного обліку витрат цеху або відповідному електронному реєстрі.

Таблиця 10.11. Кореспонденція рахунків з обліку витрат допоміжних виробництв

№ п/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Списані матеріали на потреби допоміжних виробництв	Виробничий звіт (Відомість розподілу матеріалів)	23	20
2	Нарахована заробітна плата працівникам допоміжних виробництв	Наряди, розрахункова відомість (Відомість розподілу заробітної плати)	23	66
3	Проведені відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від нарахованої заробітної плати	Відомість розподілу заробітної плати	23	65
4	Списані загальновиробничі витрати допоміжного виробництва	Відомість розподілу загальновиробничих витрат	23	91
5	Прийняті до оплати рахунки постачальників та інших кредиторів за виконані роботи і послуги	Бухгалтерська довідка	23	63, 68.5
6	Списана собівартість зустрічних послуг	Відомість розподілу витрат допоміжних виробництв	23	23
7	Списана собівартість послуг, наданих цехам основного виробництва	Там же	23	23
8	Списана собівартість послуг, реалізованих стороннім організаціям	Там же	90.3	23

Розрахунок собівартості послуг здійснюють у Відомості розподілу витрат допоміжних виробництв (розробна таблиця № 9 – при журнально-ордерній формі обліку) або відповідному електронному реєстрі.

10.4.8. Облік незавершеного виробництва

У більшості галузей промисловості, крім добувних і деяких інших виробництв, на кінець звітної періоду мають місце залишки незавершеного виробництва. Тому, враховані за звітний період, витрати не можуть у повній сумі бути віднесені на собівартість випущеної продукції. У виробництвах з тривалим технологічним процесом витрати у незавершеному виробництві можуть перевищувати собівартість випущеної з виробництва продукції.

Незавершене виробництво – це незакінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби, незавершені технологічні процеси. На підприємствах, що виконують роботи, надають послуги, незавершене виробництво – це незакінчені роботи (послуги), щодо яких підприємством ще не визнано доходу. До складу незавершеного виробництва не включають матеріали (покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби), які не піддавалися обробці, а також остаточно забраковані вироби.

Незавершене виробництво у бухгалтерському обліку (сальдо на рахунку **23 «Виробництво»**) визначають на основі оперативних даних про рух деталей і напівфабрикатів у виробництві у натуральному вираженні. Можливі два варіанти обліку руху деталей (напівфабрикатів) у виробництві: *подетальний і подетально-операційний*. Застосування того чи іншого варіанту залежить від типу, організації та технології виробництва. При *подетальному обліку* виробництва кількість деталей (напівфабрикатів) у незавершеному виробництві визначають розрахунковим шляхом на основі даних балансу руху деталей (напівфабрикатів) у виробництві за формулою:

$$НВк = НВп + ПО - ЗО - Б,$$

де *НВк* – вироби (деталі) у незавершеному виробництві на кінець звітної періоду;

НВп – вироби (деталі) у незавершеному виробництві на початок звітної періоду;

ПО – вироби (деталі), передані в обробку за звітний період;

ЗО – вироби (деталі), закінчені обробкою і здані на склад готової продукції або передані в інші виробничі підрозділи за звітний період;

Б – остаточно забраковані вироби (деталі).

Подетальний облік незавершеного виробництва застосовують у масових поточних виробництвах. Баланс руху деталей (напівфабрикатів) складають за кожним видом виробів, за кожний робочий день і в цілому за місяць. Передачу деталей (напівфабрикатів) із одного виробничого підрозділу в інший, а також здачу готової продукції на склад, оформляють накладною.

В умовах *подетально-операційного обліку* руху деталей (напівфабрикатів) незавершене виробництво відображають як за деталями (напівфабрикатами), так і технологічними операціями, на яких дані деталі знаходяться у стадії незавершеного виробництва. Такий облік незавершеного виробництва ведуть на основі маршрутних листів, за даними яких у кінці місяця складають *Відомість залишків незавершеного виробництва*.

Залишки незавершеного виробництва оцінюють за фактичними або нормативними витратами в розрізі статей калькуляції, за виключенням таких витрат: втрати від браку, амортизація спеціальних інструментів і пристроїв, витрати на підготовку і освоєння виробництва. Для спрощення розрахунків в окремих галузях промисловості з коротким технологічним циклом (швейна, текстильна, харчова та ін.) незавершене виробництво оцінюють тільки за прямими витратами або за собівартістю використаних у виробництві матеріалів і напівфабрикатів. Витрати на заробітну плату в незавершеному виробництві можуть визначати двома методами: за розцінками в попередніх цехах (на попередніх операціях) обробки або в розмірі 50% розцінки на обробку в цеху (на операції), де витрати знаходяться в стадії незавершеного виробництва плюс сума заробітної плати, нарахованої в попередніх цехах (на попередніх операціях) обробки. Конкретні особливості оцінки залишків незавершеного виробництва визначені у галузевих інструкціях з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Приклад. Розрахунок заробітної плати у незавершеному виробництві.

Вихідні дані:

№ операції обробки	Кількість деталей у незавершеному виробництві, шт.	Розцінка за 1 деталь, грн.
№ 1	126	3,00
№ 2	220	4,00
№ 3	315	6,00

Витрати на заробітну плату в незавершеному виробництві:

Методи розрахунку	Зарплата за операціями, грн.			Всього нарахованої зарплати, грн.
	операція №1	операція №2	операція №3	
1. За розцінками на попередніх операціях	–	220x3,00 = 660,00	315x(3,00 + 4,00) = 2205,00	2865,00
2. Заробітна плата на попередніх операціях + 50% розцінки на дані операції	126x(3,00/2) = 189,00	220x(3,00 + 4,00/2) = 1100,00	315x(7,00 + 6,00/2) = 3150,00	4439,00

Приклад. Розрахунок собівартості незавершеного виробництва.

В незавершеному виробництві на кінець місяця – 418 виробів. Відповідно до облікової політики підприємства незавершене виробництво оцінюють за нормативною собівартістю. Норми витрат і розрахунок собівартості незавершеного виробництва на кінець місяця наведені у таблиці.

Статті витрат	Норми витрат на 1 виріб, грн.	Витрати на незавершене виробництво, грн. (гр. 2 x 418)
1	2	3
1. Сировина та матеріали	180,00	75240,00
2. Зворотні відходи (вираховуються)	5,00	2090,00
3. Основна заробітна плата виробничих робітників	60,00	25080,00
4. Додаткова заробітна плата виробничих робітників (8% від основної заробітної плати)	4,80 (60x8/100)	2006,40
5. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	40,00	16720,00
6. Загальновиробничі витрати (20% від основної заробітної плати робітників і витрат на утримання та експлуатацію устаткування)	20,00 (100x20/100)	8360,00
Виробнича собівартість	299,80	125316,40

Для контролю за збереженням залишків незавершеного виробництва періодично проводять його інвентаризацію. Дані інвентаризаційних описів залишків незавершеного виробництва порівнюють з даними обліку руху деталей (напівфабрикатів) у виробництві і виявляють недостачі або лишки незавершеного виробництва. Результати інвентаризації в обліку відображають такими бухгалтерськими записами:

– на суму нестач	Д-т 94.7	К-т 23
– на суму лишків	Д-т 23	К-т 71.9

10.4.9. Зведений облік витрат на виробництво і розрахунок собівартості продукції

Зведений облік витрат на виробництво є кінцевим етапом обліку виробничих витрат, на якому узагальнюють дані про витрати за економічними елементами, статтями калькуляції, виробничими підрозділами, в цілому по підприємству, за видами (однорідними групами) продукції (робіт, послуг).

За виробничими підрозділами витрати відображають у відомостях аналітичного обліку витрат цеху за дебетом рахунків 23, 24, 91 (Відомості № 12 при журнально-ордерній формі обліку), на основі яких дані зводять в цілому по підприємству (Журнал № 5 (№ 5А) – при журнальній формі обліку, Журнал-ордер № 10 – при журнально-ордерній формі обліку). При автоматизованій формі обліку витрати за виробничими підрозділами і в цілому по підприємству відображають у електронних регістрах. На основі зведених даних про витрати на виробництво за звітний період і залишки незавершеного виробництва проводять розрахунок собівартості випущеної з виробництва продукції за формулою:

$$СПВ = СНВн + ВВ - СБ - СІс - СНВк,$$

де *СПВ* – собівартість випущеної з виробництва продукції;
СНВн – собівартість незавершеного виробництва на початок звітного періоду;
ВВ – витрати виробництва за звітний період;
СБ – собівартість остаточного браку;
СІс – собівартість інших списань (нестача незавершеного виробництва за мінусом лишків та ін.);
СНВк – собівартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Розрахунок собівартості окремих видів (однорідних груп) продукції, робіт, послуг здійснюють у відомостях зведеного обліку (картках аналітичного обліку) витрат на виробництво. На основі даних цих відомостей визначають собівартість одиниці випущеної з виробництва продукції.

Витрати, віднесені на собівартість окремих видів продукції у комплексних виробництвах зменшують на вартість попутної продукції. Попутня продукція може оцінюватися за плановою собівартістю аналогічного продукту або за цінами реалізації. Загальна схема відображення витрат на виробництво при ручній обробці інформації представлена на рис. 10.10.

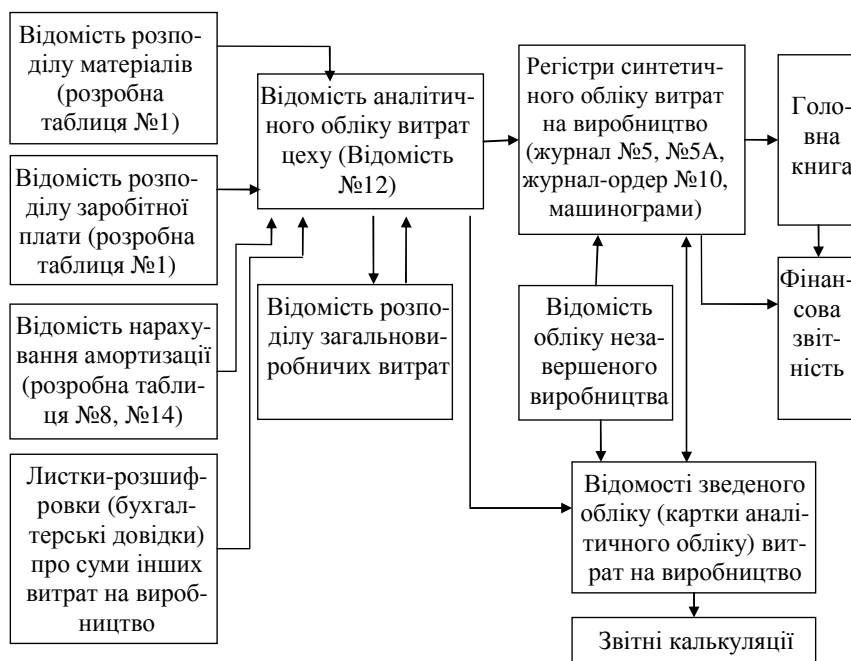


Рис. 10.10. Загальна схема документообороту з обліку витрат на виробництво

При виробництві продукції з давальницької сировини, підприємство-виробник веде облік витрат на переробку давальницької сировини, а розрахунок собівартості продукції за всіма статтями витрат (включаючи витрати на переробку) здійснює замовник. Давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі. Вартість одержаної для переробки давальницької сировини і виробленої з неї готової продукції підприємство-виробник обліковує на позабалансовому рахунку **02.2 «Матеріали, прийняті для переробки»**, зокрема:

- на вартість одержаної давальницької сировини дебетується рах. 02.2;
- на вартість використаної давальницької сировини кредитується рах. 02.2.

Зведений облік витрат на виробництво може здійснюватися двома варіантами: напівфабрикатним і безнапівфабрикатним. *Напівфабрикатний варіант* зведеного обліку витрат передбачає визначення фактичної собівартості не тільки готової продукції, а й напівфабрикатів, а також відображення руху напівфабрикатів на рахунках бухгалтерського обліку. Собівартість напівфабрикатів наступного цеху (переділу) включає собівартість напівфабрикатів, які надійшли для переробки з попереднього цеху (переділу) і власні витрати (рис. 10.11). Собівартість одержаних напівфабрикатів у зведеному обліку витрат виділяють окремою статтею калькуляції «Напівфабрикати власного виробництва».

Передача напівфабрикатів із цеху в цех відображають бухгалтерськими записами:

Д-т 23.1 «Основне виробництво»

К-т 23.1 «Основне виробництво»

При здачі напівфабрикатів на склад з наступним відпуском на обробку роблять записи:

Д-т 25 «Напівфабрикати»

К-т 23.1 «Основне виробництво»

Д-т 23.1 «Основне виробництво»

К-т 25 «Напівфабрикати»

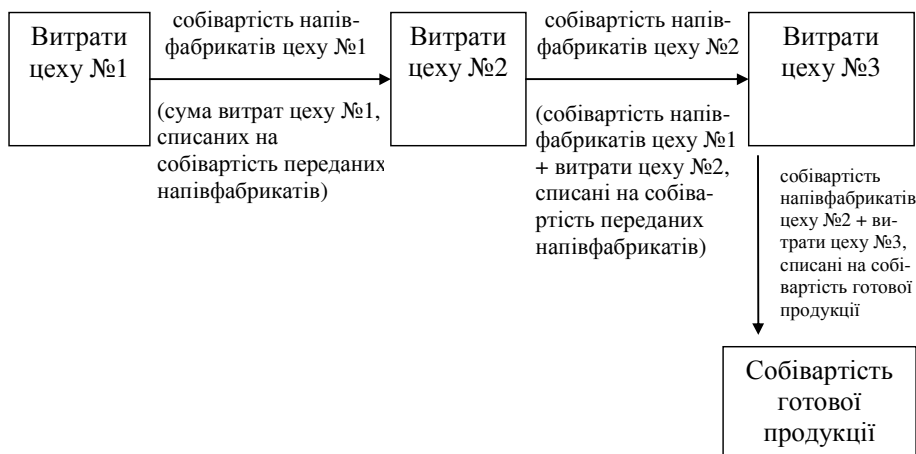


Рис. 10.11. Формування собівартості готової продукції при напівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат на виробництво

Напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат застосовують у виробництвах, де чітко виражені переділи, на яких утворюються напівфабрикати і одержані напівфабрикати можуть бути використані для подальшої обробки не тільки на своєму підприємстві, а й реалізовані покупцям.

При безнапівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат облік руху напівфабрикатів ведуть тільки у натуральному вираженні. Витрати всіх цехів (виробництв) узагальнюють і списують на собівартість випущеної з виробництва і зданої на склад готової продукції (рис. 10.12).



Рис. 10.12. Формування собівартості готової продукції при безнапівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат

Залежно від об'єктів обліку витрат і способу контролю за їх формуванням виділяють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: простий (попроцесний), попередільний, позамовний і нормативний.

Простий метод застосовують при виробництві одного виду продукції. Витрати обліковують в цілому по підприємству шляхом узагальнення їх за виробничими підрозділами (технологічними процесами). Собівартість одиниці продукції визначають шляхом ділення загальної суми витрат на кількість одержаної продукції.

При **попередільному методі** витрати узагальнюють за кожним переділом за напівфабрикатним варіантом. У кожному переділі визначають собівартість напівфабрикатів власного виробництва, які направляють на переробку у наступний переділ або здають на склад готової продукції.

В умовах застосування **позамовного методу** об'єктом обліку витрат є окреме замовлення. Облік прямих витрат на виробництво ведуть за кожним замовленням, непрямі (загальновиробничі) витрати узагальнюють в цілому по виробництву і розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до встановленої бази.

При **нормативному методі** фактичні витрати відображають за нормами, за відхиленнями від норм і зміна норми. Він дозволяє здійснювати оперативний облік і контроль за формуванням собівартості продукції. Елементи нормативного методу можуть впроваджуватися й при інших методах обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

10.5. Структура та облік адміністративних витрат

Вітчизняні підприємства крім виробничих витрат, що включаються у собівартість продукції, здійснюють ще й витрати, пов'язані з управлінням та організацією діяльності. До таких витрат відносяться адміністративні.

Структура цих витрат визначається П(С)БО 16 «Витрати», а у підприємствах будівельної галузі, крім названого П(С)БО, використовується ще й П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Адміністративні витрати згідно з П(С)БО 16 і 18 у собівартість продукції (робіт, послуг) не включають. Вони є витратами періоду, які в кінці цього періоду відносять на зменшення фінансового результату операційної діяльності. Зазначимо, що П(С)БО 18 передбачає списання адміністративних витрат на собівартість БМР у разі, коли ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту й окреме їх відшкодування за умовами будівельного контракту покладено на замовника.

До *адміністративних витрат* належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

1) витрати, пов'язані з управлінням підприємством:

- на оплату праці працівників апарату управління підприємства;
- відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском;
- витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління, включаючи транспортне обслуговування з управління підприємством;
- витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства (у тому числі з питань законодавства) і передплату спеціалізованих періодичних видань;
- витрати на оплату послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня працівників апарату управління;
- витрати на оплату послуг інших підприємств, пов'язаних з управлінням підприємством, якщо штатним розписом підприємства не передбачено відповідні функціональні служби;
- витрати на оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління обчислювальних центрів, засобів сигналізації та засобів зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо) загальногосподарського призначення;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, крім витрат на придбання торгових патентів, установлених Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»;
- витрати на державні послуги – будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам апарату управління підприємства органами виконавчої влади і місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями;
- витрати на оплату винагороди за професійні послуги, в тому числі оплата за будь-які платні послуги, що надаються юридичними та іншими установами і організаціями підприємству щодо юридичних послуг, оцінки майна тощо;
- витрати на оприлюднення річного звіту (офіційне подання фінансової звітності до установ та організацій, які уповноважені на отримання такої звітності від господарюючих суб'єктів, а також витрати на офіційну публікацію звітів про фінансовий стан підприємств у засобах масової інформації (якщо це передбачено законодавством);
- витрати на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства;
- витрати на оплату витрат з врегулювання суперечностей у судових органах;
- представницькі витрати – витрати підприємства на прийом та обслуговування іноземних представників та делегацій, а також представників інших підприємств, що прибули за запрошенням з метою здійснення міжнародних зв'язків, встановлення і підтримання взаємовигідного співробітництва;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи оплату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій,

вексельного авалу, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом;

2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

– витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення, в тому числі взятих у тимчасове користування на умовах лізингу (оренди):

а) на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням основних засобів загальногосподарського призначення (слюсарів, електриків, мастильників, робітників, зайнятих регулюванням і перевіркою апаратури, монтерів електрообладнання тощо);

б) відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском;

в) матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби, паливо й енергію, які використані для утримання будинків, споруд, дворів та інвентарю, опалювальних та освітлювальних мереж, водопостачання, каналізації та асенізації, вентиляційних пристроїв тощо загальногосподарського призначення;

г) інші витрати;

– витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення, в тому числі взятих у тимчасове користування на умовах лізингу (оренди):

а) на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби;

б) на оплату праці робітників, зайнятих ремонтами, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення;

в) відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском;

г) оплата послуг сторонніх організацій;

д) інші витрати;

– суми орендних платежів за користування одержаними в оперативну оренду основними засобами загальногосподарського призначення;

– витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення:

а) вартість пального, мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту і пожежних машин;

б) вартість матеріалів та предметів пожежної і сторожової охорони, обмундирування, що видається робітникам пожежної і сторожової охорони;

в) на оплату праці персоналу пожежної і сторожової охорони;

г) відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском;

д) інші витрати на утримання протипожежних пристроїв;

е) оплата послуг сторонніх підприємств щодо пожежної і сторожової охорони;

– витрати на забезпечення працівників іншого загальногосподарського персоналу спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями, що необхідні для виконання професійних обов'язків, милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, відповідно до переліку та норм, встановлених чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невідачі їх адміністрацією;

– витрати зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів загальногосподарського призначення підприємства;

– витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення;

3) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг));

4) витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу:

– суми заробітної плати за основним місцем роботи керівників і спеціалістів апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства за час їхнього

навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплата праці керівників і спеціалістів апарату управління, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів та підвищення кваліфікації робітників;
- оплата праці керівників, спеціалістів апарату управління підприємства, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів вищих і середніх спеціальних навчальних закладів;
- оплата навчальних відпусток із збереженням повністю або частково заробітної плати працівникам апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, що надаються відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах та для участі у сесії і складання іспитів;
- витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією у розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника I розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням);

5) Інші витрати загальногосподарського призначення.

Для обліку адміністративних витрат Планом рахунків передбачений рахунок **92 «Адміністративні витрати»**. Це активний рахунок, за дебетом якого формують витрати протягом місяця з різних джерел, а за кредитом проводять їх списання на фінансовий результат, тобто на їх суму зменшують прибуток підприємства.

Для обліку цих витрат рекомендують використовувати Журнал № 5, а за журнально-ордерної форми їх обліковують в окремому розділі Журналу-ордера № 10. При автоматизованій формі обліку аналітичний і синтетичний облік адміністративних витрат ведеться у відповідних електронних реєстрах.

Кореспонденція рахунків подана в табл. 10.12.

Таблиця 10.12. Типова кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рах. класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1	Витрати на основну і додаткову заробітну плату: – працівників апарату управління (керівників, спеціалістів, службовців)	81	66	92	66
		92	81		
	– робітників, які здійснюють господарське обслуговування (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць, гардеробників, кур'єрів тощо)	81	66	92	66
		92	81		
2	Обов'язкові нарахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за єдиним соціальним внеском на заробітну плату працівників, зазначених у п. 1	82	65	92	65
		92	82		
3	Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління підприємства:				
3.1	Витрати на канцелярські товари і приладдя, бланки обліку та звітності	84	20, 22	92	20,22
		92	84		
3.2	Витрати на утримання, експлуатацію та всі види ремонтів будинків, споруд, приміщень, що використовує апарат управління	80, 81, 82, 84	20, 66, 65, 63	92	20, 66, 65, 63 та ін.
		92	80, 81, 82, 84		
3.3	Амортизаційні відрахування за основними засобами, призначеними для обслуговування апарату управління	83	13.1	92	13.1
		92	83		
3.4	Амортизація і ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються в управлінні виробництвом	83,84	13.2, 63 та ін.	92	13.2, 63 та ін.
		92	83, 84		

Продовження табл. 10.12

1	2	3	4	5	6
3.5	Витрати на утримання й експлуатацію усіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі підприємства, оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління	81–84 92	66, 65, 13, 63, 68 81–84	92	66, 65, 13, 63, 68 та ін.
3.6	Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам підприємства (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку)	84 92	68 84	92	68
3.7	Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі підприємства	81–84 92	66, 65, 13, 63, 68 81–84	92	66, 65, 13, 63, 68
3.8	Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розписі підприємства не передбачені відповідні функціональні служби, в т. ч. витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи	84 92 92	63, 68 84 84	92	63, 68
3.9	Оплата консультаційних та інформаційних послуг, якщо вони пов'язані із забезпеченням виробничої діяльності в т. ч. послуги щодо зміни структури управління приватизованим підприємством, а також аудиторських перевірок	84 92	63, 68 84	92	63, 68
3.10	Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності підприємства; оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію підприємства в органах державної виконавчої влади	84 92	63, 68 84	92	68
3.11	Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т.ч. плата за розрахункове обслуговування, отримання гарантій і вексельного авалу, здійсненням факторингових і довірчих операцій, обліком боргових вимог і зобов'язань, у т. ч. цінні папери, надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом	84 92	63, 68 84	92	63, 68
3.12	Витрати на оприлюднення річного звіту	84	63, 68	92	63, 68
4	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовує апарат управління підприємства: – витрати на оплату праці водіїв та обов'язкові нарахування на неї	81, 82 92	66, 65 81, 82	92	20, 66, 65 та ін.
	– витрати на проведення ремонтів груп основних засобів загальногосподарського призначення, крім тих, що капіталізуються	80–82, 84 92	20, 66, 65, 63 80–82, 84	92	20, 66, 65, 63 та ін.
	– витрати на технічний огляд і технічне обслуговування	80–82, 84 92	20, 66, 65, 63 80–82, 84	92	20, 66, 65, 63 та ін.
	– амортизація легкового автотранспорту	83 92	13.1 83	92	13.1
	5	Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та робітників, зайнятих господарським обслуговуванням, у межах норм, передбачених законодавством	84 92	37.2 84	92
6	Одноразова допомога, що виплачується працівникам згідно із чинним законодавством під час переведення на роботу в іншу місцевість	82 92	66 82	92	66
7	Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління підприємства	84 92	68.2 84	92	68.2
8	Витрати, пов'язані з набором робочої сили: оплата відпусток перед початком роботи випускникам середньо-спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі та середні спеціальні заклади освіти, а також вартість їх проїзду до місця роботи	84 92	30 84	92	30, 31
9	Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою адміністративних кадрів	84 92	63, 68.5 84	92	63, 68.5

1	2	3	4	5	6		
10	Витрати на придбання необхідних довідників, плакатів і діапозитивів з охорони праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на підприємстві, а також поліпшення умов праці; обладнання кабінетів з техніки безпеки; витрати на організацію доповідей і лекцій з техніки безпеки	84 92	37.2, 63 84	92	37.2, 63, 68		
11	Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень: – витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи робітників охорони, які перебувають у штаті підприємства	81, 82 92	65, 66 81, 82	92	65, 66		
		84 92	63, 68 84			92	63, 68
	Утримання і амортизація протипожежного інвентаря та устаткування	80–82, 83 92	13, 65, 66 80–82, 83	92	13, 66, 65		
12	Віднесення на витрати нарахованої (сплаченої) орендної плати за користування матеріальними цінностями, взятими в операційну оренду (лізинг) для загальногосподарських потреб	84 92 92	63, 68, 31 та ін. 84 84	92	63, 68, 31 та ін.		
13	Відрахування до позабюджетних фондів (резервів) фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт і заходів щодо освоєння нових технологій, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України	84 92	64 84	92	64		
14	Інші адміністративні витрати, які є витратами періоду	84 92	63 та ін. 84	92	63 та ін.		
15	Включення адміністративних витрат до витрат за контрактом у будівельних організаціях	23	92	23	92		
16	Списано адміністративні витрати на зменшення фінансового результату від операційної діяльності	701	92	701	92		

10.6. Облік витрат на збут

До витрат періоду основної діяльності, крім адміністративних витрат, відносять витрати на збут. До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

- 1) витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції:
 - на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції;
 - відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском;
 - витрати на оплату службових відряджень у межах норм, встановлених законодавством;
 - витрати на матеріали, канцелярські товари тощо;
- 2) витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції:
 - на технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
 - на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням і ремонтом основних засобів та нематеріальних активів;
 - відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском;
 - вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії;
 - амортизаційні відрахування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;

- сума орендних платежів за користування одержаними в оперативну оренду основними засобами, іншими необоротними матеріальними та нематеріальними активами;
- 3) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції:
 - на відшкодування транспортних, перевалочних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
 - на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
- 4) витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці:
 - на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки;
 - відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском;
 - на матеріали, паливо й енергію для забезпечення охорони праці;
- 5) фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд:
 - на утримання персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживача у межах встановленого терміну служби (інструктажі, технічне обслуговування, налагодження, перевірка правильності використання виробу тощо);
 - на гарантійний ремонт (обслуговування) проданих товарів, якщо це передбачено умовами реалізації продукції;
 - на утримання гарантійних майстерень;
- 6) витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством:
 - на розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо);
 - на розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки;
 - на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо й телебаченню), витрати на світлову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;
 - на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів;
 - на виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентаря);
 - на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями;
 - на придбання літератури інформаційного характеру для дослідження ринку;
- 7) витрати на зберігання, навантаження, розвантажування й пакування продукції:
 - на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
 - на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах.

Витрати на пакування готової продукції включають до витрат на збут продукції, якщо пакування готової продукції проводять після її здавання на склад. Якщо пакування продукції (згідно з установленим технологічним процесом) проводять в цехах до здавання її на склад, вартість тари включають до виробничої собівартості продукції (до відповідних статей калькуляції або до комплексної статті, якщо тару виготовляють окремо від виробів);

- на ремонт тари та операції зі склянню тарою;
- на пожежну, сторожову охорону, використання та обслуговування засобів сигналізації та телефонного зв'язку (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств щодо зберігання і збуту продукції тощо);
- 8) податки та збори, встановлені законодавством України, що пов'язані зі збутом продукції.

Для обліку витрат на збут Планом рахунків передбачений рахунок **93 «Витрати на збут»**. Це активний рахунок. За дебетом формуються витрати протягом місяця з різних джерел, а з кредиту проводиться їх списання на зменшення фінансового результату підприємства.

Для обліку цих витрат рекомендують використовувати Журнал № 5 при журнальній формі обліку, а за журнально-ордерної форми їх обліковують в окремому розділі Журналу-ордера № 10. При автоматизованій формі обліку аналітичний і синтетичний облік витрат на збут ведуть у відповідних електронних регістрах.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут подана в табл. 10.13.

Таблиця 10.13. Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ п/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1.	Основна і додаткова заробітна плата працівників відділу збуту	81	66	93	66
		93	81		
2.	Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників відділу збуту за єдиним соціальним внеском	82	65	93	65
		93	82		
3.	Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і макетів, на представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших організаційних заходів)	84	63, 37.2 та ін.	93	63, 37.2 та ін.
		93	84		
4.	Витрати на здійснення реклами продукції (робіт, послуг) підприємства, в т. ч. розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, плакатів тощо) і рекламу в засобах масової інформації	84	63, 37.2 та ін.	93	63, 37.2 та ін.
		93	84		
5.	Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції підприємства на складах готової продукції	80	20	93	20
		93	80		
6.	Витрати на ремонт тари	80–82	20, 66, 65	93	20, 66, 65 та ін.
		93	80–82		
7.	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	81, 82, 84	66, 65, 63 та ін.	93	66, 65, 63 та ін.
		93	81, 82, 84		
8.	Витрати на передпродажну підготовку продукції та товарів підприємства	81, 82, 84	66, 65, 63 та ін.	93	66, 65, 63 та ін.
		93	81, 82, 84		
9.	Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом, у межах норм, передбачених чинним законодавством	84	372	93	37.2
		93	84		
10.	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)	80–84	13, 20, 66, 65, 63 та ін.	93	13, 20, 66, 65, 63 та ін.
		93	80–84		
11.	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовують працівники відділу збуту підприємства:	81, 82	66, 65	93	66, 65
	– витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї	93	81, 82		
	– витрати на пальне, пальне-мастильні матеріали та проведення ремонтів	80–82, 84	20, 66, 65, 63	93	20, 66, 65, 63
		93	80, 82–84		
	– витрати на технічний огляд і технічне обслуговування	80–82, 84	20, 66, 65, 63	93	20, 66, 65, 63
93		80–82, 84			
– амортизація легкового автотранспорту	83	13.1	93	13.1	
93	83				
12.	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	84	63 та ін.	93	63, 23.2 та ін.
		93	84		
13.	Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	84	63 та ін.	93	63 та ін.
		93	84		
14.	Списання витрат на збут на фінансові результати операційної діяльності	791	93	791	93

10.7. Облік інших витрат операційної діяльності

Інші витрати операційної діяльності є витратами періоду. Вони не включаються в собівартість продукції (робіт, послуг), а безпосередньо зменшують фінансовий результат від названої діяльності. До таких витрат належать:

- втрати від знецінення запасів;
- втрати від нестачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- витрати на утримання об'єктів соціальної сфери;
- витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно професійним спілкам, підприємствам громадського харчування, що обслуговують працівників підприємства або використовуються підприємством самостійно на зазначені цілі, у т. ч. нарахування амортизації, витрати на проведення поточного ремонту, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання тощо, а також на паливо для приготування їжі;
- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку є еквівалентом грошової одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- витрати на купівлю та продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства);
- витрати, пов'язані з наданням фінансової допомоги медичним, дитячим, громадським організаціям тощо;
- інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства.

Облік інших витрат операційної діяльності здійснюють на активному рахунку **94 «Інші витрати операційної діяльності»**, до якого Інструкцією № 291 передбачені такі субрахунки:

- 94.0 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 94.1 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 94.2 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;
- 94.3 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 94.4 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 94.6 «Втрати від знецінення запасів»;
- 94.7 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 94.8 «Визнані штрафи, пеня, неустойка»;
- 94.9 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом цього рахунка відображають збільшення таких витрат, а за кредитом – їх списання на фінансовий результат від операційної діяльності.

Аналітичний і синтетичний облік за рахунком 94 ведуть в Журналах № 5, № 5А і в допоміжних відомостях до них або у відповідних електронних реєстрах за автоматизованої форми обліку.

Бухгалтерські проведення з обліку інших витрат операційної діяльності подано в табл. 10.14.

Таблиця 10.14. Типова кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1	Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	84	21,27	94.0	21,27
		94.0	84		
2	Витрати на дослідження і розробки	84	63 та ін.	94.1	63 та ін.
		94.1	84		

1	2	3	4	5	6
3	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти:	84	33.3	94.2	33.3
	– перевищення ціни придбання валюти над її балансовою вартістю	94.2	84		
	– перевищення балансової вартості валюти над ціною продажу	84	33.4	94.2	33.4
		94.2	84		
4	Собівартість реалізованих виробничих запасів та груп вибуття	84	20, 22, 28.5	94.3	20, 22, 28.6
		84.3	84		
5	Сумнівні та безнадійні борги (списання безнадійної дебіторської заборгованості, створення відповідного резерву)	84	36, 37, 38 та ін.	94.4	36, 37, 38 та ін.
		94.4	84		
6	Втрати від операційної курсової різниці	84	30.2, 31.2, 36, 37, 63, 68 та ін.	94.5	30.2, 31.2, 36, 37, 63, 68 та ін.
		94.5	84		
7	Втрати від знецінення запасів	84	20, 22, 26, 28	94.6	20, 22, 26, 28
		94.6	84		
8	Нестачі і втрати від псування цінностей	84	20, 22, 26, 28	94.7	20, 22, 26, 28
		94.7	84		
9	Штрафи, пеня, неустойка	84	31, 39, 63, 64, 66, 65 та ін.	94.8	31, 39, 63, 66, 65, 68 та ін.
		94.8	84		
10	Інші витрати операційної діяльності 1) витрати на утримання соціальної сфери, обслуговуючих господарств: – витрачання матеріальних ресурсів; – оплата праці з відрахуваннями; – амортизація необоротних активів; – визнання послуг та грошові виплати;				
		84	20, 22	94.9	20, 22
		84	65, 66	94.9	65, 66
		84	13	94.9	13
		84	30, 31, 68	94.9	30, 31, 68
		94.9	84		
2) списання втрат від браку, що виник не з технологічних причин	84	24	94.9	24	
	94.9	84			
11	Списання інших витрат операційної діяльності	79.1	94	79.1	94

Специфічним видом витрат діяльності є податки підприємства, зокрема податок на прибуток. Його обліковують на рахунок **98 «Податок на прибуток»**. У дебеті відображають нараховану за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток, у кредиті – його списання на фінансові результати (табл. 10.15).

Таблиця 10.15. Типова кореспонденція рахунків з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Нарахування податку на прибуток, якщо суми бухгалтерського і податкового прибутку збігаються	98	64.1
2	Нарахування податку на прибуток, якщо сума бухгалтерського прибутку є більшою за суму податкового прибутку (відстрочені податкові зобов'язання): – на суму податку за даними бухгалтерського обліку – на різницю між сумами податку за даними бухгалтерського обліку і податкових розрахунків	98	64.1
		98	54
3	Нарахування податку на прибуток, якщо сума бухгалтерського прибутку є меншою за суму податкового прибутку (відстрочені податкові активи): – на суму податку за даними бухгалтерського обліку – на різницю між сумами податку за даними податкових розрахунків і бухгалтерського обліку	98	64.1
		17	64.1

1	2	3	4
4	Списання відстрочених податкових активів (якщо у попередні звітні періоди виникали податкові різниці, що підлягають оподаткуванню)	98	17
5	Списання нарахованого податку на прибуток на фінансові результати	79	98

Синтетичний облік за рахунком 98 ведуть в Журналах № 5, № 5А або у відповідних електронних регістрах за автоматизованої форми обліку.

10.8. Облік витрат майбутніх періодів

Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Таким чином, для кожного виду доходів повинні бути витрати, і навпаки, витрати мають відповідати доходам звітного періоду. Якщо підприємство понесло витрати, за якими ще не одержано доходи, то такі витрати називатимуться **витратами майбутніх періодів**. До них належить підписка журналів та інших видань на майбутні періоди, попередня сплата орендних платежів, купівля патенту для майбутньої діяльності, витрати на розробку та впровадження нових видів продукції.

До витрат майбутніх періодів відносять також витрати на відкриття нових кар'єрів з видобування і переробки нерудних матеріалів (піску, каменя, глини тощо). На початках діяльності підприємства мають значні витрати, пов'язані з геологорозвідувальними роботами, зняттям верхнього шару землі, облаштуванням кар'єру, тоді як продукція буде одержана значно пізніше. Аналогічна ситуація виникає при будівництві шахт. Тому такі витрати спочатку обліковують як витрати майбутніх періодів – а потім частинами списують на поточні витрати (відповідно до одержання доходів).

У підприємствах будівельної галузі до витрат майбутніх періодів відносять витрати, пов'язані з перебазуванням (переміщенням на нове місце роботи) будівельної техніки. Поряд з переміщенням такої техніки, будівельна фірма несе значні витрати на її монтаж (демонтаж), встановлення рейкових шляхів та ін.

Для обліку таких витрат у підприємствах всіх галузей економіки використовується рахунок **39 «Витрати майбутніх періодів»**. Цей рахунок є активним. У дебет записують всі витрати, доходи від яких очікують в майбутньому:

Д-т 39 К-т 63, 68, 30 та ін.

Пізніше, коли підприємство одержуватиме доходи від раніше здійснених робіт, такі витрати списуватимуть на поточні витрати:

Д-т 23, 91, 92 К-т 39 – списання частинами витрат майбутніх періодів на поточні витрати.

Розміри відповідних часток визначаються пропорційно до часу одержання відповідних доходів або обсягів видобутку.

Приклад. Для відкриття піщаного кар'єру були понесені такі витрати:

№ з/п	Зміст операцій	Сума	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1.	Витрачено матеріалів	120000	39	20.2
2.	Нараховано зарплату працівникам	100000	39	66
3.	Відрахування на соціальні заходи	37000	39	65
4.	Списано послуги власної землерийної техніки	100000	39	91.1
5.	Послуги власного автотранспорту	56000	39	23.2
6.	Включено рахунки за оренду землі, інші обов'язкові платежі	82000	39	68.5
	Разом	495000		

На підставі проведених геологорозвідувальних робіт визначено, що очікувані запаси піску в даному кар'єрі становлять 40000 кубічних метрів. Отже, на одиницю продукції припадатиме 12,4 грн. витрат з відкриття кар'єру.

Якщо припустити, що в першому місяці його експлуатації було видобуто 1600 кубічних метрів піску, то на поточні витрати кар'єру у дебет субрахунку 23.3 «Підсобні виробництва» з кредиту рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» буде списано 19840 грн. (12,4 x 1600).

10.9. Облік і списання інших витрат звичайної діяльності

До витрат іншої звичайної діяльності належать витрати фінансової та інвестиційної діяльності.

Фінансові витрати є витратами періоду, які кожного місяця підлягають списанню на фінансовий результат від фінансових операцій. До них належать: заплачені та нараховані відсотки стороннім організаціям, дивіденди учасникам і акціонерам, плата незалежним реєстраторам за ведення реєстру акціонерів та ін. Фінансові витрати узагальнюються на рахунку **95 «Фінансові витрати»**, відповідно до субрахунків, які передбачені Інструкцією № 291.

Після набрання чинності П(С)БО 31 «Фінансові витрати», з 1 січня 2007 р. фінансовими витратами є витрати на відсотки й інші витрати підприємства, пов'язані з отриманням позик, векселів, облігацій та інших видів коротко- і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки. Відповідно до вимог цього стандарту підприємствам дозволяється капіталізувати фінансові витрати, пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу (актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення). До кваліфікаційних активів належать будівництво будівель, споруд, їх реконструкція, добудова тощо. Капіталізацією фінансових витрат є їх віднесення на собівартість кваліфікаційного активу. Капіталізація застосовується лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу. У разі безпосереднього запозичення коштів з метою створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, що підлягають включенню до собівартості такого активу, є фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати, пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів).

При розрахунку суми фінансових витрат, які капіталізуються, необхідно визначити витрати на створення кваліфікаційного активу та норму капіталізації фінансових витрат.

Сума витрат на створення кваліфікаційного активу, яку включають до розрахунку, залежить від того, безпосередньо пов'язані чи безпосередньо не пов'язані запозичення підприємства зі створенням кваліфікаційного активу.

Якщо запозичення підприємства, пов'язані із створенням кваліфікаційного активу, витрати на створення такого активу визначають як усю суму витрат, здійснених протягом періоду створення активу.

Наприклад, у другому кварталі здійснено такі капітальні інвестиції, грн.:

квітень – 100 000; травень – 150 000; червень – 300 000.

Загальна сума витрат на створення кваліфікаційного активу за другий квартал складе 550 000 грн.

Із загальної суми витрат на створення кваліфікаційного активу виключаються суми отриманих проміжних виплат та цільового фінансування, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

Наприклад, підприємство в червні отримало цільове фінансування, пов'язане зі створенням кваліфікаційного активу, у розмірі 50 000 грн. Витрати на створення кваліфікаційного активу дорівнюватимуть 500 000 грн. (550 000 – 50 000).

Якщо запозичення підприємства безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, витрати на створення кваліфікаційного активу визначаються як середньозважена сума інвестицій.

Для визначення середньозваженої суми капітальних інвестицій витрати кожного періоду (місяця) включають до суми капітальних інвестицій з урахуванням кількості місяців звітного періоду, протягом яких інвестиції були складовою вартості кваліфікаційного активу за формулою:

Середньозважена сума інвестицій = сума інвестицій за i-й місяць ×

× кількість місяців, протягом яких інвестиція включалась до складу активу / n,

де *i* – номер місяця в періоді,

n – кількість місяців в періоді.

Середньозважена сума інвестицій визначається наступним чином:

Місяць	Сума витрат (інвестицій), грн.	Зважений коефіцієнт витрат (інвестицій)	Середньозважена сума витрат (інвестицій), грн.
квітень	100 000	3/3	100 000
травень	150 000	2/3	100 000
червень	300 000	1/3	100 000
			300 000

Розрахунок середньозваженої суми інвестиції здійснено таким чином:

$$100\,000 \times 3/3 + 150\,000 \times 2/3 + 300\,000 \times 1/3 = 300\,000 \text{ (грн.)}$$

Якщо зазначені вище витрати було здійснено протягом першого півріччя відповідно у січні, квітні і червні, то середньозважена сума інвестиції визначається наступним чином:

$$100\,000 \times 6/6 + 150\,000 \times 3/6 + 300\,000 \times 1/6 = 225\,000 \text{ (грн.)}$$

Середньозважена сума витрат на створення кваліфікаційного активу у поточному кварталі включає усю суму витрат на створення кваліфікаційного активу у попередньому кварталі і суму капіталізованих витрат на позики у попередньому кварталі.

Витрати на створення запасів, які потребують суттєвого часу для виготовлення (незавершене виробництво продукції з тривалим операційним циклом), визначаються як середньомісячна собівартість незавершеного виробництва у поточному місяці, тобто шляхом ділення пополам суми незавершеного виробництва на початок і кінець місяця.

Так, якщо незавершене виробництво продукції з тривалим операційним циклом на початок лютого становить 150 000 грн., а на початок березня збільшилось до 180 000 грн., то витрати на створення цього кваліфікаційного активу в лютому визначаються наступним чином:

$$(150\,000 + 180\,000) / 2 = 165\,000 \text{ грн.}$$

Для визначення суми фінансових витрат, які підлягають капіталізації, необхідно враховувати, пов'язані чи не пов'язані запозичення підприємства із створенням кваліфікаційного активу, чи не використано запозичені кошти на фінансові інвестиції, чи не скінчився термін створення кваліфікаційного активу у той час, як відсотки за позику підприємство продовжує сплачувати.

При отриманні підприємством позики безпосередньо для створення кваліфікаційного активу капіталізації підлягає уся сума фінансових витрат, пов'язаних з цією позикою.

Наприклад, підприємство отримало позику банку 100 000 грн. терміном на один рік. Ставка відсотка за позику становить 12% річних.

Протягом року відсотки за позику, відповідно, склали 12 000 грн. ($100\,000 \times 0,12$). Капіталізації, тобто включенню до собівартості кваліфікаційного активу підлягає уся сума фінансових витрат (12 000 грн.).

Якщо позику отримано в січні терміном на один рік, а створення кваліфікаційного активу здійснювалось протягом січня-червня, то капіталізації підлягають відсотки за користування позикою, сплачені протягом терміну створення кваліфікаційного активу, тобто з січня до червня місяця включно.

$$100\,000 \times 0,12 \times 6/12 = 6\,000 \text{ (грн.)}$$

Відсотки за користування позикою у другому півріччі визнають фінансовими витратами відповідного звітного періоду.

Якщо частину запозиченої суми підприємство тимчасово інвестувало в цінні папери або здійснило іншу фінансову інвестицію, то сума отриманого за цією інвестицією доходу виключається з суми фінансових витрат, які підлягають капіталізації.

Наприклад, підприємство інвестувало 40 000 грн. на 4 місяці у цінні папери, ставка відсотка за якими становить 15% річних. Отриманий дохід за цією інвестицією становить 2 000 грн. ($40\,000 \times 0,15 \times 4/12$). Ця сума вираховується із суми фінансових витрат, тобто капіталізації підлягатимуть фінансові витрати у розмірі 10 000 грн. ($12\,000 - 2\,000$).

За наявності у підприємства позик, безпосередньо не пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу, фінансові витрати, які підлягають капіталізації, визначаються як добуток середньозваженої суми інвестицій та норми капіталізації фінансових витрат.

За наявності у підприємства позик, безпосередньо пов'язаних і не пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу, фінансові витрати, які підлягають капіталізації, визначаються як сума фінансових витрат за позиками, безпосередньо пов'язаними зі створенням кваліфікаційного активу, та фінансових витрат за позиками, безпосередньо не пов'язаними зі створенням активу. При визначенні фінансових витрат за позиками, безпосередньо не пов'язаними зі створенням кваліфікаційного активу, із середньозваженої суми витрат (інвестицій) вираховують суму позик

безпосередньо, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу. Тобто фінансові витрати, які підлягають капіталізації, визначають як суму фінансових витрат на позики, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу + (середньозважена сума інвестиції – позики, пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу) × норма капіталізації фінансових витрат, не пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

Сума фінансових витрат, що підлягає у звітному періоді включенню до собівартості кваліфікаційного активу, не може перевищувати загальної суми фінансових витрат цього звітного періоду.

Синтетичний облік за рахунком 95 здійснюють в Журналах № 5, 5А, а аналітичний – в допоміжних відомостях до цих журналів чи у відповідних електронних реєстрах.

У синтетичному обліку цих витрат використовують таку кореспонденцію рахунків (табл. 10.16).

Таблиця 10.16. Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1	Нараховано відсотки за користування позиками банку, одержаними для поповнення власних обігових коштів, а також для придбання основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів, для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування	85	68.4	95.1	68.4
2	Відображено витрати, пов'язані із нарахуванням і сплатою відсотків іншим юридичним та фізичним особам за фінансові кредити, одержані для поповнення власних обігових коштів, а також для придбання необоротних активів, для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування	85	31, 68.4	95.2	31, 68.4
3	Відображено витрати, пов'язані з випуском облігацій	85	31, 68.4	95.2	31, 68.4
	– сума нарахованих відсотків за емітованими підприємством облігаціями	85	68.4	95.2	68.4
	– сума нарахованої амортизації дисконту за облігаціями	85	52.3	95.2	52.3
4	Нараховано відсотки за виданим векселем	85	68.4	95.2	68.4
5	Нараховано відсотки за договором фінансової оренди	85	68.4	95.2	68.4
6	Оплачено витрати за користування позиками	68	30, 31	68.4	30, 31
		85	30, 31	95.1, 95.2	30, 31
7	Включено суму капіталізованих фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу:				
	– у забудовника на будівництво, реконструкцію, реставрацію будівель і споруд	15.1	85	15.1	95.1, 95.2
	– в будівельній організації, на промисловому і сільськогосподарському підприємстві	23	85	23	95.1, 95.2
	– у замовника при створенні програмного продукту, інших нематеріальних активів	15.4	85	15.4	95.1, 95.2
8	Списано фінансові витрати, що не капіталізуються, на фінансові результати діяльності	79.2	85	79.2	95

До витрат періоду іншої звичайної діяльності відповідно до вимог національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Інструкції № 291 належать також втрати від участі в капіталі. Останні узагальнюють на рахунку **96 «Втрати від участі в капіталі»**. Облік на цьому рахунку ведуть в розрізі таких субрахунків:

96.1 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

96.2 «Втрати від спільної діяльності»;

96.3 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

За дебетом цих субрахунків відображають вищезазначені втрати, а за кредитом – їх списання на зменшення фінансового результату.

До таких витрат належать втрати материнської компанії, понесені дочірніми підприємствами внаслідок допущених збитків, іншого вилучення капіталу в частині, що припадає на головне підприємство:

Відображення витрат від участі в капіталі здійснюють записом:

Д-т 96 – К-т 14, а списання Д-т 79 – К-т 96.

Синтетичний облік за рахунком 96 здійснюють в Журналах № 5, 5А, а аналітичний – в допоміжних відомостях до цих журналів чи у відповідних електронних регістрах.

До витрат періоду іншої звичайної діяльності, крім витрат фінансової діяльності відносяться також витрати інвестиційної діяльності. Для обліку таких витрат використовують рахунок **97 «Інші витрати»**. Облік на цьому рахунку ведуть відповідно до Інструкції № 291 у розрізі таких субрахунків:

97.1 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;

97.2 «Втрати від зменшення корисності активів»;

97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

97.5 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

97.6 «Списання необоротних активів»;

97.7 «Інші витрати діяльності».

За дебетом названих субрахунків відображають виникнення вищеназаних витрат, а за кредитом – їх списання на фінансові результати від іншої діяльності.

Синтетичний облік за рахунком 97 ведуть в Журналах № 5, 5А, а аналітичний облік може здійснюватись як у цих журналах, так і в допоміжних відомостях до них, або у відповідних електронних регістрах за автоматизованої форми обліку.

В обліку інших витрат застосовують кореспонденцію, подану в табл. 10.17.

Таблиця 10.17. Типова кореспонденція рахунків з обліку інших витрат

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1.	Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	85	14, 35	97.1	14, 35
2.	Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	85	13	97.2	13
3.	Відображено втрати від неопераційних курсових різниць	85	30.2, 31.2, 31.4, 33.2, 33.4, 34.2	97.4	30.2, 31.2, 31.4, 33.2, 33.4, 63, 68, 37, 36
4.	Проведено уцінку необоротних активів і фінансових інвестицій	85	10,11, 12, 14, 15, 35	97.5	10,11, 12, 14, 15, 35
5.	Відображено витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)	85	66, 65, 63 та ін.	97.6	66, 65, 63 і ін.
6.	Списано залишкову вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	85	10, 11, 12, 15	97.6	10,11, 12,15
7.	Списано знос за ліквідованими (списаними) необоротними активами	13	10, 11, 12	13	10,11, 12
8.	Відображено інші витрати звичайної діяльності	85	10, 11, 63 та ін.	97.7	10, 11, 63 та ін.
9.	Списано інші витрати на фінансові результати від іншої звичайної діяльності	79.3	85	79.3	97.1–97.7

10.10. Облік витрат і втрат від надзвичайних подій

До надзвичайних відносяться витрати і втрати, понесені внаслідок стихійного лиха, техногенних аварій, інших непередбачуваних подій, незалежних від діяльності підприємства. Для їх обліку використовується рахунок **97 «Інші витрати»**. За дебетом цього рахунка відображається збільшення витрат, а за кредитом – їх списання на фінансовий результат від іншої діяльності.

Синтетичний облік за рахунком 97 здійснюється в Журналах № 5, 5А, а аналітичний – в допоміжних відомостях до цих журналів чи у відповідних електронних регістрах при автоматизованій формі обліку.

Зазначені витрати відображаються в обліку такими записами, як подано у табл. 10.18.

Таблиця 10.18. Типова кореспонденція рахунків з обліку надзвичайних витрат

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	Списано залишкову вартість необоротних активів, утрачених унаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій, інших надзвичайних подій	85	10, 11, 12	97	10, 11, 12
2	Списано вартість незакінчених будівництвом об'єктів капітальних інвестицій унаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій, інших надзвичайних подій	85	15	97	15
3	Списано запаси, втрачені внаслідок стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій, інших надзвичайних подій	85	20, 22, 26, 28 та ін.	97	20, 22, 26, 28 та ін.
4	Відображено витрати, пов'язані із ліквідацією наслідків стихійних лих, техногенних катастроф і аварій, інших надзвичайних подій	85	20, 22, 66, 65, 63 та ін.	97	20, 22, 66, 65, 63 та ін.
5	Списано надзвичайні витрати на фінансові результати	79.3	85	79.3	97.7

Контрольні запитання

1. Які ви знаєте критерії визнання витрат?
2. Що таке об'єкт обліку витрат? Наведіть приклади об'єктів обліку витрат.
3. Як необхідно розуміти принципи обачності, повного висвітлення, нарахування та інші при відображенні витрат?
4. За якими ознаками класифікують витрати у фінансовому обліку?
5. Які витрати відносять до фінансової та інвестиційної діяльності?
6. Що є витратами основної діяльності?
7. Які є елементи витрат операційної діяльності?
8. Які переваги і недоліки кожної зі схем обліку витрат з використання і без використання рахунків класів 8 і 9?
9. Які витрати включають до складу виробничої собівартості продукції?
10. Від чого залежить номенклатура статей калькуляції?
11. Від чого залежить склад прямих матеріальних витрат?
12. За якими видами оцінки матеріальні витрати включають у собівартість продукції?
13. Які первинні документи є підставою для відображення прямих матеріальних витрат?
14. Від чого залежить вибір способу контролю використання виробничих запасів?
15. Як прямі витрати на оплату праці включають у собівартість окремих видів продукції?
16. Які витрати (крім матеріальних і витрат на оплату праці) можуть бути віднесені до прямих витрат на виробництво продукції?
17. Які витрати відносять до загальноновиробничих витрат?
18. Що може бути базою розподілу загальноновиробничих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг)?
19. Від чого залежить наявність постійних нерозподілених загальноновиробничих витрат?
20. Як визначаються втрати від браку і який порядок їх списання?
21. Які особливості обліку витрат допоміжних виробництв?

22. Як ведуть облік витрат і наданих послуг в автотранспортних цехах?
23. Що є підставою для відображення незавершеного виробництва?
24. Як відображають результати інвентаризації незавершеного виробництва?
25. Що таке зведений облік витрат на виробництво?
26. Які є варіанти зведеного обліку витрат на виробництво і у чому їх сутність?
27. Які особливості обліку витрат на виробництво з використанням давальницької сировини?
28. Які є методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, у чому їх сутність?
29. Визначте структуру адміністративних витрат.
30. Визначте структуру витрат на збут.
31. Розкрийте структуру інших витрат операційної діяльності.
32. Охарактеризуйте структуру й облік фінансових витрат.
33. Опишіть структуру й облік витрат інвестиційної діяльності.
34. Які витрати відносять до витрат періоду і на яких рахунках вони узагальнюються?
35. В яких випадках фінансові витрати капіталізуються?

Розділ 11.

ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ ТА ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ

11.1. Готова продукція, її характеристика та класифікація

Завершальним етапом операційної діяльності підприємства є випуск продукції, виконання робіт, надання послуг.

Готовою продукцією називають створений на підприємстві актив, який пройшов всі стадії технологічної обробки, відповідає технічним і якісним характеристикам і призначений для подальшої реалізації або внутрішнього споживання.

Виконання робіт (надання послуг) полягає у здійсненні закінчених технологічних операцій, в яких сам процес виконання роботи (надання послуг) є основним результатом діяльності. Наприклад, виконання будівельних робіт, надання транспортних послуг.

В технологічному процесі, крім основної продукції, може випускатися *побічна і супутня*.

Побічна продукція – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і не потребує додаткових витрат. Наприклад, макуха, жом, меляса в харчовій промисловості, шлак у доменному виробництві.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному процесі одночасно з основною. На відміну від побічної продукції вона вимагає додаткової обробки для перетворення в закінчений продукт, проте і в початковому вигляді може бути реалізована споживачам. Наприклад, маслянка, яка утворюється під час виробництва масла, після додаткової обробки перетворюється на кисломолочний продукт, проте може бути відпущена без додаткової обробки для кондитерської промисловості.

Стосовно *форми* продукції, то вона може мати як *речову*, так і *нематеріальну* форми. До нематеріальної продукції відносяться, наприклад, програмні продукти для комп'ютерної техніки.

Готова продукція може як відправлятися на сторону, так і споживатись на самому підприємстві. Номенклатурою продукції є систематизований перелік назв, матеріалів, товарів, які виробляються та продаються.

За *ступенем готовності* продукція поділяється на *готову продукцію, напівфабрикати, незавершене виробництво*.

До *незавершеного виробництва* відноситься продукція, яка не пройшла всіх стадій обробки і залишається у виробництві на кінець останнього дня звітного періоду.

До *напівфабрикатів* належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або доукомплектування. Облік напівфабрикатів здійснюється на рахунку 25 «Напівфабрикати». Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості.

Продукція може бути виготовлена як з власних матеріальних ресурсів, так і з давальницької сировини.

Операція з давальницькою сировиною – це операція з попередньої поставки сировини для її подальшої переробки (обробки, збагачення або використання) в готову продукцію за відповідну плату, а також за умови, що вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менше 20 відсотків загальної вартості готової продукції. Операції, що не передбачають попередньої поставки сировини для отримання готової продукції або якщо вартість сировини менше 20 відсотків загальної вартості продукції, не вважаються операціями з давальницькою сировиною. Давальницькою сировиною можуть бути матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії. Наприклад, фермерські господарства передають соняшник на спеціалізовані підприємства для виробництва олії. При цьому частину готової продукції спеціалізовані підприємства залишають у вигляді плати за переробку.

У промисловості облік готової продукції здійснюється на рахунку 26 «*Готова продукція*», у сільському господарстві облік здійснюється на рахунку 27 «*Продукція сільськогосподарського виробництва*». За дебетом цих рахунків відображається надходження готової продукції власного

виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю, а за кредитом – її списання.

У торговельній галузі основним видом оборотних активів є товари. Облік товарів здійснюється підприємствами оптової та роздрібною торгівлі і має певні особливості.

Товари – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) й утримуються підприємством з метою подальшого продажу (реалізації).

Облік товарів ведеться на рахунку **28 «Товари»**, який має такі субрахунки:

28.1 «Товари на складі»;

28.2 «Товари в торгівлі»;

28.3 «Товари на комісії»;

28.4 «Тара під товарами»;

28.5 «Торгова націнка»;

28.6 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом - зменшення.

На субрахунку 28.1 «Товари на складі» ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку 28.2 «Товари в торгівлі» ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 28.3 «Товари на комісії» ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.

На субрахунку 28.4 «Тара під товарами» ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари.

На субрахунку 28.5 «Торгова націнка» підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 28.5 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 28.2 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

На субрахунку 28.6 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Взаємозв'язок балансу і рахунків бухгалтерського обліку, де відображаються залишки активів, отриманих в результаті господарської діяльності, наведено в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1. Взаємозв'язок Балансу та рахунків з обліку готової продукції, товарів

Стаття в Балансі	Рядок в Балансі	Характеристика статті	Залишок за рахунком бухгалтерського обліку
1	2	3	4
Незавершене виробництво	1102	Показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.	23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати»
Готова продукція	1103	Запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам.	26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

1	2	3	4
Товари	1104	Відображають вартість залишків товарів, придбаних підприємством для подальшого продажу, без суми торгових націнок	Згорнуте сальдо за Дт. рах. 28 без врахування субрах. 28.6 (сальдо за Дт. субрах. 28.1, 28.2, 28.3 і 28.4 за вирахуванням сальдо за Кт субрах. 28.5)
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	Відображають вартість необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначають відповідно до П(С)БО 27	Субрахунок 28.6 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

11.2. Документальне оформлення та аналітичний облік операцій, пов'язаних з рухом готової продукції

Готова продукція може надходити як на склад, так і відвантажуватись безпосередньо покупцям. Для випуску продукції з виробництва використовують накладні, а при виконанні робіт (наданні послуг) – приймально-здавальні акти. Первинні документи на передачу готової продукції (накладні, відомості випуску продукції, акти) з виробничих підрозділів на склад виписуються у двох примірниках. Один з примірників, підписаний завідувачем складу, повертається в цех, який здав продукцію, а другий – залишається на складі.

При надходженні продукції на склад оформляють прибуткові документи (накладні, акт виконаних робіт, акт здачі продукції тощо), а при вибутті зі складу – видаткові документи. На складах готову продукцію обліковують в книгах складського обліку або в облікових картках форми М-12. Як книги, так і картки мають форму оборотної відомості. На кожне найменування та гатунок продукції в книзі складського обліку відводять окрему сторінку. В картці або книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В книгах та картках складського обліку відображається також рух та залишки продукції на кожну звітну дату. На складі на кожен вид продукції складається карточка складського обліку або здійснюється запис в книгу складського обліку.

На складі в облікових реєстрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або Книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісному вираженні.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами:

а) в сортових картках складського обліку – в бухгалтерії складають та обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання;

б) безкартковим способом — кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва та руху готової продукції у розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансованість даних з оприбуткування, відпуску та за залишками продукції. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

У бухгалтерії на основі первинних документів за прибутком та видатком ведуть накопичувальні відомості випуску готової продукції в натуральному та вартісному виразі і накопичувальну відомість відвантаженої продукції. Документи на готову продукцію щодня надходять до бухгалтерії, яка веде кількісно-натуральний облік випуску продукції за її видами, сортами. Наприкінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю. За даними відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва (різниця між фактичною і взятою для обліку собівартістю випущеної продукції), економію або перевитрати. Щомісяця звіряють дані облікових реєстрів з даними книги залишків готової продукції і напівфабрикатів свого виробництва, контролюють записи, стан запасів готової продукції на складі, своєчасне і правильне її оприбуткування, забезпечення

зберігання, своєчасне відвантаження, а також виконання обов'язків за поставками продукції споживачам.

При відвантаженні покупцям продукції продавець виписує *податкову накладну*, яка є підставою для відображення у покупця податкового кредиту з ПДВ. Дана податкова накладна включається в електронний єдиний реєстр податкових накладних.

Відпуск готової продукції здійснюється на підставі договорів про реалізацію продукції. Готова продукція може відправлятися покупцю із залученням послуг перевізника. Законодавство України використовує кілька понять, пов'язаних з оплатою послуг перевізника: фрахт, провізна плата, тариф, збір.

Тариф – це грошове відображення вартості надання послуги на вантажні перевезення, сума, установлена відповідно до законодавства України перевізником за перевезення одиниці ваги (обсягу) вантажу.

Збір – сума, що додається до тарифу і сплачується за послуги при транспортуванні вантажу і яка визначається згідно з умовами перевезення або обслуговування при такому перевезенні.

Фрахт – винагорода (компенсація), що сплачується за договором фрахтування (чартеру) за використання транспортного засобу.

Провізна плата – це плата за перевезення вантажу за договором.

Форма і порядок розрахунків, а також випадки зміни розміру оплати за перевезення вантажів і надання інших послуг, пов'язаних з цим, визначаються перевізником з вантажовідправником при укладенні ними договору на перевезення вантажів.

При перевезеннях повітряним транспортом використовується авіаційна вантажна накладна – це документ, оформлений вантажовідправником чи від імені вантажовідправника, у тому числі його електронна копія (в разі застосування), який є свідченням укладення договору перевезення і прийняття вантажу до перевезення на умовах, визначених у ньому.

При перевезеннях автомобільним транспортом використовується товарно-транспортна накладна. Товарно-транспортна накладна – це єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, що призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи.

При перевезеннях залізничним транспортом основним перевізним документом є залізнична накладна. Така накладна є складовою частиною комплексу перевізних документів, до якого, крім неї, входять: дорожня відомість, корінець дорожньої відомості та квитанція про приймання вантажу.

При перевезеннях морським вантажним транспортом використовується коносамент.

Коносамент – документ, що видається перевізником вантажу вантажовласнику. Засвідчує право власності на відвантажений товар.

Коносамент виконує одночасно кілька функцій: розписка перевізника в отриманні вантажу для перевезення, з одночасним описом видимого стану вантажу; товарно-транспортна накладна; підтвердження договору перевезення вантажу; товаророзпорядчий документ.

Оскільки різні пункти контрактів на постачання формулювалися залежно від торгових звичаїв або законодавства тієї чи іншої країни, виникли їх різні трактування, які часто призводили до непорозумінь і ускладнювали міжнародну торгівлю. Міжнародна торговельна палата в Парижі склала єдині умови поставки (Інкотермс), що дозволило при укладенні контрактів на базі **Інкотермс** забезпечити однакову трактування умов контрактів.

Умови Інкотермс постійно переглядаються і останні зміни відбулися у 2010 році.

Інкотермс 2010 (Incoterms 2010) – це міжнародні правила, визнані урядовими органами, юридичними компаніями по всьому світу як тлумачення найбільш застосованих в міжнародній торгівлі термінів. Міжнародні правила щодо тлумачення термінів «Інкотермс» застосовуються для визначення умов зовнішньоекономічних договорів поставки (купівлі-продажу). Але їх використовують і при внутрішньодержавних поставках. Активне застосування Інкотермс при укладанні договорів «внутрішньої» поставки зумовлено, насамперед, тим, що цього вимагає Господарський кодекс України (ч. 4 ст. 265).

Оскільки терміни уніфіковані та передбачають досить чітко визначені права та обов'язки сторін договору, посилання на Інкотермс в договорі поставки зменшує ризик юридичних ускладнень, пов'язаних з неоднозначним тлумаченням умов договору.

У базисних умовах поставки виділяють кілька груп (табл. 11.2):

- група Е (умови приймання);
- група F (основна транспортування оплачується покупцем);
- група (основна транспортування сплачується продавцем);
- група D (умови доставки).

Таблиця 11.2. Групування умов постачання вантажу

Групи	Абревіатура	Розшифрування
1	2	3
Будь-який вид транспорту		
Група E	EXW	Франко завод (... назва місця)
Група F	FCA	Франко перевізник (... назва місця призначення)
Група C	CPT	Фрахт/перевезення оплачені до (... назва пункту призначення)
	CIP	Фрахт/перевезення і страхування оплачені до (... назва пункту призначення)
Група D	DAF	Постачання до границі (... назва місця призначення)
	DDU	Постачання без оплати мита (... назва місця призначення)
	DDP	Постачання з оплатою мита (... назва місця призначення)
Тільки морський і внутрішній водний транспорт		
Група F	FAS	Франко уздовж борта судна (... назва порту відвантаження)
	FOB	Франко борт (... назва порту відвантаження)
Група C	CFR	Вартість і фрахт (... назва порту призначення)
	CIF	Вартість, страхування і фрахт (... назва порту призначення)
Група D	DES	Постачання із судна (... назва порту призначення)
	DEQ	Постачання з пристані (... назва порту призначення)

EXW (EX Works (... named place) Франко завод (... назва місця)¹.

Термін «франко-завод» означає, що продавець вважається таким, що виконав свої зобов'язання з постачання, коли він надасть товар у розпорядження покупця на своєму підприємстві чи в іншому названому місці (наприклад: на заводі, фабриці, складі тощо). Продавець не відповідає за завантаження товару на транспортний засіб, а також за митне очищення товару для експорту.

FCA (Free Carrier (... named place) Франко перевізник (... назва місця).

Термін «франко-перевізник» означає, що продавець доставить товар, який пройшов митне очищення, зазначеному покупцем перевізнику до названого місця. Слід зазначити, що вибір місця постачання вплине на зобов'язання по завантаженню і розвантаженню товару на даному місці. Якщо поставка здійснюється в приміщенні продавця, то продавець несе відповідальність за відвантаження. Якщо ж постачання здійснюється в інше місце, продавець за відвантаження товару відповідальності не несе. Даний термін може бути використаний під час перевезення будь-яким видом транспорту, включаючи змішані перевезення.

FAS (Free Alongside Ship (... named port of shipment) Франко вздовж борту судна (... назва порту відвантаження).

Термін «франко вздовж борту судна» означає, що продавець виконав постачання, коли товар розміщений уздовж борта судна на причалі або на ліхтерах у зазначеному порту відвантаження. Це означає, що з цього моменту усі витрати й ризики втрати чи пошкодження товару повинен нести покупець. За умовами терміна FAS на продавця покладається обов'язок по митному очищенню товару для експорту (на відміну від умов попередніх видань «Інкотермс» – обов'язок щодо митного очищення для експорту покладался на покупця). Однак, якщо сторони бажають, щоб покупець узяв на себе обов'язки з митного очищення товару для експорту, то це повинно бути чітко обговорене у відповідному доповненні до договору купівлі-продажу.

FOB (Free On Board (... named port of shipment) Франко борт (... назва порту відвантаження).

Термін «франко-борт» означає, що продавець виконав постачання, коли товар перейшов через поручні судна в названому порту відвантаження. Це означає, що з цього моменту усі витрати й ризики втрати чи пошкодження товару повинен нести покупець. За умовами терміна FOB на продавця покладається обов'язок по митному очищенню товару для експорту. Даний термін може застосовуватися тільки під час перевезення товару морським або внутрішнім водним транспортом. Якщо сторони не збираються поставити товар через поручні судна, слід застосовувати термін FCA.

CFR Cost and Freight (... named port of destination) Вартість і фрахт (... назва порту призначення).

Термін «вартість і фрахт» означає, що продавець виконав постачання, коли товар перейшов через поручні судна в порту відвантаження. За умовами терміна CFR на продавця покладається

¹ Інкотермс [Електронний ресурс] // www.utsb.kiev.ua > УТСБ > Глосарій.

обов'язок з митного очищення товару для експорту. Даний термін може застосовуватися тільки під час перевезення товару морським або внутрішнім водним транспортом.

CIF (Cost, Insurance and Freight (... named port of destination) Вартість, страхування і фрахт (... назва порту призначення).

Термін «вартість, страхування та фрахт» означає, що продавець виконав постачання, коли товар перейшов через поручні судна в порту відвантаження. Продавець зобов'язаний оплатити витрати і фрахт, необхідні для доставки товару в зазначений порт призначення, але ризик втрати або ушкодження товару, як і будь-які додаткові витрати, що виникають після відвантаження товару, переходять із продавця на покупця. За умовами терміна CIF на продавця покладається обов'язок з митного очищення товару для експорту. Даний термін може застосовуватися тільки під час перевезення товару морським або внутрішнім водним транспортом. Якщо сторони не збираються поставити товар через поручні судна, слід застосовувати термін CIP.

CIP (Carriage and Insurance Paid To (... named place of destination) Фрахт/перевезення та страхування оплачені до (... назва місця призначення).

Термін «фрахт/перевезення та страхування оплачені до» означає, що продавець доставить товар названому їм перевізнику. Крім цього, продавець зобов'язаний оплатити витрати, пов'язані з перевезенням товару до названого пункту призначення. Це означає, що покупець бере на себе всі ризики і будь-які додаткові витрати після доставки таким чином товару. Однак, за умовами CIP на продавця також покладається обов'язок по забезпеченню страхування від ризиків втрати й ушкодження товару під час перевезення на користь покупця. Отже, продавець укладає договір страхування й оплачує страхові внески. Покупець повинен брати до уваги, що відповідно до умов терміна CIP від продавця потрібно забезпечення страхування з мінімальним покриттям. За умовами терміна CIP на продавця покладається обов'язок з митного очищення товару для експорту. Даний термін може застосовуватися під час перевезення товару будь-яким видом транспорту, включаючи змішані перевезення.

CPT (Carriage Paid To (... named place of destination) Фрахт/перевезення оплачені до (... назва місця призначення).

Термін «фрахт/перевезення оплачено до» означає, що продавець доставить товар названому їм перевізнику. Крім цього, продавець зобов'язаний оплатити витрати, пов'язані з перевезенням товару до названого пункту призначення. Це означає, що покупець бере на себе всі ризики втрати чи пошкодження товару, як і інші витрати після передачі товару перевізнику. За умовами терміна CPT на продавця покладається обов'язок з митного очищення товару для експорту. Даний термін може застосовуватися під час перевезення товару будь-яким видом транспорту, включаючи змішані перевезення.

DAT (Delivered At Terminal (... named terminal of destination) Постачання на терміналі (... назва терміналу).

Термін «поставка на терміналі» (новий термін, введений в Інкотермс 2010) означає, що продавець виконав своє зобов'язання по постачанню, коли він надав покупцеві товар, розвантажений з транспортного засобу в узгодженому терміналі зазначеного місця призначення. Під терміналом розуміється будь-яке місце, в т. ч. авіа / авто / залізничний карго термінал, причал, склад тощо. Продавець несе всі ризики по доставці товару і його розвантаженні на терміналі. Продавець не зобов'язаний виконувати митні формальності або сплачувати імпорتنі мита при ввезенні товару. Даний термін може застосовуватися при поставках будь-яким видом транспорту.

DAP (Delivered At Point (... named point of destination) Постачання в пункті (... назва пункту).

Термін «поставка в пункті» (новий термін, введений в Інкотермс 2010) означає, що продавець виконав своє зобов'язання по постачанню, коли він надав покупцеві товар, готовий до розвантаження з транспортного засобу, що прибув в узгоджене місце призначення. Продавець несе всі ризики, пов'язані з доставкою товару в узгоджене місце призначення. Продавець не зобов'язаний виконувати митні формальності або сплачувати імпорتنі мита при ввезенні товару. Даний термін може застосовуватися при поставках будь-яким видом транспорту.

DDP (Delivered Duty Paid (... named place of destination) Постачання з оплатою мита (... назва місця призначення).

Термін «поставка зі сплатою мита» означає, що продавець надасть товар, що пройшов митне очищення і не був розвантажений із прибулого транспортного засобу у розпорядження покупця в названому місці призначення. Продавець зобов'язаний нести усі витрати і ризики, пов'язані з транспортуванням товару, включаючи (де це буде потрібно) будь-які збори для імпорту в країну призначення (під словом «мито» тут розуміється відповідальність і ризики за проведення митного

очищення, а також за оплату митних формальностей, митних мит, податків і інших зборів). У той час як термін EXW покладає на продавця мінімальні обов'язки, термін DDP припускає максимальні обов'язки продавця. Даний термін не може застосовуватися, якщо продавець прямо чи побічно не може забезпечити одержання імпортової ліцензії. Якщо сторони погодилися про виключення з зобов'язань продавця деяких з витрат, що підлягають оплаті при імпорті (таких, як податок на додану вартість – ПДВ), це повинно бути чітко визначено в контракті купівлі-продажу.

11.3. Облік собівартості випущеної та реалізованої продукції

При оприбуткуванні готової продукції на склад, а також при реалізації продукції крім вартісної оцінки за продажними цінами в обліку формують дані про її собівартість. На підставі облікових даних визначають фінансовий результат від реалізації як різницю між вартістю продукції за продажними цінами (без непрямих податків – ПДВ, акцизного податку) та її фактичною собівартістю. Тому за результатами обліку виробництва визначається виробнича собівартість окремих видів продукції та одиниць їх вимірювання.

Якщо на підприємстві поряд з основною продукцією випускають супутню і побічну, тоді виробнича собівартість випущеної продукції розраховується за формулою:

$$ВСП = НЗВн + ВВ - ПВ - ПП - СП - НЗВк,$$

де *ВСП* – виробнича собівартість продукції;
НЗВн – незавершене виробництво на початок періоду;
ВВ – виробничі витрати за звітний період;
ПВ – поворотні відходи;
ПП – побічна продукція;
СП – супутня продукція;
НЗВк – незавершене виробництво на кінець періоду.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що споживається на самому підприємстві.

Згідно з бухгалтерськими стандартами вартість супутньої продукції розраховується самим підприємством одним з наступних способів:

- якщо власник має намір її продати без додаткової обробки, тоді супутню продукцію оцінюють за справедливою (ринковою) вартістю за мінусом витрат на її реалізацію;
- якщо супутню продукцію використовують на підприємстві або доробляють її з метою подальшої реалізації, тоді її оцінюють за ціною можливого використання.

У бухгалтерському обліку готова продукція має оцінюватися за первісною вартістю, яка дорівнює фактичній собівартості виготовлення. Але, оскільки фактична собівартість може бути визначена лише в кінці періоду, коли будуть відомі всі витрати виробничих ресурсів, виникає необхідність її обліку протягом звітного періоду за іншими оцінками. Як правило, для цього використовується планова (нормативна) виробнича собівартість. В кінці місяця розраховується фактична собівартість продукції та порівнюється з плановою (нормативною) вартістю. При перевищенні фактичної собівартості на різницю складаються додаткові проведення, якщо, навпаки, то різниця сторнується.

Для обліку готової продукції використовується синтетичний рахунок **26 «Готова продукція»**, за дебетом якого відображається надходження продукції з виробництва спочатку за плановою (нормативною) вартістю, а за результатами звітного періоду ця вартість коригується і доводиться до фактичної собівартості звичайним або сторнувальним записом за кожним видом продукції.

Приклад. Протягом місяця була випущена продукція А за обліковою собівартістю 1000000 грн. і продукція Б за обліковою собівартістю 2500000 грн. Фактичні витрати на продукцію А склали 1100000 грн. Отримана супутня продукція В, яку було вирішено продати за ціною 25000 грн., витрати на продаж такої продукції склали 2000 грн. Незавершене виробництво за продукцією А на початок місяця склало 30000 грн., на кінець – 50000 грн. Фактичні витрати на продукцію Б склали 2200000 грн., незавершеного виробництва вона не мала (табл. 11.3).

Таблиця 11.3. Кореспонденція рахунків з обліку випуску готової продукції

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Надійшла з виробництва протягом звітного періоду на склад продукція А за обліковою собівартістю	Накладна	26/А	23	1000000
2.	Надійшла з виробництва протягом звітного періоду на склад продукція Б за обліковою собівартістю	Накладна	26/Б	23	2500000
3.	Оприбутковано на склад супутню продукцію В: (25000 – 2000)	Накладна	26/В	23	23000
4.	Відображено відхилення фактичної собівартості від планової за продукцією А (1100000 – 23000 + 30000 – 50000) – 1000000)	Бухгалтерська довідка	26/А	23	57000
5.	Відображено відхилення фактичної собівартості від планової за продукцією Б: (2200000 – 2500000)	Бухгалтерська довідка	26/Б	23	300000

З таблиці видно, що за продукцією А фактична собівартість перевищувала її планову оцінку. Тому на різницю 57000 грн. зроблено додаткове проведення. За продукцією Б різницю в сумі 300000 грн. відображено методом «червоного сторно». Це означає, що на цю суму слід зменшити її попередню оцінку, здійснену за плановою обліковою вартістю, оскільки її фактична собівартість є меншою за планову оцінку.

За кредитом рахунку 26 «Готова продукція» відображають її списання в реалізацію, а також інше вибуття продукції (у подальшу переробку, про виявленні її нестачі, псування тощо).

При реалізації продукції, крім визначення фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції, у підприємства виникає необхідність у розрахунку *фактичної собівартості реалізованої продукції*. Це пов'язано з тим, що на початок місяця на складі знаходиться продукція за собівартістю минулого звітного періоду і яка реалізується разом з продукцією, що надійшла за собівартістю вже звітного періоду. Оцінка готової продукції при її реалізації залежить від облікової політики підприємства. При цьому можуть використовуватися методи, визначені в П(С)БО 9 «Запаси». При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті, оцінка їх здійснюється за одним з таких методів, які вже були описані: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); нормативних затрат; ціни продажу.

На підприємстві часто застосовується метод визначення собівартості реалізованої продукції за допомогою коефіцієнта реалізації.

Послідовність цього методу наступна:

1. Розраховуємо коефіцієнт реалізації :

$$C = \frac{A1 + A2}{B1 + B2},$$

де C – коефіцієнт реалізації;

$A1$ – залишок готової продукції на складі на початок звітного періоду за фактичною собівартістю;

$B1$ – залишок готової продукції на складі на початок звітного періоду за обліковою вартістю (вартістю реалізації);

$A2$ – фактична собівартість випущеної за звітний період продукції;

$B2$ – вартість реалізації випущеної за звітний період продукції.

2. Визначаємо фактичну собівартість реалізованої продукції, або, інакше кажучи, розраховуємо величину собівартості продукції на 1 грн. її реалізації:

$$П = В \times С,$$

де $П$ – фактична собівартість реалізованої продукції;

$В$ – вартість реалізації продукції за звітний період

3. Розраховуємо фактичну собівартість продукції, яка буде знаходитись на залишку на кінець звітного періоду:

$$А3 = А1 + А2 - П,$$

де $А3$ – фактична собівартість готової продукції на залишку на кінець звітного періоду.

Для обліку фактичної собівартості реалізованої продукції використовується рахунок **90 «Собівартість реалізації»**.

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – закриття цього рахунку. Як і всі рахунки 9 класу, даний рахунок сальдо не має, тому його сальдо списується в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок **90 «Собівартість реалізації»**, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291, має такі субрахунки:

90.1 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

90.2 «Собівартість реалізованих товарів»;

90.3 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

90.4 «Страхові виплати».

Приклад. Залишок готової продукції на складі за фактичною собівартістю становив 300000 грн., вартість реалізації такої продукції за обліковими цінами склала 500000 грн., фактичні витрати на виробництво продукції склали 450000 грн., НЗВ на початок місяця складало 56000 грн., НЗВ на кінець місяця – 80000 грн., вартість реалізованої продукції за обліковими цінами поточного місяця – 660000 грн. За звітний період було реалізовано продукції на суму 1000000 грн. (без ПДВ).

1. Собівартість випущеної з виробництва продукції: $56000 + 450000 - 80000 = 426000$.

2. Коефіцієнт реалізації: $(300000 + 426000) / (500000 + 660000) = 0,626$.

3. Собівартість реалізованої продукції: $1000000 \times 0,625 = 625000$.

Результати відобразимо в таблиці 11.4.

Таблиця 11.4. Розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції

№	Показник	Фактична собівартість (грн.)	Вартість продукції за обліковими цінами (грн.)	Відхилення (грн.)
1	2	3	4	5
1	Залишок готової продукції на складі на початок звітного періоду	300000	500000	-200000
2	Випущена з виробництва продукція за звітний період	426000	660000	-234000
3	Реалізована готова продукція за звітний період ($1000000 \times 0,625 = 625000$)	625000	1000000	-375000
4	Залишок готової продукції на кінець періоду ($300000 + 426000 - 625000 = 101000$)	101000	160000	-59000

У системі рахунків такі операції будуть відображені так (табл. 11.5):

Таблиця 11.5. Кореспонденція рахунків з обліку відвантаження готової продукції

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Надійшла з виробництва продукція на склад протягом звітного періоду за фактичною собівартістю	Накладна	26	23	426000
2	Відвантажена готова продукція за обліковою вартістю	Накладна	90.1	26	1000000
3	Відображено відхилення фактичної собівартості від облікової вартості	Бухгалтерська довідка	90.1	26	375000
4	Списана фактична собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	79.1	90.1	625000

Певні особливості має відображення на рахунках бухгалтерського обліку випуску і реалізації готової продукції, виготовленої на давальницьких умовах. Розглянемо детальніше порядок відображення операцій з давальницькою сировиною. Як відомо, давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для переробки виконавцю, що здійснює переробку, право власності на цю сировину до виконавця не переходить. Тому в бухгалтерському обліку виконавця давальницьку сировину слід обліковувати на забалансовому субрахунку **022 «Матеріали, прийняті для переробки»** за цінами, передбаченими в договорі.

Замовник (давальник) відображає вартість переданої в переробку давальницької сировини по дебету субрахунку **20.6 «Матеріали, передані в переробку»**.

Якщо оплата за переробку на умовах давальницької сировини буде здійснюватись готовою продукцією, тоді операції в бухгалтерському обліку сторін відображаються такими записами (табл. 11.6):

Таблиця 11.6. Кореспонденція рахунків у виконавця з переробки давальницької сировини (оплата проводиться частиною готової продукції)

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано давальницьку сировину (насіння соняшника), що надійшла для переробки	Накладна	022	–
2	Відображено дохід від реалізації послуг з переробки давальницької сировини (в частині вартості самої переробки)	Акт виконаних робіт	36.1	70.3
3	Відображено суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	Податкова накладна	70.3	64.1
4	Списано собівартість наданих послуг з переробки давальницької сировини	Бухгалтерська довідка	90.3	23
5	Оприбутковано готову продукцію, що надійшла як плата за послуги за давальницьким договором	Накладна	28.1	63.1
6	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ у складі вартості отриманої готової продукції	Податкова накладна	64.1	63.1
7	Проведено залік заборгованостей	Акт взаємозвірки платежів	63.1	36.1
8	Списано вартість переробленої давальницької сировини	Накладна	–	022
9	Списана на фінансові результати собівартість наданих послуг	Бухгалтерська довідка	79.1	90.3
10	Списана суму доходу, отриманого від реалізації наданих послуг з переробки давальницької сировини	Бухгалтерська довідка	70.3	79.1

Реалізація продукції може здійснюватись в порядку товарообмінних (бартерних) операцій. Товарообмінними називають операції, при яких суб'єктами підприємницької діяльності здійснюється обмін певної кількості товарів (робіт, послуг) на еквівалентну за вартістю кількість іншого товару без проведення грошових розрахунків. Ці операції мають місце через недостатність у підприємства грошових коштів для проведення розрахунків за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).

Відповідно до ст. 715 Цивільного кодексу України за договором міни (бартеру) кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар. Згідно з п. 4 ст. 715 цього Кодексу право власності на обмінювані товари переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань щодо передання майна обома сторонами, якщо інше не встановлено договором або законом.

Якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість, то дохід не визнається.

Якщо об'єкти не відповідають визначенню подібних (однорідних), наведеному у п. 4 П(С)БО 7, то вони вважаються неподібними (неоднорідними) об'єктами.

При передачі за договором міни (бартеру) неподібних об'єктів сума доходів, яка відображається у бухгалтерському обліку, визначається відповідно до п. 23 П(С)БО 15 «Доходи», а саме: 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.

При відображенні в обліку бартерних операцій необхідно враховувати, на що обмінюються товари. П (С) БО 9 «Запаси» передбачений поділ бартерних операцій на обмін подібними чи неподібними активами. Подібними визнаються активи, які мають однакове функціональне призначення й однакову справедливую вартість. Під справедливою вартістю розуміють суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість по операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Якщо об'єкти не відповідають визначенню подібних (однорідних), то вони вважаються неподібними (неоднорідними) об'єктами. При передачі за договором міни (бартеру) неподібних об'єктів сума доходів, яка відображається у бухгалтерському обліку, визначається відповідно до п. 23 П(С)БО 15 «Доходи», а саме: 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. Розглянемо порядок обліку бартерних операцій на прикладі.

Приклад. ТОВ «Аверс» випустило тканину і передало її ТОВ «Обрій» у кількості 900 м. кв. за ціною 100 грн. за 1 кв.м. плюс ПДВ – 18000 грн. в обмін на їх продукцію, а саме дошки обрізну в кількості 50 м.куб. по ціні 1200 грн. за 1 куб. м. плюс ПДВ – 12000 грн. Продукція є неподібною.

Загальна договірною вартість тканини, яка передається становить 108000 грн., загальна договірною вартість дошки обрізної, яка передається, становить 72000 грн.

Отже, ТОВ «Обрій» повинно доплатити ТОВ «Аверс» різницю у сумі 36000 грн.

Бухгалтерські проведення наведені в табл. 11.7.

Таблиця 11.7. Кореспонденція рахунків з обліку товарообмінних операцій

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
Облік у ТОВ «Аверс»					
1.	Відпущено товариству «Обрій» тканину	Накладна	36.1	70.1	108000
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	18000
3.	Отримано сировину і матеріали	Накладна	20.1	63.1	60000
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	12000
5.	Отримано доплату за відвантажену продукцію	Виписка з банку	31.1	36.1	36000
6.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	Бух. довідка	63.1	36.1	72000

1	2	3	4	5	6
Облік у ТОВ «Обрій»					
1.	Отримано тканину, яка зарахована як товар	Накладна	28.1	63.1	90000
2.	Відобаржено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	18000
3.	Відпущено товариству «Аверс» дошку обрізну	Накладна	36.1	70.1	72000
4.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	12000
5.	Перераховано доплату за отриману тканину	Виписка з банку	63.1	31.1	36000
6.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	Бухгалтерська довідка	63.1	36.1	72000

В окремих випадках держава встановлює обмеження щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною. Такі обмеження насамперед стосуються виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також ввезення на митну територію України або вивезення з неї деяких інших видів давальницької сировини, наприклад шкіряної сировини, брухту і відходів чорних та кольорових металів тощо.

11.4. Особливості обліку придбання і реалізації товарів

Облік руху товарів відбувається як на підприємствах оптової, так і роздрібною торгівлі.

Оптова торгівля - це торгівельна діяльність через оптові бази, склади із придбання та продажу (реалізації) товарів великими партіями підприємствам роздрібною торгівлі, приватним підприємцям та іншим суб'єктам господарської діяльності.

Роздрібна торгівля – це торгівельна діяльність через магазини, пересувну мережу, торгові палатки із продажу (реалізації) товарів дрібними партіями безпосередньо населенню.

Придбання товарів здійснюється на основі договору між покупцем і постачальником, в якому повинні бути зазначені такі основні реквізити: найменування сторін, банківські реквізити, найменування та кількість товару, ціни, термін постачання, зобов'язання сторін, умови переходу права власності на товар.

Кожна партія товару супроводжується такими документами: накладними, товарно-транспортними накладними, митними деклараціями, сертифікатами відповідності ДСТУ 3498-96 («Державна система сертифікації. Бланки документів. Форма та опис»), сертифікатами якості (для продукції, яка швидко псується), сертифікати відповідності (для алкоголю, пива, тютюнових виробів).

У випадку невідповідності найменування, маси, кількості міць вантажу даним, зазначених у супровідних документах, складається Комерційний акт. Комерційні акти складаються: на місцях загального користування – у день вивантаження або в день видачі вантажу одержувачу; при вивантаженні на місцях незагального користування – у день здачі вантажу одержувачу, у цьому разі перевірка повинна здійснюватись до вивантаження або в процесі вивантаження чи зразу ж після нього.

При закупівлі товару у населення за готівку складають Акт закупівлі із зазначенням обов'язкових реквізитів: прізвище, ім'я та по-батькові продавця, місце проживання, паспортні дані, ідентифікаційний код.

Порядок кількісного та якісного приймання товарів залежить від того, надходять вони в тарі чи без неї. Незатарені товари приймають за кількістю під час надходження. Товари у тарі приймають за масою брутто та кількістю місць. При розпакуванні тари товари приймають за масою нетто і кількістю. Граничний термін приймання товарів від місцевих контрагентів становить 10 діб від дня надходження, від іногородніх - 20 діб, для товарів, що швидко псуються, – 24 години.

За окремими товарами продовольчої групи, де за нормативами можуть утворюватися відходи, здійснюють оприбуткування за масою нетто за вирахуванням таких відходів.

Підприємства оптової торгівлі зараховують товари на баланс за первісною вартістю, яка включає: суми, що сплачуються згідно з договором на постачання; суми ввізного мита; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів.

Облік придбаних товарів оптовими підприємствами ведеться із застосуванням субрахунку **28.1 «Товари на складі»**, для обліку руху і наявності тари використовується субрахунок **28.4 «Тара під товарами»**. Торгівельні підприємства для обліку ТЗВ можуть відкривати субрахунок **28.9 «Транспортно-заготівельні витрати»**.

Роздрібні торговельні підприємства обліковують товари на субрахунок **28.2 «Товари в торгівлі»**, а комісійні магазини ведуть їх облік на субрахунок **28.3 «Товари на комісії»**. Усі рахунки з бухгалтерського обліку товарів і тари є активними, тобто за їх дебетом відображається надходження товарів у торговельну мережу, а за кредитом – вибуття товарів у реалізацію, їх списання на інші цілі, а також нестачі чи псування товарів.

Для відображення торговельної націнки роздрібні підприємства використовують субрахунок **28.5 «Торгова націнка»**. На відміну від попередніх субрахунків він є регулюючим контрактивним рахунком другого порядку, тобто нарахування торговельної націнки відображається за кредитом субрахунку 28.5, а її списання за складеним Розрахунком реалізованої торговельної націнки – за дебетом рахунку (або методом «червоного сторно» за його кредитом).

Приклад. Підприємство оптової торгівлі протягом місяця придбало товарів, вартістю 8400000 грн. (в т.ч. ПДВ) у поворотній тарі вартістю 28000 грн. Перераховано заставну вартість за тару під товарами 28000 грн. Транспортна організація виставила рахунки за транспортування вказаних товарів на суму 96000 грн. (в т.ч. ПДВ). За місяць було нараховано заробітну плату робітникам за розвантажувальні роботи в сумі 30000 грн. (табл.11.8).

Таблиця 11.8. Кореспонденція рахунків з обліку надходження товарів на оптових підприємствах

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1.	Придбано товари у постачальника	Накладні, рахунки-фактури	28.1	63.1	7000000
2.	Відображено суму податкового кредиту	Податкова накладна	64.1	63.1	1400000
3.	Отримано транспортні послуги з доставки товарів	Рахунок	28.9	68.5	80000
4.	Відображено суму податкового кредиту	Податкова накладна	64.1	68.5	16000
5.	Нараховано заробітну плату робітникам за розвантажувальні роботи	Табель обліку відпрацьованого часу	28.9	66.1	30000
6.	Проведено відрахування ЄСВ	Довідка бухгалтерії	28.9	65.1	6600

В кінці місяця за допомогою розрахунку середнього відсотка ТЗВ зібрані витрати за субрахунком 28.9 «Транспортно-заготівельні витрати» розподіляють між залишком товарів і реалізованими товарами.

На підприємствах оптової торгівлі відпуск товарів зі складу покупцям здійснюють на підставі рахунків-фактур, в яких зазначається асортимент і кількість товарів. Після відвантаження товарів рахунок-фактуру використовують для виписування платіжних документів покупцеві. Аналітичний облік відвантажених товарів ведуть за кожним таким документом у відомостях обліку відвантажених і реалізованих товарів.

Відвантаження товарів покупцям оформлюють такими записами (табл.11.9)

Таблиця 11.9. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів на оптових підприємствах

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Відвантажено товар покупцеві	Накладні, рахунки-фактури	36.1	70.2
2.	Відображено суму податкового зобов'язання	Податкова накладна	70.2	64.1
3.	Визначено собівартість реалізованих товарів	Бухгалтерська довідка	90.2	28.1
4.	Списано ТЗВ на суму реалізованих товарів	Податкова накладна	90.2	28.9
5.	Списано витрати обігу	Бухгалтерські відомості	79.1	92, 93
6.	Списано собівартість реалізованих товарів	Бухгалтерська довідка	79.1	90.2
7.	Списано дохід від реалізації товарів	Бухгалтерська довідка	70.2	79.1

Характерною особливістю підприємств роздрібної торгівлі є те, що вони обліковують товари у цінах реалізації. Це зумовлює необхідність нарахування та відображення в обліку суми торгової націнки на товари.

Під час оприбуткування товарів підприємства роздрібної торгівлі встановлюють відсоток торгової націнки, облік якого ведуть на рахунку 28.5 «Торгова націнка». При цьому складають бухгалтерський запис:

Дебет субрахунку 28.2 «Товари в торгівлі» -

Кредит субрахунку 28.5 «Торгова націнка».

В кінці звітної періоду (місяця, кварталу) складають розрахунок з розподілу торгової націнки між реалізованими та нереалізованими товарами. Суму націнки, що стосується реалізованих товарів списують на реалізацію. Інша частина націнки показується як кредитовий залишок на субрахунку 28.5 «Торгова націнка».

На підприємствах роздрібної торгівлі фінансовий результат визначається дещо складніше.

Щоб визначити фінансовий результат від реалізації товарів, необхідно розрахувати суму реалізованої торгової націнки. Вказаний розрахунок здійснюється за формулою?

$$T(\%) = \frac{T_{п} + T_{м}}{V_{п} + V_{м}} \times 100\%$$

де $T(\%)$ – середній відсоток торгової націнки;

$T_{п}$ – залишок торгової націнки в залишку товарів на початок періоду;

$T_{м}$ – торгова націнка на товари, що надійшли протягом місяця;

$V_{п}$ – залишок товарів за цінами реалізації на початок місяця;

$V_{м}$ – вартість товарів за цінами реалізації, які надійшли протягом звітної місяця.

Після цього визначається сума реалізованої торгової націнки у проданих товарах за місяць:

$$T_{реал} = V_{з} \times T(\%) / 100\%$$

де $T_{реал}$ – сума реалізованої торгової націнки за місяць;

$V_{з}$ – вартість реалізованих товарів за цінами реалізації.

Приклад. На підприємстві роздрібної торгівлі залишок товарів за продажними цінами становив 366000 грн., в тому числі 105000 грн. становила сума торгової націнки. За місяць було придбано товарів на суму 1460000 грн. (в т.ч. ПДВ). На придбаний товар була зроблена націнка у

сумі 410000 грн. Протягом місяця було продано товарів на суму 850000 грн. Витрати обігу становили 36000 грн.

Спочатку розрахуємо середній відсоток торгової націнки:

$$T(\%) = (105000 + 410000 / 366000 + 1460000) \times 100\% = 28,2\%$$

Сума торгової націнки в реалізованих товарах становитиме 239700 грн. (850000 x 0,282)

Таким чином собівартість реалізованих товарів становитиме 610300 грн. (850000 – 239700) (табл. 11.10).

Таблиця 11.10. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1.	Відпущено товар покупцям	Дані РРО	30.1	70.2	850000
2.	Відображено суму податкового зобов'язання	Дані РРО	70.2	64.1	141667
3.	Визначено собівартість реалізованих товарів	Бухгалтерська довідка	90.2	28.2	610300
4.	Списана сума націнки, яка припадає на реалізований товар*	Бухгалтерська довідка	28.5	28.2	239700
5.	Списано дохід від реалізації товарів (850000 – 141667)	Бухгалтерська довідка	70.2	79.1	708333
6.	Списано собівартість реалізованого товару	Бухгалтерська довідка	79.1	90.2	610300
7.	Списано витрати обігу	Бухгалтерська довідка	79.1	92,93	36000

*Дана операція у більшості підприємств відображається методом «червоного сторно»: Дт. 90.2 – Кт. 28.5.

Загальну схему документообігу з обліку руху готової продукції і товарів подано на рис. 11.2.

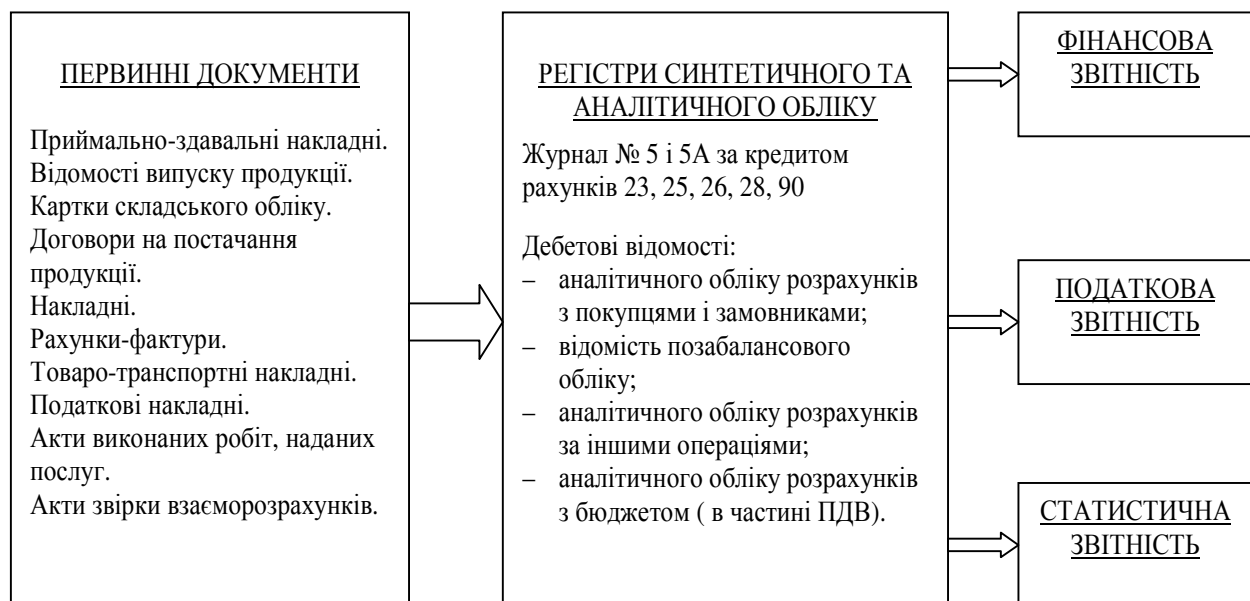


Рис. 11.2. Загальна схема документообігу з обліку руху готової продукції та її реалізації

Контрольні запитання

1. Дайте визначення готової, супутньої і побічної продукції?
2. Дайте визначення реалізованій продукції та показникам її оцінки?
3. Як оцінюється в обліку готова, супутня і побічна продукція?
4. Що таке «напівфабрикати» та «незавершене виробництво» і як вони відображаються в балансі?
5. Як розраховується собівартість випущеної з виробництва продукції?
6. Який порядок розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції?
7. Які первинні документи використовуються при відображенні руху готової продукції?
8. Які умови поставок згідно Інкотермс?
9. На яких рахунках і як обліковується готова продукція?
10. Які особливості обліку готової продукції з давальницької сировини?
11. Які особливості обліку бартерних (товарообмінних) операцій?
12. Особливості обліку товарів в оптовій торгівлі.
13. Особливості обліку товарів у роздрібній торгівлі.
14. Як розраховується і відображається в обліку торгова націнка?

Розділ 12.

ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

12.1. Поняття доходів, їх склад та оцінка

Облік доходів вітчизняні підприємства здійснюють відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», який визначає **доходи** як 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).

Розрізняють доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) та позареалізаційні.

Доходи від реалізації – це фінансові надходження (валова виручка) від реалізації продукції, робіт і послуг споживачам та замовникам.

До позареалізаційних доходів належать:

- курсові різниці за валютними рахунками та операціями в іноземній валюті;
- дивіденди за акціями, облігаціями та іншими цінними паперами, що придбані та належать підприємству;
- доходи, одержані від дольової участі у спільних підприємствах, від здачі майна в операційну чи фінансову оренду;
- одержані різного роду економічні санкції – штрафи, пені, неустойки;
- інші доходи від операцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг) та її реалізацією, що збільшують або зменшують розмір прибутку.

П(С)БО 15 визначає загальні підходи до визнання доходів (рис. 12.1).

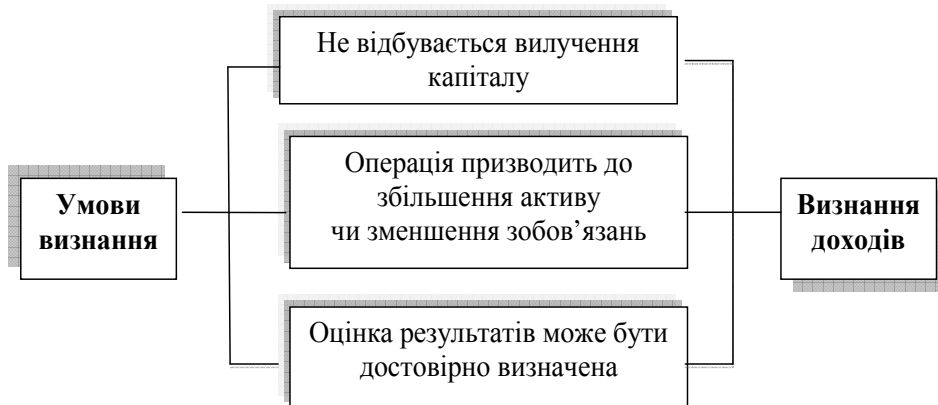


Рис. 12.1. Критерії визнання доходів за П(С)БО 15 «Доходи»

Доходи від звичайної діяльності підприємства класифікують в бухгалтерському обліку за такими групами (рис. 12.2):

1. Доходи (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
2. Інші операційні доходи.
3. Доходи від участі в капіталі.
4. Фінансові доходи.
5. Інші доходи.

Доходами не визнають:

- суми ПДВ, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

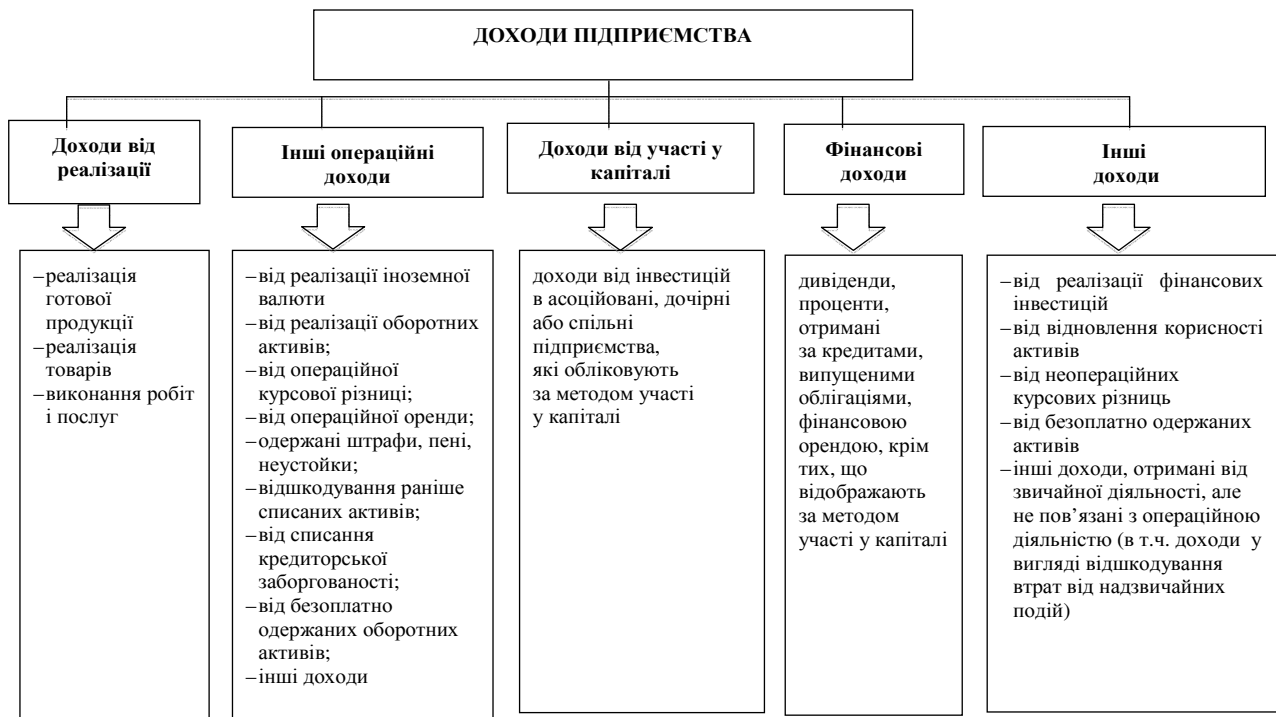


Рис. 12.2. Класифікація доходів у бухгалтерському обліку

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) продукції визнають у разі наявності таких умов (рис. 12.3).

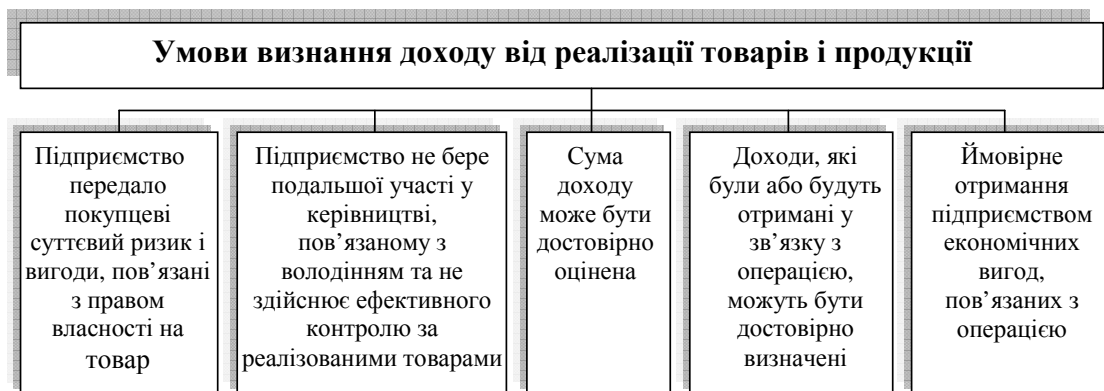


Рис. 12.3. Визнання доходу від реалізації товарів і продукції

Дохід не може бути визнаний, якщо витрати не підлягають достовірній оцінці. Будь-який аванс, вже отриманий за продаж продукції чи товарів, визнається як зобов'язання.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, необхідно визнавати, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу.

Якщо дохід від надання послуг не може бути правильно визначений, то його відображають в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню, а якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнають, а вказані витрати відносять до витрат облікового періоду.

Дохід від надання послуг визначають трьома способами:

- 1) вивченням виконаних послуг та оцінкою завершеності наданих послуг;
- 2) визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на визначену дату, в загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- 3) визначенням питомої ваги витрат, які несе підприємство у зв'язку з наданням послуг у загальноочікуваній сумі витрат. Сума здійснених витрат на визначену дату включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату.

Дохід, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнають у вигляді процентів, роялті та дивідендів (рис. 12.4).

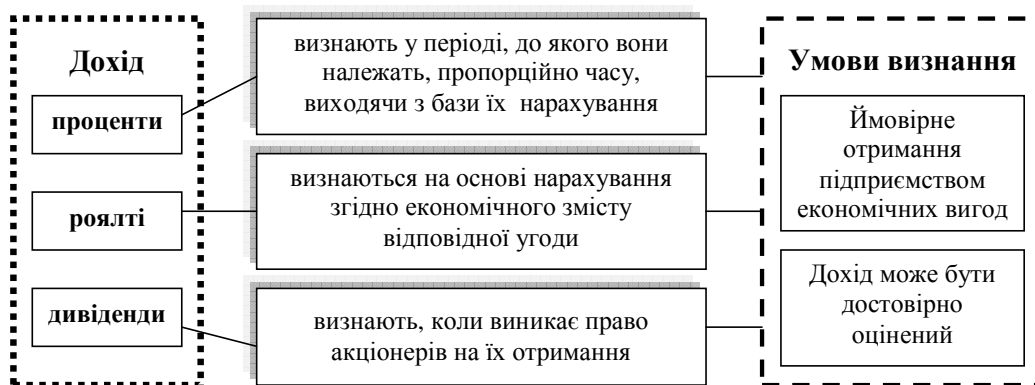


Рис. 12.4. Визнання доходу у вигляді процентів, роялті та дивідендів

Величина доходу впливає на показник прибутку, який є основним фінансовим показником діяльності підприємства. **Прибуток** – це економічний показник, який визначають як різницю між загальною виручкою і загальними витратами, або як різницю між доходами і витратами. Під виручкою розуміють суму грошових коштів, отриманих від продажу продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. Витрати – це сума спожитих факторів виробництва (матеріальних, трудових, грошових ресурсів).

У бухгалтерському обліку дохід відображають у сумі справедливої вартості активів – отриманих або тих, що мають бути отримані.

Суму доходу, яка виникає у результаті господарської операції, як правило, визначають за домовленістю між підприємством і покупцем або користувачем активу. Її оцінюють за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка може бути отримана, з урахуванням будь-якої торгової знижки, наданої підприємством (рис. 12.5).

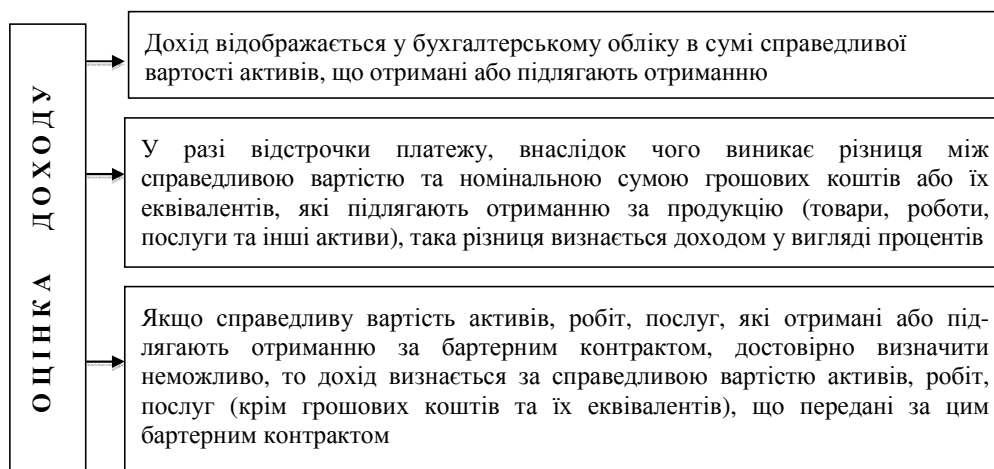


Рис. 12.5. Критерії оцінки доходу

Якщо дохід від операції неможливо достовірно оцінити і немає впевненості у відшкодуванні понесених витрат, дохід не визнають, а витрати визнають як витрати звітного періоду.

12.2. Облік і оподаткування доходів від основної діяльності

Доходи від основної діяльності включають:

- доходи від реалізації готової продукції;
- доходи від реалізації товарів;
- доходи від виконання робіт і послуг;
- виконання бартерних контрактів.

Відповідно до Податкового кодексу України операції, пов'язані з реалізацією продукції, товарів, наданням послуг як в межах України, так і за межі митної території України, є об'єктом оподаткування ПДВ.

Для обліку доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг призначений пасивний рахунок **70 «Доходи від реалізації»**.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 має такі субрахунки:

- 70.1 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 70.2 «Дохід від реалізації товарів»;
- 70.3 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 70.4 «Вирахування з доходу»;
- 70.5 «Перестраховування».

За кредитом субрахунків 701–703 відображають одержання доходу, за дебетом – належну суму непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку **70.1 «Дохід від реалізації готової продукції»** узагальнюють інформацію про доходи від реалізації готової продукції.

Таблиця 12.1. Кореспонденція рахунків з обліку доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів)

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	5
Реалізація готової продукції (перша подія – відвантаження продукції)					
1	Відвантажена готова продукція покупцю	Накладна	36.1	70.1	120000
2	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	20000
3	Відображена собівартість реалізованої продукції	Бухгалтерська довідка	90.1	26	100000
Реалізація готової продукції (перша подія – отримання попередньої оплати)					
4	Отримана попередня оплата на поточний рахунок	Виписка банку	31.1	68.1	120000
5	Відображене в обліку податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	64.3	64.1	20000
6	Відвантажена попередньо оплачена продукція	Накладна	36.1	70.1	120000
7	Відображене в обліку податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.3	20000
8	Списана собівартість готової продукції	Бухгалтерська довідка	90.1	26	100000
9.	Зарахована попередня оплата в погашення дебіторської заборгованості	Бухгалтерська довідка	68.1	36.1	120000

Датою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ у разі експорту товарів є дата оформлення митної декларації. *Митна декларація* на паперовому носії вважається оформленою за наявності на всіх її аркушах відбитка особистої номерної печатки посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення. *Електронна митна декларація* вважається оформленою за наявності внесеної до неї посадовою особою митного органу, яка завершила митне оформлення, за допомогою автоматизованої системи митного оформлення відмітки про завершення митного оформлення та засвідчення такої декларації електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення.

На субрахунку **70.2 «Дохід від реалізації товарів»** підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

Таблиця 12.2. Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації товарів у роздрібній торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	5
1	Відображена виручка від реалізації товарів	Фіскальний чек	30.1	70.2	18000

	1	2	3	4	5
2.	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.2	64.1	3000
3.	Списання (за розрахунками) суми торгової націнки на реалізовані товари	Бухгалтерська довідка	28.5	28.2	8000
4.	Списана собівартість товарів	Бухгалтерська довідка	90.2	28.2	10000

На субрахунку **70.3 «Дохід від реалізації робіт і послуг»** підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведуть за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг проводять:

1) вивченням виконаної роботи (*узгоджена між сторонами оцінка готовності виконаної роботи*);

2) визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Обсяг послуг, наданих на певну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100\% ;$$

3) визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Витрати, понесені на певну дату}}{\text{Загальна сума попередньо оцінених витрат}} \times 100\% ;$$

Приклад. Аудиторська фірма 01.10.2018 р. уклала договір із клієнтом на проведення щорічного аудиту на суму 20 000 грн. (без ПДВ) із строком виконання робіт до 31 березня 2019 р. Згідно із затвердженим планом робіт передбачається, що на виконання цього договору працівники аудиторської фірми витратять 50 людино/днів. Оплату здійснюють після підписання акту виконаних робіт.

Станом на 31.12.2018 р. працівники аудиторської фірми витратили 20 людино/днів на виконання робіт за цим договором.

У наступному році аудит був повністю завершений. Працівники аудиторської фірми витратили 30 людино/днів на виконання цього завдання. На момент завершення аудиторської перевірки стало очевидним, що клієнт є неплатоспроможним. Ймовірності того, що аудиторська фірма отримає грошові кошти за цим договором, немає.

Витрати на зарплату та нарахування на неї включають лише ту її частину, яку відносять до обсягу робіт, виконаних за цим договором. Ця сума була розрахована, виходячи із середніх витрат на заробітну плату аудитора за 1 робочий день.

Суму доходу, яка має бути визнана в 2018 році розраховують таким чином:

Визначаємо відсоток виконання робіт, використовуючи співвідношення обсягу послуг, наданих на певну дату, до загального обсягу послуг, які мають бути надані в натуральному вимірі. У цьому випадку це – людино/години

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Фактично витрачені дні}}{\text{Очікувана загальна кількість днів}} = \frac{20 \text{ людино/днів}}{50 \text{ людино/днів}} \times 100\% = 40\% .$$

Визначаємо суму доходу, що має бути визнана: 20 000 x 40 % x 1,2 = 9 600 грн.

На субрахунку **70.4 «Вирахування з доходу»** за дебетом відображають суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу.

Таблиця 12.3. Кореспонденція рахунків з обліку доходу від надання послуг

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
	1	2	3	4
2018 рік				
1	Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	23.1	66.1	3 000
2	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	23.1	65.1	1 050
3	Розподілені загальновиробничі витрати за відповідним розрахунком	23.1	91	450
4	Списана собівартість виконаних робіт	90.3	23.1	4 500
5	Визнання доходу з надання послуг	36.1	70.3	9 600
6	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	70.3	64.1	1 600
7	Відображення фінансового результату	70.3	79.1	8 000
		79.1	90.3	4 500
		79.1	44.1	3 500
2019 рік				
(оскільки в даному випадку не існує ймовірності отримання грошових коштів – дохід не визнається)				
1	Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	23.1	66.1	4 500
2	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату аудиторів, що працювали над виконанням договору	23.1	65.1	1 570
3	Розподілені загальновиробничі витрати за відповідним розрахунком	23.1	91	530
4	Списана собівартість виконаних робіт	90.3	23.1	6 600
5	Відображений фінансовий результат	79.1	90.3	6 600
		44.2	79.1	6 600

На субрахунку **70.5 «Перестраховання»** підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання.

12.3. Облік і оподаткування доходів від іншої операційної діяльності

Інша операційна діяльність охоплює широкий спектр господарських операцій підприємства, які не є основними статутними видами діяльності (крім інвестиційної та фінансової), або забезпечують чи виникають в результаті здійснення основної діяльності (рис. 12.6).

До доходів іншої операційної діяльності включають всі доходи від операційної діяльності, крім доходів від реалізації продукції товарів, робіт, послуг, відображених на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Для обліку таких доходів передбачений рахунок **71 «Інший операційний дохід»**. За кредитом рахунку відображають суму визнаних доходів, а за дебетом – суми непрямих податків у складі цих доходів та списання чистого доходу на субрахунок 79.1 «Результат основної діяльності». Рахунок 71 «Інший операційний дохід», відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291, містить такі субрахунки:

71.0 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

71.1 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;

71.2 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

71.3 «Дохід від операційної оренди активів»;

71.4 «Дохід від операційної курсової різниці»;

71.5 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;

71.6 «Відшкодування раніше списаних активів»;

71.7 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;

71.8 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;

71.9 «Інші доходи від операційної діяльності».



Рис. 12.6. Структура іншої операційної діяльності

На субрахунку **71.0 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»** узагальнюють, зокрема, інформацію про дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначений відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

На субрахунку **71.1 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»** узагальнюють інформацію про доходи від реалізації іноземної валюти.

Суму доходу, одержаного від реалізації іноземної валюти, відображають записом:

Д-т 33.4 – К-т 71.1

Приклад. АТ «Західінвест» перерахувало 10.01.2019 р. уповноваженому банку для продажу – 10000€. Курс НБУ на цю дату – 31,46 грн./€. Іноземну валюту продано на МВБ за комерційним курсом 32,12 грн./€ і того ж дня виручка від її продажу зарахована на поточний рахунок підприємства в національній валюті. Комісійна винагорода банку – 1%.

Таблиця 12.4. Кореспонденція рахунків з обліку доходу від реалізації іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Перерахована валюта для продажу	Виписка банку	33.4	31.2	<u>10000€</u> 314600
2.	Зараховані кошти, отримані від продажу іноземної валюти	Виписка банку	31.1	33.4	321200
3.	Відображена курсова різниця між курсом НБУ та курсом МВБ (32,12 – 31,46) x 10000	Бухгалтерська довідка	33.4	71.1	6600
4.	Відображена сума комісійної винагороди банку у зв'язку з продажем іноземної валюти (321200 x 1%)	Бухгалтерська довідка	92	68.5	3212

На субрахунку **71.2 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»** узагальнюють інформацію про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Приклад. ТОВ «Гермес» оприбуткувало металобрухт, оцінивши його за відновлювальною вартістю в 4710 грн. Металобрухт реалізований ПП «Метал» за 6600 грн.

Таблиця 12.5. Кореспонденція рахунків з обліку доходу від реалізації інших оборотних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1		2	4	3	5
1.	Відвантажений металобрухт	Накладна	37.7	71.2	6600
2.	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	71.2	64.1	1100
3.	Списана собівартість металобрухту	Бухгалтерська довідка	94.3	20.9	4710
4.	Собівартість металобрухту віднесена на фінансові результати	Бухгалтерська довідка	79.1	94.3	4710
5.	Списаний на фінансові результати дохід від реалізації	Бухгалтерська довідка	71.2	79.1	5500

На субрахунку **71.3 «Дохід від операційної оренди активів»** узагальнюють інформацію про доходи від оренди майна (крім фінансової), якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

Приклад. АТП здає в операційну оренду автобус ЛАЗ приватному підприємцю. Термін дії договору – 3 роки. Орендна плата за місяць становить 5000 грн. Всі витрати із заправки паливом, техобслуговування, ремонту несе орендар. Відповідно до розрахунків сума амортизації за місяць – 3500 грн.

Таблиця 12.6. Кореспонденція рахунків з обліку доходу від операційної оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
				Дебет	Кредит
1		2	3	4	5
1.	Нарахована орендна оплата за автобус	Договір оренди	6000	37.7	71.3
2.	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	1000	71.3	64.1
3.	Нарахована амортизація автобуса	Бухгалтерська довідка	3500	94.9	13.1

На субрахунку **71.4 «Дохід від операційної курсової різниці»** узагальнюють інформацію про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

Дохід від операційної курсової різниці може виникати на рахунках активів при збільшенні курсу валюти. У бухгалтерському обліку нарахування курсової різниці відображають так:

Д-т 30.2, 31.2, 36.2, 37 – К-т 71.4

На рахунках зобов'язань дохід від операційної курсової різниці виникає в результаті зменшення курсу валюти. У бухгалтерському обліку при нарахуванні такої курсової різниці можливі бухгалтерські проводки:

Д-т 50.2, 60.2, 63.2, 68 – К-т 71.4.

На субрахунку **71.5 «Одержані штрафи, пені, неустойки»** узагальнюють інформацію 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 суму одержаних штрафів, пені, неустойки можливі такі бухгалтерські проводки:

Д-т 31.1, 36, 37.4, 37.7 – К-т 71.5

На субрахунку **71.6 «Відшкодування раніше списаних активів»** узагальнюють інформацію про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

Д-т 10, 12, 20, 30, 37 – К-т 71.6.

На субрахунку **71.7 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»** узагальнюють інформацію про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення терміну позовної давності.

Д-т 63.1 – К-т 71.7.

На субрахунку **71.8 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»** узагальнюють інформацію про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

Прийняті на склад, передані підприємству безкоштовно, запаси відображають записом:

Д-т 20, 21, 22, 28 – К-т 71.8.

На суми отриманих грантів, пов'язаних з операційною діяльністю, умови надання яких виконано, в обліку складають запис :

Д-т 48 – К-т 71.8.

На субрахунку **71.9 «Інші доходи від операційної діяльності»** узагальнюють інформацію про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 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 тощо.

Оприбутковані лишки грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, виявлені під час проведення інвентаризації, відображають записом:

Д-т 20, 22, 23, 26, 28, 30 – К-т 71.9.

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 при накопиченні інформації про інші операційні доходи є *довідки та розрахунки бухгалтерії*. Віднесення доходів від операційної діяльності на фінансові результати оформляють *розрахунком бухгалтерії*.

12.4. Облік доходів від неопераційної діяльності

Підприємства з метою максимально можливого використання фінансових ресурсів й отримання прибутків займаються не лише операційною, а й іншими видами діяльності. Інша звичайна діяльність охоплює інвестиційну та фінансову діяльність підприємства.

Одним із основних принципів обліку є принцип відповідності витрат і доходів. Якщо відносно витрат і доходів операційної діяльності він діє, то витрати й доходи фінансової та інвестиційної діяльності в обліку не розмежовують. Проблема полягає в тому, що операції цих видів діяльності взаємопов'язані, взаємопереплітаються, тому їх і важко відокремити.

Під фінансовою діяльністю, відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» розуміють таку діяльність, яка пов'язана зі змінами розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

До фінансових доходів відносять доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які відображають за методом участі в капіталі), дивіденди, відсотки, амортизацію дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери.

Підприємство, яке здійснює фінансові інвестиції в статутний капітал інших суб'єктів господарювання, має право на отримання дивідендів, які є фінансовими доходами інвестора.

Інвестиційна діяльність, за визначенням НП(С)БО 1, включає придбання, реалізацію необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою часткою еквівалентів грошових коштів. До таких еквівалентів у стандарті зараховують короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Головна відмінність між інвестиційними та фінансовими потоками в тому, що інвестиційні потоки завжди пов'язані з вкладенням капіталу, вже накопиченого в минулій діяльності. Фінансова ж діяльність підприємства пов'язана із залученням коштів шляхом випуску акцій та облігацій, збільшення статутного капіталу або отримання кредитів і позик у банківських і небанківських установах. Іншими словами, відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, фінансова діяльність – це залучення капіталу.

Для відображення в обліку доходів від інвестиційної та фінансової діяльності призначені рахунки:

- 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- 73 «Інші фінансові доходи»;
- 74 «Інші доходи».

Рахунок **72 «Дохід від участі в капіталі»** призначений для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведуть за методом участі в капіталі.

Рахунок **72 «Дохід від участі в капіталі»** має відповідно Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 такі субрахунки:

- 72.1 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 72.2 «Дохід від спільної діяльності»;
- 72.3 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

На субрахунку **72.1 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»** узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку **72.2 «Дохід від спільної діяльності»** узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку **72.3 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»** узагальнюють інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

За кредитом рахунку відображають збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79.2 «Результат фінансових операцій» (табл. 12.7).

Таблиця 12.7. Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1.	Відображений дохід, одержаний інвестором від участі в капіталі	Довідка про результати діяльності суб'єкта інвестицій	14.1	72
2.	Нараховані підприємством дивіденди від інвестицій, які обліковують за методом участі в капіталі	Довідка про оголошені дивіденди суб'єкта інвестицій	37.3	14.1
3.	Відображена інвестором частина збитку в складі втрат від участі в капіталі (якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковують за методом обліку участі в капіталі, є збиток)	Довідка про результати діяльності інвестованого суб'єкта	96	14.1
4.	Віднесені доходи від участі в капіталі до складу фінансового результату від фінансових операцій	Бухгалтерська довідка	72	79.2
5.	Списані втрати від участі в капіталі, одержані за рік, для визначення фінансового результату від фінансових операцій	Бухгалтерська довідка	79.2	96

Приклад. ПАТ «Альфа» придбало 01.10.2018 р. 10 акцій ПрАТ «Рест» номінальною вартістю 70 000 грн. ПАТ «Альфа» обліковує довгострокові фінансові інвестиції з правом власності в акції ПрАТ «Рест» за методом участі в капіталі, так як має суттєвий вплив на об'єкт інвестування (ПАТ «Альфа» володіє 45% акцій з правом голосу).

Оголошений чистий прибуток за 2018 рік ПрАТ «Рест» – 100 000 грн. Оголошені дивіденди за 2018 рік ПрАТ «Рест» – 20 000 грн.

Таблиця 12.8. Кореспонденція рахунків з обліку доходу від відшкодування раніше списаних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
	1	3	4	5
1.	Здійснені 01.10.2018 р. інвестиції в акції ПрАТ «Рест»	14.1	31.1	70 000
2.	Визнання своєї частки доходу в прибутках ПрАТ «Рест» (100000 x 45% / 100%)	14.1	72.1	45 000
3.	Визнання своєї частки дивідендів у загальній сумі дивідендів, оголошених ПрАТ «Рест» (20000 x 45% / 100%)	37.3	14.1	9 000
4.	Отримані дивіденди	31.1	37.3	9 000
5.	Списаний на фінансовий результат прибуток від інвестиційної діяльності	72.1	79.2	45 000

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є *розрахунки та довідки бухгалтерії*. Віднесення доходів на фінансовий результат оформляють довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі організовують за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Для обліку доходів, одержаних від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковують за методом участі в капіталі) призначений рахунок **73 «Інші фінансові доходи»** з відповідними до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 субрахунками:

73.1 «Дивіденди одержані»;

73.2 «Відсотки одержані»;

73.3 «Інші доходи від фінансових операцій».

На субрахунку **73.1 «Дивіденди одержані»** узагальнюють інформацію про належні дивіденди від інших підприємств, які не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку **73.2 «Відсотки одержані»** узагальнюють інформацію про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведуть облік на субрахунку 73.1 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку **73.3 «Інші доходи від фінансових операцій»** узагальнюють інформацію про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи», зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями.

За кредитом рахунку відображають визнану суму доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на субрахунок 79.2 «Результат фінансових операцій» (табл. 12.9).

Таблиця 12.9. Кореспонденція рахунків з обліку інших фінансових доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1.	Нараховані дивіденди, які належать підприємству від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними	Бухгалтерська довідка	37.3	73.1
2.	Нараховані відсотки за придбаними облігаціями чи іншими цінними паперами, від фінансової оренди, за зберігання коштів на поточних рахунках в банках	Бухгалтерська довідка	37.3	73.2
3.	Відображена сума перевищення номінальної вартості над вартістю придбання фінансових інвестицій, які придбані до погашення	Бухгалтерська довідка	14, 35	73.3
4.	Списані інші фінансові доходи на фінансові результати	Бухгалтерська довідка	73	79.2

Первинними документами для обліку фінансових доходів та віднесення на фінансові результати є *розрахунки та довідки бухгалтерії*.

Аналітичний облік фінансових доходів ведуть за об'єктами інвестування.

Для обліку інших доходів звичайної діяльності призначений рахунок **74 «Інші доходи»**, до якого передбачені відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 субрахунки:

74.0 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»;

74.1 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;

- 74.2 «Дохід від відновлення корисності активів»;
 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;
 74.5 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;
 74.6 «Інші доходи».

На субрахунку **74.0 «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 оцінюють за справедливою вартістю.

На субрахунку **74.1 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»** узагальнюють інформацію про доходи, отримані від реалізації поточних і довгострокових фінансових інвестицій.

Приклад. ТОВ «Альфа» впродовж 2 місяців з дати придбання реалізувало 5 акцій іншого підприємства – ТОВ «Рост». Ринкова вартість 5 акцій на дату продажу – 17000 грн., номінальна вартість 1 акції – 1400 грн.

Таблиця 12.10. Кореспонденція рахунків з обліку доходу від реалізації поточних інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Надійшли кошти за реалізовані акції	Виписка банку	31.1	74.1	17000
2.	Відображена собівартість реалізованих акцій (1400 x 5)	Бухгалтерська довідка	97.1	14.3	7000
3.	Списаний отриманий дохід від реалізації на фінансові результати	Бухгалтерська довідка	74.1	79.3	17000
4.	Списана собівартість реалізованих акцій	Бухгалтерська довідка	79.3	97.1	7000

Приклад. ПАТ «Альфа» придбало 15 акцій ПрАТ «Фонд» – за номінальною вартістю на суму 6000 грн. та 20 штук акцій ПрАТ «Спілка» за номінальною вартістю на суму 7000 грн.

Справедлива (ринкова) вартість акцій станом на кінець року (така ж сама на дату продажу акцій): акцій ПрАТ «Фонд» – 4500 грн., акцій ПрАТ «Спілка» – 8000 грн.

ПАТ «Альфа» отримало в наступному році оголошені за 1-й квартал дивіденди: ПрАТ «Фонд» – 300 грн., ПрАТ «Спілка» – 400 грн.

01.09.2019 р. ПАТ «Альфа» продало 10 акцій ПрАТ «Фонд» за ціною 3000 грн. та 10 акцій ПрАТ «Спілка» за ціною 4100 грн.

ПАТ «Альфа» обліковує інвестиції в акції ПрАТ «Фонд» та ПрАТ «Спілка» за справедливою вартістю, бо не має суттєвого впливу на об'єкти інвестування (відповідно 4% і 3% акцій з правом голосу, якими володіє ПАТ «Альфа»).

Таблиця 12.11. Кореспонденція рахунків з обліку доходу від реалізації довгострокових інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Здійснені інвестиції в акції ПрАТ «Фонд» і ПрАТ «Спілка»	Виписка банку	14.3	31.1	13000
2.	Проведена уцінка акцій ПрАТ «Фонд» на кінець року (6000 – 4500)	Бухгалтерська довідка	97.5	14.3	1500
3.	Відображена дооцінка акцій ПрАТ «Спілка» на кінець року (8000 – 7000)	Бухгалтерська довідка	14.3	74.6	1000
4.	Списані на фінансовий результат витрати й доходи від переоцінки акцій	Бухгалтерська довідка	79.3 74.6	97.5 79.3	1500 1000
5.	Відображені оголошені дивіденди	Протокол зборів акціон.	37.3	73.1	700
6.	Отримані дивіденди	Виписка банку	31.1	37.3	700
7.	Списаний на фінансовий результат дохід від інвестиційної діяльності	Бухгалтерська довідка	73.1	79.2	700
8.	Реалізовані 10 акцій ПрАТ «Фонд»	Виписка банку	31.1	74.1	3000
9.	Списана собівартість реалізованих акцій ПрАТ «Фонд» (10 x (6000 / 15))	Бухгалтерська довідка	97.1	14.3	4000
10..	Реалізовані 10 акцій ПрАТ «Спілка»	Виписка банку	31.1	74.1	4100

	1	2	3	4	5
11.	Списана собівартість реалізованих акцій ПрАТ «Спілка» (10 x (7000 / 20))	Бухгалтерська довідка	97.1	14.3	3500
12.	Списані на фінансовий результат доходи і витрати від продажу акцій ПрАТ «Фонд»	Бухгалтерська довідка	74.1 79.3	79.3 97.1	3000 4000
13.	Списані на фінансовий результат доходи і витрати від продажу акцій ПрАТ «Спілка»	Бухгалтерська довідка	74.1 79.3	79.3 97.1	4100 3500

На субрахунку **74.2 «Дохід від відновлення корисності активів»** узагальнюють інформацію про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» доходів від відновлення корисності активів».

Субрахунок 74.2 «Дохід від відновлення корисності активів» уведено на підставі П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». За визначенням активи – це ресурси, які потенційно приносять економічні вигоди. Під зниженням корисності активів розуміють зменшення їх здатності такі вигоди приносити, і це зниження відносять до інших витрат. І навпаки, вигоди від відновлення корисності – це величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (наприклад, ринкова вартість) перевищує його балансову (залишкову) вартість. Ці вигоди від відновлення корисності активу визнають іншим доходом і обліковують на субрахунку 74.2 «Доходи від відновлення корисності активів» з одночасним відображенням збільшення його балансової (залишкової) вартості. Таке відновлення корисності можна відображати бухгалтерським записом за дебетом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і кредитом субрахунку 74.2 «Дохід від відновлення корисності активів». Ці норми застосовують до таких активів як основні засоби і нематеріальні активи.

На субрахунку **74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці»** узагальнюють інформацію про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

Дохід від неопераційної курсової різниці може виникати на рахунках активів при збільшення курсу іноземної валюти. У бухгалтерському обліку нарахування курсової різниці відображають так:

Д-т 30.2, 31.2, 36.2, 37 – К-т 74.4

На рахунках зобов'язань дохід від неопераційної курсової різниці виникає в результаті зменшення курсу валюти. У бухгалтерському обліку на нарахування такої курсової різниці можливі бухгалтерські проводки:

Д-т 50.2, 60.2, 63.2, 68 – К-т 74.4.

На субрахунку **74.5 «Дохід від безоплатно одержаних активів»** узагальнюють інформацію 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, які підлягають амортизації, визначають у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнають при їх вибутті.

У місяці введення такого об'єкта в експлуатацію одночасно з нарахуванням амортизації безоплатно отриманих об'єктів пропорційна частина їх вартості, відображена на рахунку 42.4 «Безоплатно одержані необоротні активи», підлягає включенню до складу доходу звітного періоду:

Д-т 42.4 – К-т 74.5.

На субрахунку **74.6 «Інші доходи»** узагальнюють інформацію про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, яка 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, суми дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

До інших доходів відносять також надходження, одержані в порядку відшкодування витрат (втрат) від надзвичайних подій. Такі відшкодування можуть бути одержані від страхових організацій, держави, у вигляді благодійних внесків від інших підприємств чи фізичних осіб. Їх облік на субрахунку 74.6 «Інші доходи» відображають бухгалтерськими записами:

1. Визнана сума відшкодування втрат від надзвичайних подій страховими організаціями:

Д-т 37.7 – К-т 74.6

2. Надійшли грошові кошти для відшкодування втрат від надзвичайних подій:
Д-т 30, 31.1, 31.2 – К-т 74.6
3. Зараховані позики банку до доходів від надзвичайних подій:
Д-т 50, 60 – К-т 74.6
4. Списані доходи від надзвичайних подій на фінансові результати:
Д-т 74.6 – К-т 79.4

12.5. Формування та облік фінансових результатів підприємства

Доходи відображають в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат.

Принцип нарахування полягає в тому, що результати господарських операцій визнають та відображають в обліку тоді, коли вони відбуваються, наприклад, у момент передачі права власності при реалізації продукції, робіт, послуг (а не тоді, коли отримані або сплачені грошові кошти).

Принцип нарахування необхідно застосовувати одночасно з *принципом відповідності*, згідно з яким витрати визнають у Звіті про фінансові результати одночасно з отриманими доходами, а доходи – з витратами, які їх спричинили.

Доходи, як і витрати та фінансові результати, поділяють за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають.

Для узагальнення інформації про фінансові результати передбачений рахунок **79 «Фінансові результати»**, до якого можуть бути відкриті відповідно Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 такі субрахунки:

- 79.1 «Результат операційної діяльності»;
- 79.2 «Результат фінансових операцій»;
- 79.3 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку **79.1 «Результат операційної діяльності»** визначають фінансовий результат від операційної діяльності. За кредитом субрахунку 79.1 відображають:

- суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт послуг – в кореспонденції з дебетом рахунку 70 «Доходи від реалізації»;
- суму доходів від іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Д-т 70, 71 – К-т 79.1

У дебет субрахунку 79.1 списують в порядку закриття рахунків:

- собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг – з кредиту рахунку 90 «Собівартість реалізації»;
- адміністративні витрати – з кредиту рахунку 92 «Адміністративні витрати»;
- витрати на збут – з кредиту рахунку 93 «Витрати на збут»;
- інші витрати операційної діяльності – з кредиту рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»;
- розраховану за даними фінансового обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності – з кредиту рахунку 98 «Податок на прибуток».

Д-т 79.1 – К-т 90, 91, 92, 93, 94, 98.1.

Шляхом порівняння на субрахунку 79.1 кредитового обороту (загальної суми доходів від операційної діяльності) з дебетовим оборотом (загальної суми витрат операційної діяльності з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають прибуток (збиток) від операційної діяльності.

Субрахунок **79.2 «Результат фінансових операцій»** призначений для визначення фінансових результатів від фінансових операцій. За кредитом субрахунку 79.2 відображають:

- дохід від участі в капіталі – у кореспонденції з дебетом рахунку 72 «Дохід від участі капіталі»;
- доходи від інших фінансових операцій – у кореспонденції з дебетом рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Д-т 72, 73 – К-т 79.2

У дебет субрахунку 79.2 списують:

- фінансові витрати з кредиту рахунку 95 «Фінансові витрати»;

- втрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі з кредиту рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Д-т 79.2 – К-т 95, 96.

Шляхом порівняння на субрахунку 79.2 кредитового обороту (загальної суми доходів від фінансових операцій) з дебетовим оборотом (загальної суми фінансових витрат) визначають фінансовий результат (прибуток або збиток) від фінансових операцій підприємства за звітний період.

На субрахунку **79.3 «Результат іншої діяльності»** відображають: за кредитом – інші доходи звичайної діяльності, які списують з рахунку 74 «Інші доходи», за дебетом – інші витрати звичайної діяльності у кореспонденції з кредитом рахунку 97 «Інші витрати».

Д-т 74 – К-т 79.3.

Д-т 79.3 – К-т 97.

Шляхом порівняння на субрахунку 79.3 кредитових і дебетових оборотів визначають фінансовий результат (прибуток або збиток) від іншої звичайної (неопераційної) діяльності.

Сальдо рахунку **79 «Фінансові результати»** при його закритті (у кінці звітного періоду - року) списують на рахунок **44 «Нерозподілені прибутки»** (непокриті збитки).

У випадку кредитового сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» (прибутку):

Д-т 79 – К-т 44.

У випадку дебетового сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» (збитків):

Д-т 44 – К-т 79.

Визначена сума повинна дорівнювати сумі чистого прибутку (збитків), яка розрахована у фінансовій звітності форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

У табл. 12.12 подано порівняльну схему формування доходів і витрат на рахунках (субрахунках) 7-го і 9-го класів.

Таблиця 12.12. Порівняльна таблиця формування доходів та витрат

Вид діяльності		Статті доходів	Статті витрат	
1		2	3	
Результат основної (операційної) діяльності (79.1)				
Звичайна діяльність	Основна	70 «Дохід від реалізації»:	90 «Собівартість реалізації»:	
		70.1 «Дохід від реалізації готової продукції»	90.1 «Собівартість реалізованої готової продукції»	
		70.2 «Дохід від реалізації товарів»	90.2 «Собівартість реалізованих товарів»	
		70.3 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	90.3 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	
		70.4 «Вирахування з доходу»		
	Інша операційна			92 «Адміністративні витрати»
				93 «Витрати на збут»
		71 «Інший операційний дохід»		94 «Інші витрати операційної діяльності»
		71.0 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»		94.0 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
		71.1 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»		94.1 «Витрати на дослідження і розробки»
		71.2 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»		94.2 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»
		71.3 «Дохід від операційної оренди активів»		94.3 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
		71.4 «Дохід від операційної курсової різниці»		94.4 «Сумнівні та безнадійні борги»
		71.5 «Одержані штрафи, пені, неустойки»		94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»
		71.6 «Відшкодування раніше списаних активів»		94.6 «Втрати від знецінення запасів»
		71.7 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»		94.7 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
		71.8 «Одержані гранти та субсидії»		94.8 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
		71.9 «Інші доходи від операційної діяльності»		94.9 «Інші витрати від операційної діяльності»

1		2	3
Звичайна діяльність	Інша звичайна (неопераційна) діяльність підприємства	Результат фінансових операцій (79.2)	
		72 «Дохід від участі в капіталі»	96 «Втрати від участі в капіталі»
		72.1 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»	96.1 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»
		72.2 «Дохід від спільної діяльності»	96.2 «Втрати від спільної діяльності»
		72.3 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»	96.3 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»
		73 «Інші фінансові доходи»	95 «Фінансові витрати»
		73.1 «Дивіденди одержані»	95.1 «Відсотки за кредит»
		73.2 «Відсотки одержані»	95.2 «Інші фінансові витрати»
		73.3 «Інші доходи від фінансових операцій»	
		Результат іншої звичайної діяльності (79.3)	
		74 «Інші доходи»	97 «Інші витрати»
		74.0 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»	97.0 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»
		74.1 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	97.1 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»
		74.2 «Дохід від відновлення корисності активів»	97.2 «Втрати від зменшення корисності активів»
		74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
		74.5 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	97.5 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»
		74.6 «Інші доходи звичайної діяльності»	97.6 «Списання необоротних активів»
	97.7 «Інші витрати звичайної діяльності»		

Контрольні запитання

1. Які умови визнання доходів згідно з П(С)БО?
2. Які умови визнання доходу від реалізації продукції?
3. Які умови визнання доходу від надання послуг?
4. Як визначають дохід від надання послуг?
5. Які надходження від інших осіб не визнають доходами?
6. Які вирахування можливі з доходу від реалізації продукції?
7. Яким записом відображають вартість поверненого товару?
8. Згідно з яким принципом відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи?
9. Який рахунок у Плані рахунків передбачений в обліку для узагальнення інформації про доходи від реалізації необоротних активів?
10. Які рахунки призначені для відображення доходів, які виникають внаслідок курсових різниць?
11. До якого виду доходів належать доходи від реалізації фінансових інвестицій?
12. До якого виду доходів належать доходи від відшкодування раніше списаних активів?
13. Як оцінюють у бухгалтерському обліку згідно вимог П(С)БО доходи?
14. Які доходи відображають у складі інших операційних доходів?
15. У якій формі може виступати дохід, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами?
16. Як закривають у кінці відповідного звітного періоду рахунки, призначені для обліку доходів?

Розділ 13.

ЗМІСТ І ТЕХНІКА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

13.1. Призначення і склад фінансової звітності

Фінансова звітність – це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства за звітний період. Мета та основні принципи фінансової звітності сформовані у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Загальні положення щодо складання фінансової звітності, розкриття у ній інформації регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України 7 лютого 2013 р. № 73. Цим стандартом передбачено й порядок складання окремих форм фінансової звітності. Норми НП(С)БО застосовуються при складанні фінансової звітності підприємств, організацій, інших юридичних осіб усіх форм власності, а також консолідованої звітності групи підприємств. Виключенням є бюджетні установи, для яких передбачені інші форми звітності, в основному пов'язані з виконанням державних і місцевих бюджетів.

Деякі суб'єкти господарювання зобов'язані складати звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Відповідно до змін, внесених до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12 травня 2011 р., починаючи з 2012 року фінансову та консолідовану звітність за міжнародними стандартами мають подавати публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також деякі інші категорії підприємств, що проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. До таких видів віднесено грошове (крім банків) та фінансове посередництво (такі суб'єкти застосовують МСФЗ у 2013 р.), недержавне пенсійне забезпечення, допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування (складають звітність МСФЗ починаючи з 2014 р.).

У відповідності зі змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року розширено коло суб'єктів господарювання, що мають складати звітність за МСФЗ. До них віднесено:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства з видобування корисних копалин загальнодержавного значення.

Окремі підприємства можуть самостійно приймати рішення про перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності: за умови виходу на міжнародні ринки, реєстрації на фондових біржах, залучення іноземних інвестицій. За міжнародними стандартами можуть складати звітність будь-які підприємства, а не тільки визначені законодавством. Згідно українського законодавства національні стандарти обліку та звітності повинні розроблятися на основі міжнародних стандартів. Проте через постійні зміни можуть мати місце певні розбіжності між показниками звітності, складеної за вітчизняними стандартами та МСФЗ. Через це в окремих випадках має бути проведена трансформація фінансової звітності з переходом на міжнародні правила її складання.

При переході на міжнародні стандарти такі суб'єкти мають керуватися МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» (додаток 8).

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства для прийняття управлінських рішень.

Інформація, наведена у фінансовій звітності, базується винятково на даних бухгалтерського обліку і має бути тотожною з даними аналітичного і синтетичного обліку. Дані фінансової звітності вважаються достовірними, якщо вони не містять будь-яких перекручень або помилок, які можуть надалі вплинути на прийняття рішень.

При складанні фінансової звітності необхідно дотримуватись таких **принципів** її підготовки:

- *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від її власників;
- *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і пасивів підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі;

- *нарахування* – доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- *повного висвітлення*, за яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, які можуть вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *послідовності*, яка передбачає постійне з року в рік застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *перевалювання сутності над формою*, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній національній грошовій одиниці – гривнях. Вітчизняне законодавство не забороняє складання звітності в іноземній валюті за вимогою користувачів інформації.

Підприємство самостійно може встановлювати й інші принципи. Серед них слід звернути увагу на такі, як *принцип відповідності* доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставляти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів, або *принцип обачності* – запобігання заниженню оцінки зобов'язань, витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Розкриття інформації у фінансовій звітності – це надання інформації, яка є суттєвою для користувачів. До таких користувачів найперше слід віднести засновників, учасників, акціонерів, тобто власників підприємства. Їх найбільше цікавить інформація про фінансовий стан, ліквідність активів, вони хочуть мати впевненість у тому, що підприємство й надалі буде успішно функціонувати.

Іншим завданням фінансової звітності є забезпечення власників інформацією про результати діяльності, про наявність та величину прибутку, за рахунок якого власники одержують дивіденди і який є основним джерелом для розширення та модернізації діяльності, здійснення інвестицій з метою одержання вигод у майбутньому.

Детальніше склад користувачів інформації фінансової звітності та їх інформаційні потреби подано у табл. 13.1.

Таблиця 13.1. Користувачі фінансової звітності та їх інформаційні потреби

№ з/п	Користувачі	Інформаційні потреби
1	2	3
1	Власники (засновники, учасники, інвестори)	– фінансовий стан, ліквідність майна з метою своєчасного погашення зобов'язань, успішного функціонування суб'єкта в майбутньому; – результативність діяльності, наявність прибутку для виплати дивідендів, а також для збільшення капіталу власників
2	Менеджери (працівники)	– для поточного управління діяльністю, підтримання стабільності роботи з метою збереження робочих місць; – оплата праці, соціальне забезпечення працівників та дотримання інших соціально-екологічних норм і правил
3	Банки	– з метою кредитування підприємства, одержання впевненості, що кредити будуть своєчасно повернені та сплачені відсотки
4	Партнери (постачальники, покупці)	– для підтримання партнерських стосунків, виконання умов договорів, своєчасності проведення розрахункових операцій
5	Держава	– для правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків та обов'язкових платежів; – статистичного узагальнення інформації за галузевим, регіональним та загальнонаціональним напрямками; – захисту прав акціонерів, інших учасників фондового ринку; – забезпечення дозвільної системи щодо окремих видів діяльності, дотримання санітарних, екологічних та інших норм і правил
6	Громадськість	– для зацікавлення потенційних інвесторів; – інформація соціального характеру про зайнятість, потребу в трудових ресурсах, охорону навколишнього середовища тощо

Фінансова звітність може бути:

- *первинною* – складається на основі даних синтетичного та аналітичного обліку одного суб'єкта;
- *зведеною* – формується на підставі звітності кількох суб'єктів шляхом арифметичного додавання окремих показників;
- *консолідованою* – призначена для відображення звітних даних групи пов'язаних підприємств, де одне підприємство контролює інші; враховує взаємні інвестиції всередині групи, внутрішньогрупові операції між материнським і дочірніми підприємствами, відображає господарські засоби та джерела їх утворення усіх членів групи як єдиної економічної одиниці.

Фінансова звітність складається за встановленими формами щоквартально, за півріччя, дев'ять місяців і рік. Склад і характеристика фінансової звітності регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Зокрема, у додатку 1 до цього стандарту наводяться форми звичайної квартальної та річної фінансової звітності; у додатку 2 наведено аналогічні форми консолідованої фінансової звітності; у додатку 3 рекомендовано перелік додаткових статей, які підприємства можуть вносити у форми звітності, якщо інформація щодо них є суттєвою, а оцінка окремих статей може бути достовірно визначено.

До НП(С)БО 1 розроблено Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, що затверджені наказом Міністерства фінансів України № 433 від 29 березня 2013 року. У них деталізовано зміст та порядок заповнення окремих статей фінансової звітності. Взаємозв'язок окремих показників, що використовуються для їх звірки при складанні звітності, визначено Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затвердженими наказом Мінфіну від 11 квітня 2013 р. № 476 зі змінами від 27 червня 2013 р. (додатки 6 і 7).

До основних форм фінансової звітності відносяться:

- **Баланс (Звіт про фінансовий стан) – форма № 1**, квартальна, характеризує наявність активів, капіталу та зобов'язань на початок і кінець звітного періоду, характеризує фінансове становище підприємства за звітний і минулий періоди.
- **Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – форма № 2**, квартальна, розкриває інформацію про фінансові результати (прибуток, збитки) сукупний дохід, елементи операційних витрат, прибутковість акцій підприємства за звітний та попередній періоди.
- **Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)** – річна, може складатися прямим та непрямим методами, узагальнює інформацію про грошові надходження і видатки за видами діяльності: операційною, інвестиційною, фінансовою.
- **Звіт про власний капітал (форма № 4)** – річна, характеризує збільшення і зменшення власного капіталу підприємства за окремими видами, а також його залишки на початок і кінець звітного періоду.
- **Примітки до річної фінансової звітності** – формуються за рік на підставі багатьох облікових стандартів, у яких передбачено порядок розкриття або деталізацію окремих показників, надання пояснень за ними.
- **Інформація за сегментами** – річна, формується як додаток до річної фінансової звітності на підставі П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» і передбачає розкриття інформації щодо активів та зобов'язань, доходів і витрат за окремими звітними сегментами (господарськими і географічними).

Мікро- і малі підприємства формують фінансову звітність за скороченою формою, яка відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» включає скорочені форми Балансу та Звіту про фінансові результати.

Деякі підприємства у відповідності зі змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року крім зазначених форм фінансової звітності повинні подавати ще й інші звіти, зміст і структуру яких розробляється Міністерство фінансів України, зокрема:

Звіт про платежі на користь держави – документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність у видобувних галузях з видобування копалин (здійснюють діяльність з геологічного вивчення, промислової розробки родовищ, видобування корисних копалин, транспортування трубопроводами вуглеводнів та хімічних продуктів) і при цьому становлять суспільний інтерес. Звіт мають складати також підприємства із заготівлі деревини, що становлять суспільний інтерес.

Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики невизначеності його діяльності. Звіт подається разом з фінансовою звітністю. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання Звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у Звіті про управління нефінансову інформацію.

Фінансова та інша звітність відповідно зі змінами до вище згаданого Закону України подається на основі *таксономії*. **Таксономія фінансової звітності** – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю і затверджуються центральним органом виконавчої влади.

Строки та вимоги щодо подання фінансової звітності затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» з наступними доповненнями та змінами. Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 28 лютого наступного за звітним року. До фіскальних органів фінансова звітність подається разом з Декларацією про прибуток підприємства – до 9-го лютого.

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за призначенням. Якщо фінансова звітність пересилається поштою, то датою подання вважається дата її отримання адресатом, указана на штемпелі підприємства зв'язку. Звітність може подаватися користувачам й в електронній формі та фіксується за часом такої передачі.

Консолідована річна фінансова звітність подається у строки, визначені засновниками (власниками). Такий строк не має бути пізнішим, ніж 15 квітня наступного за звітним року. У разі, якщо дата подання звітності припадає на святковий або неробочий день, строк подання переноситься на перший робочий день, наступний після вихідного (святкового).

Фінансова звітність підприємств, що не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, повинна оприлюднюватися, тобто публічно публікуватися на веб-сторінці підприємства. Строки оприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці:

- для підприємств з суспільним інтересом – до 30 квітня;
- для неемітентів великих і середніх підприємств, інших фінансових установ (в т. ч. малих і середніх) – до 1 червня наступного за звітним року.

Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі коли бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиту, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер.

Відповідальність за своєчасне і в повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе власник або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, Звіту про управління та Звіту про платежі на користь держави до органів державної влади визначаються Кабінетом Міністрів України, для банків – Національним банком України.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складається на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин. Подання і оприлюднення уточненої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності здійснюється у такому самому порядку, як і звичайної фінансової звітності.

13.2. Узагальнення даних обліку для складання фінансової звітності

Узагальнення даних бухгалтерського 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:

а) підтвердження об'єктивності облікових даних за окремими синтетичними рахунками та аналітичними позиціями, результатами проведеної інвентаризації, контрольного обміру, взаємозвірки розрахунків, використання 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 реєстрів, журналів, журналів-ордерів, побудованих за кредитовою ознакою, і дебетових аналітичних відомостей до них: підрахунок підсумків, виведення і узгодження залишків на кінець місяця;

г) звірка даних аналітичного і синтетичного обліку за окремими рахунками, субрахунками в облікових реєстрах (табл. 13.2);

д) паралельного заповнення Головної книги, побудованої за дебетовою ознакою. Наприкінці місяця, кварталу підсумкові дані із журналів переносять до Головної книги, в якій підраховуються обороти за дебетом кожного рахунку. Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки зроблених записів за окремими рахунками та складання балансу.

Таблиця 13.2. Порядок закриття рахунків для заповнення облікових реєстрів

Рахунки	Реєстри		Звірка
	За журнальної форми обліку	За журнально-ордерної форми обліку	
1	2	3	4
10, 11, 12, 13	Журнал №4	Журнал-ордер №13	Звірка аналітичного обліку необоротних активів за видами (субрахунками), матеріально відповідальними особами, групами для нарахування амортизації
14, 15	Журнал №4, Відомість 4.1, Відомість 4.2	Журнал-ордер №16, Відомість 18, 18/1	Звірка за об'єктами придбання основних засобів, інших необоротних активів, незавершених капітальних інвестицій на кінець звітного періоду, наявності та оцінки фінансових інвестицій за окремими пакетами акцій, інших фінансових інструментів
20, 22, 23, 26,	Відомість 5.1	Журнал-ордер №10, Відомість 10-Б	Звірка з аналітичним обліком у матеріальних звітах, відомостях руху сировини, матеріалів, товарів, інших видів запасів
30 31 33	Журнал №1 Відомість 1.1 Відомість 1.2 Відомість 1.3	Журнали-ордери № 1, 2, 3 Відомості 1, 2	Звірка залишків на кінець звітного періоду з касовою книгою, останніми виписками банку
36, 37, 63, 64, 65, 66, 67, 68	Журнал №3 Відомість 3.1 Відомість 3.2	Журнали-ордери № 6, 7, 8, 11 Відомості 5, 7, 16	Закриття відомостей аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядниками, кредиторами та звірка їх з даними синтетичного обліку
90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 70, 71, 72, 73, 74, 79	Журнал №5 Журнал №6	Журнал-ордер №10 Відомості 12, 15 Журнали-ордери № 11, 15 Відомості 5, 16	Розподіл і списання непрямих витрат та витрат періоду. Закриття рахунків з обліку витрат і доходів та виявлення результатів на рахунку 79, 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
40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48	Журнал №7 Відомість 7.1 Відомість 7.2 Відомість 7.3	Журнали-ордери № 12, 13, 15 Аналітичні дані	Коригування сум власного капіталу та забезпечень. Завершальні записи з формування і розподілу прибутку
50, 52, 53, 60, 61	Журнал №2 Аналітичні дані	Журнал-ордер №4 Аналітичні дані	Закриття реєстрів з обліку довго- і короткострокових кредитів банку, інших позик, облігаційних та орендних зобов'язань

При застосуванні автоматизованої форми обліку, наприклад, типового пакету прикладних програм, замість Головної книги в автоматичному режимі формуються електронні реєстри, підсумки яких переносяться у зведену оборотну (оборотно-сальдову) відомість з виведенням підсумків за дебетом і кредитом окремих рахунків, субрахунків та в цілому по підприємству: сальдо на початок періоду, оборотів за звітний період, сальдо на кінець звітного періоду (табл. 13.3);

Таблиця 13.3. Взаємозвірка узагальнених даних обліку

Номер і назва рахунка, субрахунку	Сальдо на початок звітного періоду		Обороти за звітний період		Сальдо на кінець звітного періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10 «Основні засоби»	1256312		46284	5256	1297340	
13 «Знос (амортизація) необоротних активів»		375384	3217	42163		414330
20 «Виробничі запаси»	962000		62700	79260	945440	
і. т. д.
Всього	7264362	7264362	3624618	3624618	7466010	7466010

е) остаточної звірки облікових даних у Головній книзі, зведеної оборотній відомості з використанням балансового методу, за яким:

Сальдо за дебетом усіх рахунків на початок звітного періоду = *Сальдо за кредитом усіх рахунків на початок звітного періоду;*

Дебетовий оборот за звітний період = *Кредитовий оборот за звітний період;*

Сальдо за дебетом усіх рахунків на кінець звітного періоду = *Сальдо за кредитом усіх рахунків на кінець звітного періоду;*

е) визначення переліку додаткових статей, які доцільно вписати в баланс та інші форми звітності з врахуванням суттєвості такої інформації і можливості достовірної оцінки;

ж) перенесення у баланс залишків за синтетичними рахунками, виведення підсумків за окремими статтями, розділами і загалом за балансом;

з) складання інших форм фінансової звітності (в умовах повної автоматизації обліку з використанням типових бухгалтерських програм баланс і деякі інші форми фінансової звітності складаються автоматично).

У балансі та інших формах звітності інформація відображається у тисячах гривень, тобто усі показники, взяті з обліку, повинні бути округлені до тисячі без десяткових знаків.

13.3. Методика складання Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Метою складання Балансу (форми фінансової звітності № 1) є надання інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. У Балансі відображається наявність активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства. Форма і порядок заповнення балансу регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Порядок складання балансу передбачений Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності.

У Балансі та інших формах не обов'язково наводити статті, за якими відсутня інформація (за винятком випадків, коли така інформація була у попередніх періодах). І навпаки, до основних форм дозволено вписувати нові статті, якщо інформація за ними є суттєвою і є можливість провести достовірну їх оцінку. Перелік таких статей наведений у додатку 3 до НП(С)БО 1.

Баланс складається з двох урівноважених частин – активу і пасиву, кожна з яких має кілька розділів (табл. 13.4).

Баланс дає порівняльну оцінку активів, капіталу і зобов'язань на початок року і кінець звітного періоду (кварталу, півріччя, 9-ти місяців і року). Баланс є квартальною формою звітності. Форму Балансу із зазначенням основних розділів та статей наведено в табл. 13.5.

Структура балансу відповідає встановленим класам рахунків. Актив Балансу відображає залишки на рахунках 1–3 класів, пасив – залишки на рахунках 4–6 класів.

Таблиця 13.4. Розділи Балансу

Актив	Пасив
I Необоротні активи	I Власний капітал
II Оборотні активи	II Довгострокові зобов'язання і забезпечення
III Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III Поточні зобов'язання і забезпечення
	IV Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
Баланс	Баланс

Таблиця 13.5. Баланс (Звіт про фінансовий стан) на _____ 201__р.

Форма №1

Стаття	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	Джерела інформації: за даними бухгалтерського обліку (рахунки, субрахунки, подані відповідно з Інструкцією № 291)
1	2	3	4	5
АКТИВ				
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:	1000			
Первісна вартість	1001	650	650	Сальдо дебетове рах. 12
Накопичена амортизація	1002			Сальдо кредитове субрах. 13.3
Незавершені капітальні інвестиції	1005	10	660	Сальдо дебетове субрах. 15.1
Основні засоби:	1010			
Первісна вартість	1011	43170	45870	Сальдо дебетове рах. 10, 11, 16
Знос	1012	23100	24360	Сальдо кредитове субрах. 13.1, 13.2, 13.4
Інвестиційна нерухомість	1015			
Довгострокові біологічні активи:	1020			
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030			Сальдо дебетове субрах. 14.1
інші фінансові інвестиції	1035			Сальдо дебетове субрах. 14.2, 14.3
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040			Сальдо дебетове рах. 18
Відстрочені податкові активи	1045			Сальдо дебетове рах. 17
Інші необоротні активи	1090			Сальдо дебетове субрах. 15.2, 15.3, 15.4, 15.5, рах. 18, 19
Усього за розділом I	1095	20730	22820	Сума значень рядків 1001-1002, 1005, 1011-1012, 1015, 1020, 1030, 1035, 1040, 1045, 1090
II. Оборотні активи				
Запаси:	1100	7650	7630	Сальдо деб. рах. 20, 22, 23, 25, 26
Виробничі запаси*	1101	4750	5390	Сальдо дебетове рах. 20, 22
Незавершене виробництво	1102	20	90	Сальдо дебетове рах. 23
Готова продукція	1103	2860	2130	Сальдо дебетове рах. 25, 26
Товари	1104	20	20	Сальдо дебетове рах. 28
Поточні біологічні активи	1110			Сальдо дебетове рах. 21
Векселі одержані	1120			Сальдо дебетове рах. 34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	1360	1430	Сальдо дебетове рах. 36
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130			Сальдо дебетове субрах. 37.1
з бюджетом	1135	10	10	Сальдо дебетове субрах. 64.1, 64.2
в т.ч. з податку на прибуток	1136	10	10	Сальдо дебетове субрах. 64.1
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	140	370	Сальдо дебетове субрах. 37.2, 37.4, 37.5, 37.6, 37.7, 68.5, рах. 63, 65

1	2	3	4	5
Поточні фінансові інвестиції	1160			Сальдо дебетове субрах. 35.2
Гроші та їх еквіваленти	1165	40	430	Сальдо дебетове субрах. 30, 31, 33, 35.1
Витрати майбутніх періодів	1170			Сальдо дебетове рах. 39
Інші оборотні активи	1190	210	160	Сальдо дебетове субрах. 64.3, 64.4
Усього за розділом II	1195	9410	10030	Сума значень рядків 1100, 1110, 1120, 1125, 1130-1190
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200			Сальдо дебетове субрах. 28.6
Баланс	1300	30140	32850	Сума рядків 1095, 1195, 1200
ПАСИВ				
I. Власний капітал				
Зареєстрований капітал	1400	14840	16340	Сальдо кредитове рах. 40
Капітал в дооцінках	1405			Сальдо кредитове рах. 41
Додатковий капітал	1410	9990	8440	Сальдо кредитове субрах. 42
Резервний капітал	1415	250	570	Сальдо кредитове рах. 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	2120	3540	Сальдо кредитове субрах. 44.1 (сальдо дебетове субрах. 44.2)
Неоплачений капітал	1425			Сальдо кредитове рах. 46
Вилучений капітал	1430			Сальдо кредитове рах. 45
Усього за розділом I	1495	27200	28890	Сума рядків 1400 – 1415 + рядок 1420 (прибуток) (– рядок 1420 (збиток)) – рядок 1425 – рядок 1430
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500			Сальдо кредитове рах. 54
Довгострокові кредити банків	1510			Сальдо кредитове субрах. 50.1, 50.2, 50.3, 50.4
Інші довгострокові зобов'язання	1515			Сальдо кредитове субрах. 50.5, 50.6, 51.1, 51.2, рах. 52
Довгострокові забезпечення	1520			Сальдо кредитове рах. 47
Цільове фінансування	1525			Сальдо кредитове рах. 48
Усього за розділом II	1595			Сума значень рядків 1500-1525
III. Поточні зобов'язання та забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600			Сальдо кредитове рах. 60
Поточна заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610			Сальдо кредитове рах. 61
товари, роботи, послуги	1615	1320	1190	Сальдо кредитове рах. 63, субрах. 68.5
розрахунки з бюджетом	1620	220	850	Сальдо кредитове субрах. 64.1
в т.ч. з податку на прибуток	1621	220	850	Сальдо кредитове субрах. 64.1
розрахунками зі страхування	1625	170	260	Сальдо кредитове рах. 65
розрахунками з оплати праці	1630	350	590	Сальдо кредитове рах. 66
з одержаних авансів*	1635	880	920	Сальдо кредитове субрах. 68.1
за розрахунками з учасниками *	1640		130	Сальдо кредитове рах. 67
за внутрішніми розрахунками *	1645			Сальдо кредитове субрах. 68.2, 68.3
Поточні забезпечення	1660			Сальдо кредитове рах. 47
Доходи майбутніх періодів	1665			Сальдо кредитове рах. 69
Інші поточні зобов'язання	1690		20	Сальдо кредитове субрах. 37.2, 64.3, 64.4, 68.4
Усього за розділом III	1695	2940	3960	Сума значень рядків 1600 – 1690
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700			Сальдо кредитове субрах. 68.0
Баланс	1900	30140	32850	Сума рядків 1495, 1595, 1695, 1700

* тут і далі вписувані рядки, що передбачені у додатку 3 до НП(С)БО 1, відзначені курсивом.

Актив побудований у порядку зростання ліквідності окремих активів. Першими подаються найменш ліквідні необоротні активи з найдовшим періодом капіталізації – списання через знос (амортизацію) з віднесенням на витрати і результати діяльності протягом довгострокового періоду.

Потім відображаються оборотні активи, які також у балансі розміщені в міру зростання ліквідності: запаси – капіталізовані витрати на придбання сировини, матеріалів, малоцінних предметів, товарів; рекапіталізовані витрати у незавершеному виробництві, готовій продукції; дебітори у розрахунках за реалізовану продукцію, товари, векселі, інші – декапіталізовані витрати, які уже враховані у кінцевих фінансових результатах, але ще не надійшла оплата від покупців, замовників; останніми серед оборотних активів подаються абсолютно ліквідні грошові кошти та їх еквіваленти.

Особливим видом оборотних активів, що подаються окремою статтею, є витрати майбутніх періодів. Вони виникають, коли не співпали періоди здійснення витрат та одержання доходів за ними.

Відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» окремим III розділом активу балансу подаються основні засоби, інші матеріальні активи, виведені зі складу необоротних та обліковувані як специфічна група товарів для продажу. Такий підхід дещо порушує описану вище логіку формування активу балансу, оскільки необоротні активи (навіть, якщо вони призначені для реалізації), не можуть вважати швидколіквідними, їх ще потрібно декапіталізувати при здійсненні факту продажу.

Пасив Балансу побудований за відношенням до власності та зростанням терміновості повернення капіталу. Першим подається власний капітал: зареєстрований статутний капітал, капітал в дооцінках, резервний, додатковий капітал, що повертається власникам в останню чергу. Далі йде нерозподілений прибуток, який може бути реінвестований власниками, але й може використовуватись на виплату дивідендів. Власний капітал зменшується на величину регулюючих статей – неоплаченого і вилученого капіталу.

У II розділі пасиву «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» відображаються залучені джерела з терміном повернення більше 12 місяців або операційного циклу. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки (кредити банків, з фінансової оренди, за облигаціями тощо), подаються в балансі за теперішньою вартістю – дисконтованою сумою майбутніх платежів. Довгострокові забезпечення розраховуються і записуються в баланс на основі прогнозних даних щодо майбутніх витрат на виплату відпусток, гарантійних зобов'язань з кредиту рахунку 47.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення щодо заборгованості за короткостроковими кредитами, векселями виданими, кредиторської заборгованості перед постачальниками, органами соціального страхування, з учасниками, за внутрішніми розрахунками. Окремо записуються поточні забезпечення, які планують використати протягом 12 місяців від дати балансу, а також доходи майбутніх періодів, отримані у поточному або попередніх звітних періодах.

Окремим IV розділом відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, що регламентуються П(С)БО 27.

До основних статей Балансу можуть вписуватися додаткові статті, наведені у додатку 3 до НП(С)БО 1, перелік яких з відповідними кодами подано у табл. 13.6. Зазначені додаткові статті вписуються до основного Балансу, якщо інформація за ними є суттєвою, а оцінка статті може бути достовірно визначена.

Таблиця 13.6. Перелік додаткових статей, що можуть бути вписані до фінансової звітності

Статті	Код рядка
1	2
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016
Знос інвестиційної нерухомості	1017
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022
Гудвіл	1050
Виробничі запаси	1101
Незавершене виробництво	1102
Готова продукція	1103
Товари	1104
Векселі одержані	1120
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145

1	2
Готівка	1166
Рахунки в банках	1167
Емісійний дохід	1411
Накопичені курсові різниці	1412
Інші резерви	1435
Пенсійні зобов'язання	1505
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521
Благодійна допомога	1526
Інвестиційні контракти	1535
Призовий фонд	1540
Резерв на виплату джек-поту	1545
Векселі видані	1605
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182
Дохід від благодійної допомоги	2241
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011
Надходження авансів від покупців і замовників	3015
Надходження від повернення авансів	3020
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035
Надходження від операційної оренди	3040
Надходження від страхових премій	3050
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055
Зобов'язання з податку на прибуток	3116
Зобов'язання з податку на додану вартість	3117
Зобов'язання з інших податків і зборів	3118
Витрачання на оплату авансів	3135
Витрачання на оплату повернення авансів	3140
Витрачання на оплату цільових внесків	3145
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155
Надходження від погашення позик	3230
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235
Витрачання на надання позик	3275
Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310
Витрачання на сплату відсотків	3360
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375
Прибуток (збиток) від участі в капіталі	3521
Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання	3522
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523
Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	3524
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526
Фінансові витрати	3540
Збільшення (зменшення) запасів	3551
Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів	3552
Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	3553
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості	3554
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556

1	2
Зменшення (збільшення) інших оборотних активів	3557
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	3571
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3572
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3573
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3574
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3576
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3577
Сплачені відсотки	3585
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цілевих) фондів	4220
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225
Зменшення номінальної вартості акцій	4280
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	4291

Серед них найважливішими є:

1. Первісна вартість і знос (вираховується) інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться за П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

2. Первісна вартість і накопичена амортизація (вираховується) біологічних активів за однойменним П(С)БО 30.

3. Гудвіл, під яким за П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» розуміється перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань.

4. Деталізація за окремими статтями запасів підприємства з виділенням виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, товарів.

5. За потреби окремими рядками можуть вписуватися:

- векселі одержані – ряд. 1120;
- дебіторська заборгованість за нарахованими доходами (ряд. 1140) та із внутрішніх розрахунків (ряд. 1145), готівка в касі (ряд. 1166) та кошти на рахунках в банку (ряд. 1167).

6. В пасиві Балансу можуть виділятися додатковими статтями емісійних доходів від операцій з акціями власної емісії (ряд. 1411), накопичені курсові різниці (ряд. 1412) як кредитове сальдо за субрахунком 42.3, інші резерви, якщо вони створюються у структурі власного капіталу (ряд. 1435).

7. За необхідності окремими статтями можуть бути виділені в пасиві Балансу:

- одержана благодійна допомога – сальдо К-т рах. 48;
- страхові резерви – сальдо К-т рах. 49;
- векселі видані – сальдо К-т рах. 62;
- поточна кредиторська заборгованість:
 - за отриманими авансами – сальдо К-т рах. 68.1;
 - за внутрішніми розрахунками – сальдо К-т рах. 68.2, 68.3;
 - за розрахунками з учасниками – сальдо К-т рах. 67;
 - за страховою діяльністю.

Загалом, Баланс є статичною формою звітності, у якій міститься інформація про активи (майно) підприємства та пасиви (джерела цього майна, що включають власний капітал та залучені кошти) на конкретну дату. Баланс вважається квартальною формою звітності, тому складається на 1 квітня, 1 липня, 1 жовтня, 1 січня року. За особливих умов (реорганізації, ліквідації, інших перетвореннях підприємства) Баланс може бути складений на будь-яку дату.

Інформація з Балансу необхідна для того, щоб установити, якими активами володіє підприємство, наскільки воно забезпечене власними і залученими джерелами. На підставі цих даних визначається фінансовий стан, рівень платоспроможності, фінансової стійкості, ліквідності майна підприємства.

13.4. Порядок складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Метою складання Звіту про фінансові результати (форма № 2) є надання інформації про доходи і витрати, прибутки та збитки, інші сукупні доходи, отримані в результаті здійснення діяльності підприємства протягом звітного періоду. Форма і порядок складання Звіту про фінансові результати регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності. Звіт є квартальною формою фінансової звітності. Він складається з таких розділів:

- I розділ «Фінансові результати»;
- II розділ «Сукупний дохід»;
- III розділ «Елементи операційних витрат»;
- IV розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій».

У I розділі «Фінансові результати» зіставляються доходи і витрати, визначається кінцевий фінансовий результат. Доходи та витрати класифікуються за видами діяльності – операційної та іншої (фінансової та інвестиційної).

Звіт про фінансові результати передбачає визначення результатів діяльності за такими узагальненими показниками:

- *чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)* – доходи від реалізації, зменшені на суму непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку), інших вирахувань з доходу;
- *валовий прибуток (збиток)* – чистий дохід від реалізації за мінусом собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- *фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)* – валовий прибуток, збільшений на суму інших операційних доходів і зменшений на величину адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- *фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток)* – результат від операційної діяльності, збільшений на величину доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів і зменшений на суму фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, інших витрат;
- *чистий фінансовий результат (прибуток або збиток)* – це фінансовий результат до оподаткування, зменшений на величину податку на прибуток, обчисленого за правилами П(С)БО 17, а також скоригований на прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування за П(С)БО 27.

Фінансовим результатом вважається не тільки прибуток від діяльності, а й збитки підприємства. Вони визначаються і фіксуються у відповідних рядках форми № 2, якщо витрати від різних видів діяльності перевищують величину доходів.

При складанні Звіту про фінансові результати не допускається згортання доходів і витрат.

У розділі II «Сукупний дохід» спочатку розкривається інформація про інші доходи, що підлягають оподаткуванню (від дооцінки або уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу в асоційованих та спільних підприємствах в умовах обліку інвестицій за методом участі в капіталі). Далі у підсумковому рядку 2465 визначається загальний сукупний дохід з врахуванням чистого прибутку (збитку) та іншого сукупного доходу після оподаткування.

У III розділі «Елементи операційних витрат» відображаються операційні витрати за економічними елементами, які підприємство понесло протягом звітного періоду (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). Підприємства, які не використовують рахунки 8-го класу, для заповнення цього розділу здійснюють додаткові вибірки про структуру витрат за економічними елементами.

IV розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції яких вільно продаються і купуються на фондових біржах, у т. ч. товариства, які випускають такі акції. Прибуток на акцію використовується для оцінки минулих результатів операційної діяльності підприємства з метою формування висновку щодо його потенціалу і прийняття рішень про здійснення інвестицій.

Методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 24 «Прибуток на акцію».

Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

Середньорічна кількість простих акцій в обігу визначається сумою добутків кількості простих акцій в обігу протягом певних періодів на тривалість кожного періоду в днях за формулою:

$$C = \sum A \times K : 365,$$

де C – середньорічна кількість акцій;

A – кількість простих акцій, що перебувають в обігу;

K – кількість днів у кожному періоді між емісіями.

Приклад. На початок 201_ р. згідно з реєстром акціонерного товариства «Добробут» розповсюджено серед акціонерів 1483900 простих іменних акцій номінальною вартістю 1 грн. кожна. Протягом звітного року, зокрема за станом на 1 вересня, була проведена додаткова емісія, в результаті якої випущено ще 150000 акцій тієї самої номінальної вартості. Випуск акцій здійснено за рахунок коштів додаткового капіталу і розповсюджено серед акціонерів пропорційно до їх часток в акціонерному капіталі на момент здійснення емісії.

Середньорічна кількість акцій розраховується таким чином:

$C = (\text{кількість календарних днів з 1 січня до 31 серпня} \times 1483900) + (\text{кількість календарних днів з 1 вересня до 31 грудня}) \times (1483900 + 150000) : 365;$

$C = (243 \times 1483900) + (122 \times 1633900) : 365 = 1534037$ акцій.

Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів.

Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. У нашому прикладі (див. формулу № 2) він становитиме у звітному році 16 копійок (249000 грн./1534037 акцій).

У рядку «Дивіденди на одну просту акцію» відображається показник, що розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими виплачуються дивіденди.

Наприклад, за результатами звітного року на основі рішення зборів акціонерів на виплату дивідендів скеровується 30% чистого прибутку, на поповнення резервного капіталу – 13%. Звідси сума оголошених дивідендів становитиме 74700 тис. грн. (249000 · 30%), а дивіденди на одну акцію – 0,05 грн. (74700 / 1534037).

Наведемо загальну схему заповнення Звіту про фінансові результати за даними бухгалтерського обліку (табл. 13.7).

Таблиця 13.7. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 201_ р.

Форма № 2

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період	Джерела інформації: за даними бухгалтерського обліку (рахунки, субрахунки, наведені відповідно до Інструкції № 291)
1	2	3	4	5
I. Фінансові результати				
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	55630	31770	Обороти за кредитом рах. 70 за мінусом непрямих податків і зборів (ПДВ, акцизного збору)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	46050	26420	Обороти за кредитом рах. 90
Валовий: прибуток	2090	9580	5350	Додатний результат різниці даних рядка 2000 та даних рядка 2050
збиток	2095			Від'ємний результат різниці даних рядка 2000 та даних рядка 2050
Інші операційні доходи	2120	650	300	Обороти за кредитом рах. 71 за вирахуванням ПДВ
Адміністративні витрати	2130	4540	3360	Обороти за рах. 92
Витрати на збут	2150	890	370	Обороти за рах. 93
Інші операційні витрати	2180	1500	560	Обороти за рах. 94

1	2	3	4	5
Фінансовий результат від операційної діяльності:				
Прибуток	2190	3300	1360	Додатний результат різниці даних рядків 2090, 2120 та даних рядків 2130, 2150, 2180
Збиток	2195			Від'ємний результат різниці даних рядків 2090 (або рядка 2095), 2120 та даних рядків 2130, 2150, 2180
Дохід від участі в капіталі	2200			Оборот за кредитом рах. 72
Інші фінансові доходи	2220	10		Оборот за кредитом рах. 73
Інші доходи	2240	10	140	Оборот за кредитом рах. 74 за вирахуванням ПДВ
Фінансові витрати	2250			Оборот за рах. 95
Втрати від участі в капіталі	2255			Оборот за рах. 96
Інші витрати	2270		60	Оборот за рах. 97
Фінансовий результат до оподаткування:				
Прибуток	2290	3320	1440	Додатне значення різниці між рядками 2190, 2200, 2220, 2240 і рядками 2250, 2255, 2270
Збиток	2295			Від'ємне значення різниці між рядками 2190 (або рядка 2195), 2200, 2220, 2240 і рядками 2250, 2255, 2270
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	830	360	Оборот за рах. 98
Прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування	2305			Аналітичні дані за рахунками доходів і витрат стосовно припиненої діяльності
Чистий фінансовий результат:				
прибуток	2350	2490	1080	Додатний результат суми значень рядків 2290 і 2305 за вирахуванням величини рядка 2300
збиток	2355			Від'ємний результат між значеннями рядків 2290 (або рядка 2295), 2305 і рядка 2300
II. Сукупний дохід				
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400			Аналітичні дані до рах. 41
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405			Аналітичні дані до рах. 41
Накопичені курсові різниці	2410			Оборот за кредитом субрах. 42.3
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415			Оборот за кредитом рах. 72
Інший сукупний дохід	2445			
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450			Сума рядків 2440-2445
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455			Аналітичні дані до рах. 98
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460			Різниця між рядками 2450 і 2455
Сукупний дохід	2465	2490	1080	Сума рядків 2350, 2355, 2460
III. Елементи операційних витрат				
Матеріальні затрати	2500	34570	19030	Оборот за кредитом рах. 80 *
Витрати на оплату праці	2505	8960	6210	Оборот за кредитом рах. 81 *
Відрахування на соціальні заходи	2510	3350	2310	Оборот за кредитом рах. 82 *
Амортизація	2515	1390	1330	Оборот за кредитом рах. 83 *
Інші операційні витрати	2520	3850	1490	Оборот за кредитом рах. 84 *
Разом	2550	52120	30370	Сума значень рядків 2500 – 2520

1	2	3	4	5
IV. Розрахунок показників прибутковості акцій				
Середньорічна к-ть простих акцій	2600	1534037	1483900	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	1534037	1483900	
Чистий прибуток (збиток), що припадає на одну просту акцію	2610	1,62	0,73	
Скоригований чистий прибуток (збиток), що припадає на одну просту акцію	2615	1,62	0,73	
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0,58	0,16	

* Якщо на підприємстві не використовується восьмий клас рахунків, визначення сум за окремими елементами витрат здійснюється розрахунковим шляхом.

До звітної форми № 2 можуть бути вписані додаткові статті, визначені додатком 3 до НП(С)БО 1 (див. табл. 13.6). Більшість з них стосуються інформації щодо діяльності страхових компаній. Інші підприємства за необхідності (дотримуючись принципу суттєвості та достовірної оцінки) можуть вписувати додаткові статті, що стосуються доходів або втрат від зміни вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю (ряд. 2121, 2181), від визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції (ряд. 2122, 2182), дохід від одержаної благодійної допомоги (ряд. 2241), прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті (ряд. 2275).

13.5. Порядок складання Звіту про рух грошових коштів

Як зазначено в НП(С)БО 1, метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства. Не менш важливим для оцінки ефективності діяльності є складання Звіту про рух грошових коштів (форма № 3). Мета його складання – надання інформації про стан і зміну протягом звітного періоду (року) грошових потоків підприємства в результаті ведення господарської діяльності. Звіт складається за підсумками роботи за рік.

Під рухом коштів слід розуміти надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Рух грошових коштів відображається відокремлено за трьома видами діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової (табл. 13.8).

Таблиця 13.8. Рух грошових коштів за видами діяльності

Види діяльності	Рух грошових коштів	
	Надходження	Вибуття
Операційна	– від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; – інші, що не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю	– виплата заробітної плати, винагород; – платежі постачальникам, іншим кредиторам; – оплата інших операційних витрат
Інвестиційна	– від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, інших довгострокових активів; – надходження відсотків, дивідендів; – інші	– оплата вартості придбання чи будівництва необоротних активів; – оплата за придбані фінансові інвестиції; – надання позик; – інші
Фінансова	– від випуску і продажу акцій власної емісії; – отримання кредитів, позик; – інші	– викуп акцій власної емісії; – повернення кредитів, позик; – виплата дивідендів, відсотків; – інші

Чистий рух грошових коштів є результируючою величиною надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного року. Для визначення показника чистого руху грошових коштів від операційної діяльності передбачені **прямий** та **непрямий** методи. Підприємство вправі самостійно обирати один із зазначених методів при визначенні облікової політики.

Суть **прямого методу** полягає у трансформуванні статей Звіту про фінансові результати (сукупний дохід) шляхом вилучення з них негрошових доходів і витрат. У Звіті про рух грошових коштів розгорнуто відображаються надходження грошових коштів та їх вибуття. Різниця між надходженням і вибуттям грошових коштів, урахуваючи рух грошових коштів за окремими видами діяльності (надходження і вибуття), становить чистий рух грошових коштів.

Схематично сутність прямого методу складання Звіту про рух грошових коштів стосовно операційної діяльності та його зв'язок з показниками Звіту про фінансові результати подана на рис. 13.1. Як і в попередніх звітах у формі № 3 крім основних показників можуть відображати ще й додаткові дані у вписуваних рядках згідно встановленого переліку.

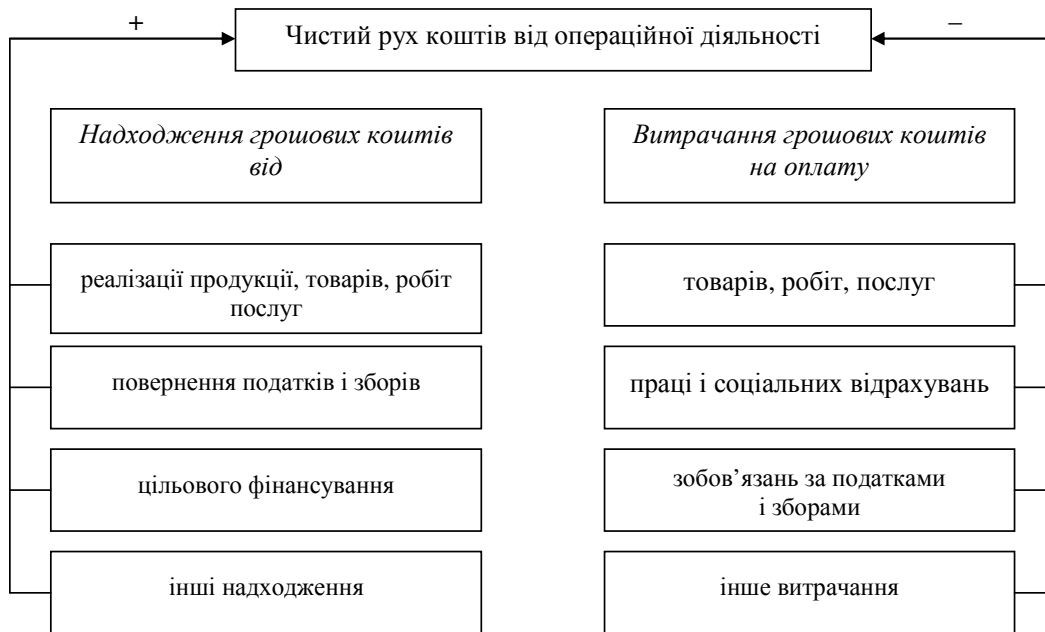


Рис. 13.1. Схема формування руху грошових коштів від операційної діяльності за прямим методом

Непрямий метод не передбачає трансформування кожної статті Звіту про фінансові результати. Він полягає в коригуванні суми прибутку (збитку) від операційної діяльності на величини змін поточних активів, зобов'язань, залишків на інших рахунках і базується на класичній балансовій моделі: активи завжди повинні дорівнювати зобов'язанням і власному капіталу, до складу якого належить прибуток.

При складанні Звіту форми № 3 підприємство може самостійно обрати непрямий метод визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності. Для цього потрібно провести деяку трансформацію прибутку, як це подано у табл. 13.9.

Таблиця 13.9. Трансформування прибутку за непрямим методом

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	
Додаються до прибутку	Віднімаються від прибутку
<ul style="list-style-type: none"> – Амортизація необоротних активів; – Збитки від неопераційної діяльності (інвестиційна, фінансова); – Зменшення оборотних активів (запаси, дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів); – Збільшення поточних зобов'язань (кредиторська заборгованість, поточні зобов'язання щодо податку на прибуток, щодо розрахунків з учасниками, доходи майбутніх періодів тощо) 	<ul style="list-style-type: none"> – Прибуток від неопераційної діяльності (інвестиційна, фінансова); – Збільшення поточних активів (запаси, дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів); – Зменшення поточних зобов'язань та доходів майбутніх періодів

Згідно з ним негрошові витрати (амортизація необоротних активів) додаються до прибутку для того, щоб усунути їх вплив при визначенні такого прибутку. При розрахунку чистого руху грошових коштів операційної діяльності сума прибутку (збитку) має бути скоригована на суму прибутків чи

збитків, отриманих при здійсненні інвестиційної та фінансової діяльності, а також на суми збитків чи прибутків від нереалізованих курсових різниць, оскільки вони не стосуються прибутку операційної діяльності. Величини змін дебіторської заборгованості, залишків товарно-матеріальних цінностей, витрат майбутніх періодів, кредиторської заборгованості, заборгованості щодо сплати відсотків і податку на прибуток, що відбуваються протягом звітного року, мають бути або додані, або вираховані з прибутку, залежно від того, який рахунок синтетичного обліку аналізується та відбуваються такі зміни у бік збільшення чи зменшення.

Кінцевим показником за кожним видом діяльності та в цілому є чистий рух грошових коштів, сума якого може записуватися позитивним значенням – якщо надходження коштів перевищують вибуття, від'ємним значенням – якщо грошові видатки є більшими за надходження.

Оскільки Звіт про рух грошових коштів є найбільш складним для заповнення, пояснимо зміст і порядок відображення даних за окремими статтями з використанням прямого і непрямого методів.

У Звіті про рух грошових коштів, складеному за **прямим методом**, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

1. Визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності (розділ I Звіту):

Операційна діяльність – це основна діяльність, передбачена статутом підприємства, а також інші операції, що не входять до інвестиційної та фінансової діяльності. Рух коштів в результаті операційної діяльності у Звіті форми №3 подається за статтями, що відображають джерела надходження грошей та напрями їх витрачання.

а) визначення надходження грошових коштів (статті 3000–3095)

У статті 3000 «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображаються грошові надходження від основної діяльності, тобто від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), платежів за оренду інвестиційної нерухомості з урахуванням відповідних вирахувань з доходу (податок на додану вартість, акцизний податок, інші вирахування з доходу).

У статті 3005 «Надходження від повернення податків і зборів» відображаються одержані з бюджету на рахунки підприємства в установах банків суми податків і зборів, окремо наводяться відшкодовані підприємству суми податкового кредиту з податку на додану вартість шляхом зарахування грошових коштів на рахунки в установах банків.

У статті 3010 «Надходження від цільового фінансування» відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб.

Окремо у додатково вписуваних статтях за потреби може подаватися наступна інформація:

- стаття 3011 «Надходження від отримання субсидій, дотацій» – отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій;
- стаття 3015 «Надходження авансів від покупців і замовників» – сума одержаної попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами від покупців і замовників під подальшу поставку продукції (товарів, робіт, послуг);
- стаття 3020 «Надходження від повернення авансів» – повернуті підприємству постачальниками і підрядниками суми попередньої оплати та попередньо наданих авансів грошовими коштами;
- стаття 3025 «Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках» – сума одержаних підприємством відсотків (процентів) за залишками коштів на його поточних рахунках за договорами з банківськими установами;
- стаття 3035 «Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)» – одержані підприємством грошовими коштами економічні (фінансові) санкції за порушення законодавства та умов договорів;
- стаття 3040 «Надходження від операційної оренди» – суми грошових надходжень від операційної оренди, крім надходжень від оренди інвестиційної нерухомості;
- стаття 3045 «Надходження від отримання роялті, авторських винагород» – суми, отримані як винагорода за користування або за надання права за користування будь-яким авторським та суміжним правом;
- стаття 3050 «Надходження від страхових премій» – страховики відображають надходження грошей за страховими преміями;
- стаття 3055 «Надходження фінансових установ від повернення позик» – фінансові установи відображають повернення клієнтами раніше наданих позик.

У статті 3095 «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або не включені до попередніх статей звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації оборотних активів, надходження від діяльності обслуговуючих господарств тощо.

б) **інформація про витрачання грошових коштів** (статті 3100–3190).

У статті 3100 «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)» відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги.

У статті 3105 «Витрачання на оплату праці» відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.

У статті 3110 «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи» відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

У статті 3115 «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів» відображається загальна сума сплачених до бюджету податків і зборів.

У додаткових статтях може бути подана наступна інформація:

- стаття 3116 «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток» – сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- стаття 3117 «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість» – сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість;
- стаття 3118 «Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів» – суми сплачених інших податків і зборів (крім податку на додану вартість, податку на прибуток, зобов'язань із загальнообов'язкового державного соціального страхування);
- стаття 3135 «Витрачання на оплату авансів» – суми попередньої оплати та авансових платежів постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані);
- стаття 3140 «Витрачання на оплату повернення авансів» – сума попередньої оплати та авансових платежів, яку підприємство повернуло покупцям і замовникам.
- стаття 3145 «Витрачання на оплату цільових внесків» – сума сплачених цільових та благодійних внесків;
- стаття 3150 «Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами» – страховики відображають суми, сплачені клієнтам за страховими контрактами;
- стаття 3155 «Витрачання фінансових установ на надання позик» – фінансові установи відображають суми позик, наданих клієнтам.

У статті 3190 «Інші витрачання» наводиться сума використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, для відображення якої за ознаками суттєвості не варто виділяти окрему статтю або яка не включена до попередніх статей Звіту про рух грошових коштів.

У Звіті про рух грошових коштів, складеному за **непрямим методом**, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) до оподаткування.

Найперше у статті 3500 «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» має бути відображений прибуток або збиток до оподаткування за звітний період, що наведений у Звіті про фінансові результати, у рядках 2290 або 2295, який коригується записами у наступних статтях:

1) у статті 3505 «Амортизація необоротних активів» – відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація на необоротні активи;

2) у статті 3510 «Збільшення (зменшення) забезпечень» – відображається зміна (у графі «Надходження» – збільшення, у графі «Видаток» – зменшення) у складі забезпечень майбутніх витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю;

3) у статті 3515 «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» – у графі «Надходження» відображаються збитки, у графі «Видаток» – прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку грошових коштів в іноземній валюті;

4) у статті 3520 «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій» – у графі «Надходження» відображається збиток, у графі «Видаток» – прибуток від володіння фінансовими інвестиціями (дивіденди, відсотки тощо) та їх реалізації, а також від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від

неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності. Тут також можуть вписуватися додаткові статті: «Прибуток (збиток) від участі в капіталі», «Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання», «Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття», «Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій», «Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів». До розрахунків приймається загальна сума за статтею. У додатковій статті 3540 «Фінансові витрати» можуть відображатися витрати, включені до фінансового результату та наведені в статті «Фінансові витрати» Звіту про фінансові результати;

5) у статті 3550 «Зменшення (збільшення) оборотних активів» – у графі «Надходження» відображається зменшення, у графі «Видаток» – збільшення статей оборотних активів (крім статей «Гроші та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до зареєстрованого капіталу, включення фінансових витрат до собівартості продукції тощо) або виправлення помилок минулих років. Окрім того, не враховується зміна дебіторської заборгованості поточного податку на прибуток і зменшення дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток, а також не враховуються зміни в складі дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на додану вартість, які є наслідком інвестиційної діяльності.

При визначенні змін статей оборотних активів не враховується зменшення статей внаслідок переведення оборотних активів до складу групи вибуття, збільшення дебіторської заборгованості внаслідок відображення операцій з реалізації інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття і зменшення зазначеної дебіторської заборгованості внаслідок її погашення.

У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може з урахуванням зазначених обмежень окремо наводити такі додаткові статті: «Збільшення (зменшення) запасів», «Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів», «Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги», «Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості», «Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів», «Зменшення (збільшення) інших оборотних активів».

До розрахунків приймається загальна сума за статтею.

6) у статті 3560 «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» – у графі «Надходження» відображається збільшення, у графі «Видаток» – зменшення у статтях розділу III балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення» (крім статей «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками», «Поточні забезпечення», сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій з включення поточних зобов'язань до групи вибуття, інвестиційної та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. При визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань не враховується зменшення суми зобов'язань: з поточного податку на прибуток унаслідок його сплати та враховується зменшення суми зобов'язання з поточного податку на прибуток унаслідок його списання і визнання доходу; з податку на додану вартість, що виникає внаслідок інвестиційної діяльності. При визначенні суми збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів не враховується зміна доходів майбутніх періодів унаслідок їх утворення від операцій з коштами цільового фінансування, подальшого їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування, зменшення доходів майбутніх періодів унаслідок включення до групи вибуття.

У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може з урахуванням зазначених обмежень окремо наводити такі додаткові статті: «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці»,

«Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів», «Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань».

До розрахунків приймається загальна сума за статтею.

У проміжній підсумковій статті 3570 «Грошові кошти від операційної діяльності» відображається різниця між сумами надходжень та видатків після коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

У статті 3580 «Сплачений податок на прибуток» відображається використання грошових коштів для сплати податку на прибуток за умови, що він не стосується фінансової або інвестиційної діяльності.

У додатковій статті 3585 «Сплачені відсотки» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом в процесі операційної діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються.

Чистий рух коштів від операційної діяльності відображається у статі 3195 як результат руху коштів від операційної діяльності.

2. Визначення руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності (розділ II Звіту).

Інвестиційна діяльність підприємства – це діяльність з придбання та реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій, які не є частиною еквівалентів грошових коштів. Інвестиційна діяльність передбачає вкладення грошових коштів у розвиток матеріальної бази з виробництва продукції, придбання цінних паперів, здійснення інших вкладень для отримання доходів у майбутньому. З іншого боку, інвестиційної діяльність – це надходження грошових коштів від реалізації інвестиційної нерухомості, основних засобів, фінансових інвестицій, інших необоротних активів.

Заповнення розділу II Звіту про рух грошових коштів зводиться до відображення надходжень грошей та вибуття (витрачання) грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності. Розрахунок чистого руху грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності передбачає такі дії:

- визначення грошових надходжень у результаті здійснення інвестиційної діяльності;
- визначення грошових видатків у результаті здійснення інвестиційної діяльності;
- визначення чистого руху грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності.

а) **надходження грошових коштів** (ряд. 3200–3250) при здійсненні інвестиційної діяльності може відбуватися: від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, майнових комплексів; при отриманні дивідендів, відсотків, інших надходжень.

Рядок 3200 «*Реалізація фінансових інвестицій*» – відображається сума надходжень грошових коштів від продажу акцій, боргових зобов'язань інших суб'єктів, часток у капіталі інших підприємств.

Джерело інформації: аналітичні дані до субрахунку 74.1 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій», інформація про надходження грошових коштів від продажу фінансових інвестицій (дебетові відомості до Журналу № 1, Журналів-ордерів № 1, 2).

Рядок 3205 «*Реалізація необоротних активів*» – відображає суму надходжень грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, інших необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття (крім фінансових інвестицій).

Джерело інформації: аналітичні дані до субрахунків 71.2 і 94.3 в частині реалізації необоротних активів та груп вибуття, що обліковуються на відповідному субрахунку 28.6; аналітичні дані до рахунку 74, що пов'язані з надходженням грошових коштів від продажу необоротних активів, інформація про надходження грошових коштів (дебетові відомості до Журналу № 1, Журналів-ордерів № 1, 2).

Рядок 3215 «*Отримані відсотки*» – відображаються відсотки, отримані підприємством у результаті надання позик.

Джерело інформації: аналітичні дані до субрахунку 73.2, інформація про надходження грошових коштів (дебетові відомості до журналу № 1, журналів-ордерів № 1, 2).

Рядок 3220 «*Отримані дивіденди*» – відображається сума отриманих дивідендів за акціями, а також за частками (внесками) у капіталі інших підприємств та відображених у регістрах бухгалтерського обліку у складі розрахунків щодо нарахованих доходів (кредит субрахунку 37.2).

Джерело інформації: інформація про надходження грошових коштів (дебетові відомості до Журналу № 1, Журналів-ордерів № 1, 2).

Рядок 3225 «Надходження від деривативів» – відображаються надходження грошових коштів, зокрема від ф'ючерських та форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність).

У додатковій статті 3230 «Надходження від погашення позик» підприємствами (крім фінансових установ) відображаються надходження грошових коштів від повернення авансів та позик, наданих іншим сторонам, пов'язаних з інвестиційною діяльністю.

У додатковій статті 3235 «Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці» відображається надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

Рядок 3250 «Інші надходження» – відображаються такі суми грошових надходжень:

- повернення виданих раніше позик;
- повернення раніше наданих авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю (наприклад, сума авансу, раніше перерахована на придбання необоротних активів);
- у результаті укладених ф'ючерських, форвардних контрактів, опціонів інвестиційного напрямку;
- інші надходження, не вказані в попередніх рядках і які можна класифікувати як результат здійснення інвестиційної діяльності.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів бухгалтерського обліку щодо обліку грошових коштів (відомості до Журналу № 1 або Журналів-ордерів № 1, 2) у частині надходжень грошових коштів від різних дебіторів (кредит рахунку 37).

б) **вибуття (витрачання) грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності** (рядки 3255–3290) може відбуватись: унаслідок придбання необоротних активів, фінансових інвестицій, майнових комплексів та здійснення інших платежів у межах інвестиційної діяльності, зокрема.

У рядку 3255 «Придбання фінансових інвестицій» відображається вибуття грошових коштів у результаті придбання акцій, боргових зобов'язань інших підприємств, часток участі в спільній діяльності тощо.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів з обліку грошових коштів, сплачених за придбання фінансових інвестицій (Журнал № 1, Журнал-ордер № 1, 2).

У рядку 3260 «Придбання необоротних активів» відображається вибуття грошових коштів у зв'язку з придбанням, будівництвом необоротних активів (основних засобів, незавершених будівництвом об'єктів).

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів з обліку грошових коштів, витрачених на придбання основних засобів, інших необоротних активів (Журнал № 1, Журнал-ордер № 1, 2).

У статті 3270 «Виплати за деривативами» відображаються виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерськими та форвардними контрактами, контрактами «своп» та опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

У додатковій статті 3275 «Витрачання на надання позик» підприємствами (крім фінансових установ) відображаються виплати грошових коштів для надання авансів та позик, пов'язаних з інвестиційною діяльністю.

У додатковій статті 3280 «Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці» відображаються виплати грошових коштів на придбання дочірніх підприємств та інших господарських одиниць.

Рядок 3290 «Інші платежі» – відображається вибуття грошових коштів, пов'язане із здійсненням таких операцій:

- видача авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю (наприклад, у зв'язку з придбанням необоротних активів);
- надання позик грошовими коштами;
- виплата грошових коштів у зв'язку з виконанням форвардних, ф'ючерських контрактів, опціонів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю підприємства;
- здійснення інших платежів, не передбачених у попередніх рядках Звіту про рух грошових коштів.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів обліку грошових коштів у частині вибуття грошових коштів у результаті здійснення перелічених операцій.

в) **визначення чистого руху грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності** (рядок 3295).

За цим рядком відображається різниця між загальною сумою надходжень грошових коштів інвестиційної діяльності та загальною сумою витрат грошових коштів інвестиційної діяльності.

Загальна сума надходження грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності визначається як алгебраїчна сума значень, відображених у рядках 3200–3250.

Загальна сума вибуття грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності визначається як алгебраїчна сума значень, відображених у рядках 3255–3290.

Якщо загальна сума вибуття грошових коштів перевищує загальну суму надходження грошових коштів, то запис у рядку 3295 робиться від'ємним числом (у дужках).

3. Визначення руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності (розділ III Звіту). Фінансова діяльність підприємства пов'язана із залученням (вилученням) грошових коштів, що зумовлює зміну власних і позикових ресурсів підприємства.

Порядок заповнення III розділу Звіту про рух грошових коштів є аналогічним до порядку, передбаченого для операційної та інвестиційної діяльності та зводиться до відображення надходжень і вибуття (витрачання) грошових коштів у результаті здійснення фінансових операцій. Визначення чистого руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності здійснюється прямим способом, грошові надходження зіставляються з грошовими видатками.

а) **надходження грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності** може відбуватися при збільшенні власного капіталу, отриманні позики, кредиту та від інших надходжень.

Рядок 3300 «*Власного капіталу*» – відображається надходження грошових коштів у результаті збільшення власного капіталу підприємства:

- при збільшенні зареєстрованого капіталу (за безпосереднього надходження грошових коштів від засновників, учасників, пайовиків);
- при збільшенні додаткового капіталу в грошовій формі;
- при зменшенні величини неоплаченого капіталу (погашення заборгованості учасників щодо внесення до зареєстрованого капіталу грошових коштів).

Джерело інформації: аналітичні дані до рахунків 40, 41, 42, 46, аналітичні дані щодо обліку грошових коштів (відомості до Журналу № 1, Журналів-ордерів № 1, 2).

Рядок 3305 «*Отримання позик*» – відображається надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань: при отриманні кредитів, позик, випуску облігацій, інших довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю. Якщо кредит, позика отримані в іноземній валюті, то у Звіті про рух грошових коштів відображається еквівалент у гривнях за курсом, що діяв на дату отримання.

Джерело інформації: аналітичні дані до рахунків 50, 52, 60, аналітичні дані щодо обліку грошових коштів (відомості до Журналу № 1, Журналів-ордерів № 1, 2).

Рядок 3340 «*Інші надходження*» – відображаються надходження грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності, які не увійшли до попередніх рядків III розділу Звіту про рух грошових коштів.

б) **вибуття грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності** може відбуватися:

- при поверненні позикових коштів;
- сплаті відсотків за користування позиковими коштами;
- виплаті дивідендів;
- здійсненні інших платежів, пов'язаних з фінансовою діяльністю (наприклад, викуп акцій власної емісії).

Рядок 3350 «*Погашення позик*» – відображається вибуття грошових коштів у результаті повернення основної суми кредитів, позик, погашення облігацій, а також погашення інших зобов'язань. Якщо погашення зобов'язань здійснюється в іноземній валюті, то у Звіті про рух грошових коштів відображається сума в гривнях з урахуванням зміни курсу.

Джерела інформації: аналітичні дані реєстру обліку грошових коштів (Журнал № 1 або Журнали-ордери № 1, 2) у частині погашення зобов'язань щодо позикових коштів. Аналітичні дані про зміни до рахунків 50, 52, 60 тощо.

Рядок 3355 «*Сплата дивідендів*» – відображається погашення заборгованості перед учасниками щодо раніше нарахованих дивідендів.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів бухгалтерського обліку грошових коштів (Журнал № 1 або Журнали-ордери № 1, 2).

Рядок 3390 «Інші платежі» – відображається вибуття грошових коштів за іншими операціями, пов'язаними зі здійсненням фінансової діяльності. До таких операцій, зокрема, належать виплата відсотків за користування позиковими коштами, погашення заборгованості перед учасниками щодо розподілу прибутку (крім виплати дивідендів) і повернення їх частки або паю у зареєстрованому капіталі.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів бухгалтерського обліку грошових коштів (Журнал № 1 або Журнали-ордери № 1, 2).

Додатковими статтями у цьому розділі може розкриватися інформація стосовно:

- 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;
- виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах.

в) **визначення чистого руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності** (рядок 3395).

У цьому рядку відображається різниця між загальною сумою надходжень грошових коштів від фінансової діяльності та загальною сумою грошових виплат у результаті фінансової діяльності.

Загальна сума надходження грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається як сума значень, відображених у рядках 3300–3340.

Загальна сума вибуття грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається як сума значень, відображених у рядках 3345–3390.

Якщо загальна сума вибуття грошових коштів перевищує загальну суму надходження грошових коштів, то запис у рядку 3395 робиться від'ємним числом (у дужках).

4. Визначення чистого руху грошових коштів за звітний рік з урахуванням впливу курсових різниць і залишку грошових коштів на кінець звітного року. Ця частина Звіту про рух грошових коштів є результируючою, оскільки в ній подаються дані про чистий рух грошових коштів загалом за всіма видами діяльності підприємства. Крім того, за цими даними можна проконтролювати правильність заповнення попередніх розділів. Так, використовуючи дані про залишки грошових коштів та їх еквівалентів на початок року, дані про рух грошових коштів протягом року (дані попередніх трьох розділів Звіту про грошових коштів), а також ураховуючи вплив курсових різниць, можна отримати залишок грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного року. Визначений таким чином залишок грошових коштів має збігатися з їх фактичними залишками за даними бухгалтерського обліку і звітності.

Вищевикладене можна подати у вигляді такої формули:

Залишок грошових коштів на початок року +(-) надходження (вибуття) грошових коштів протягом року +(-) збільшення (зменшення) курсової різниці протягом року = залишок грошових коштів на кінець року (рядок 3405 +(-) рядок 3400 +(-) рядок 3410 = рядок 3415).

Рядок 3400 «Чистий рух грошових коштів за звітний період» – відображається результат підсумовування значень рядків 3195, 3295, 3395. Якщо в результаті такого підсумовування надходження перевищують грошові видатки, то робиться звичайний запис. Якщо загальна сума вибуття грошових коштів перевищує надходження, то запис у рядку 3400 робиться від'ємним числом (у дужках).

Рядок 3405 «Залишок коштів на початок року» – відображаються дані бухгалтерського обліку про наявність грошових коштів та їх еквівалентів на початок звітного року.

Джерело інформації: дані реєстрів бухгалтерського обліку, а також дані з II розділу Балансу.

Рядок 3410 «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» – відображається зміна залишку грошових коштів в іноземній валюті в результаті змін валютного курсу протягом року. Збільшення гривневого еквівалента іноземної валюти відображається позитивним числом, а зменшення – від'ємним.

Рядок 3415 «Залишок коштів на кінець року» – відображається результат значень рядків 3400, 3405, 3410. Результат рядка має збігатися з даними бухгалтерського обліку і звітності (II розділ активу Балансу).

Приклад заповнення Звіту про рух грошових коштів подано у табл. 13.10.

Таблиця 13.10. Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за 201_ р.

Форма №3

Стаття	Код	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
<i>Надходження від:</i>			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	45380	29040
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Авансів від покупців і замовників	3015	13210	8610
Відсотків за залишком коштів на поточних рахунках	3025	10	
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095	20	
<i>Витрачання на оплату:</i>			
Товарів (робіт, послуг)	3100	(25370)	(19180)
Праці	3105	(8720)	(6240)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(3290)	(2350)
Зобов'язань з податку на прибуток	3116	(530)	(310)
Зобов'язань з податку на додану вартість	3117	(4550)	(2120)
Зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів)	3118		
Витрачання на оплату авансів	3135	(11290)	(5960)
Витрачання на оплату повернення авансів	3140	(70)	(20)
Інші витрачання	3190	(250)	(200)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	4550	1270
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
<i>Надходження від реалізації:</i>			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205	10	140
<i>Надходження від отриманих:</i>			
відсотків	3215	10	
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
<i>Витрачання на придбання:</i>			
фінансових інвестицій	3255		
необоротних активів	3260	(3510)	(1400)
Виплати за деривативами	3270		
Інші платежі	3290		
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	(3490)	(1250)
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
<i>Надходження від:</i>			
власного капіталу	3300		
отриманих позик	3305		
Інші надходження	3340		
<i>Витрачання на:</i>			
викуп власних акцій	3345		
погашення позик	3350		
сплату дивідендів	3355	(670)	
Інші платежі	3390		
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	(670)	
Чистий рух коштів за звітний період	3400	390	20
Залишок коштів на початок року	3405	40	20
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415	430	40

13.6. Порядок складання Звіту про власний капітал

Метою складання Звіту про власний капітал є надання інформації про розміри і структуру власного капіталу підприємства, зокрема про його зміни, що відбулися протягом звітнього року. Зміст і порядок заповнення Звіту про власний капітал форми № 4 регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Загалом під **капіталом** розуміють вартість майна підприємства, що належить його власникам. Джерелом формування такого майна можуть бути як власні, так і залучені кошти. На підставі цього й побудоване балансове рівняння:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$$

Звідси, **власний капітал підприємства** – це різниця між активами зобов'язаннями підприємства. Саме так трактується дане поняття у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних стандартах бухгалтерського обліку:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання}$$

У Звіті про власний капітал відображаються джерела поповнення капіталу, а також операції, в результаті здійснення яких власний капітал було зменшено.

Звіт про власний капітал складається у формі шахматної оборотної відомості, де подано складові власного капіталу відповідно до статей I розділу пасиву Балансу та зміни власного капіталу підприємства за звітний рік.

Крім розкриття джерел поповнення і причин зменшення власного капіталу (табл. 13.11), Звіт про власний капітал дає змогу простежити перехід капіталу з однієї форми в іншу. Прикладом тому може бути інформація про розподіл прибутку підприємства. Так, якщо за рішенням власників нерозподілений прибуток спрямовується на поповнення резервного капіталу, то у Звіті про власний капітал відображається одночасне зменшення нерозподіленого прибутку і збільшення резервного капіталу.

Таблиця 13.11. Причини змін у власному капіталі підприємства

Власний капітал підприємства	
Збільшення у результаті:	Зменшення внаслідок:
<ul style="list-style-type: none"> – виправлення помилок минулих звітних періодів; – зміни в обліковій політиці; – дооцінки необоротних активів; – розподілу прибутку; – збільшення внесків учасників: збільшення зареєстрованого капіталу в результаті емісії акцій чи збільшення їх номінальної вартості, додаткових внесків; – погашення заборгованості учасників; – безоплатного отримання активів та ін. 	<ul style="list-style-type: none"> – виправлення помилок минулих звітних періодів; – зміни в обліковій політиці; – уцінки необоротних активів; – виплати дивідендів; – вилучення капіталу: повернення часток учасникам, зменшення зареєстрованого капіталу, викуп або анулювання акцій, зменшення номінальної вартості акцій; – покриття збитків та ін.

Звіт про власний капітал має таку структуру: горизонтально зазначається власний капітал підприємства відповідно до статей I розділу пасиву Балансу: зареєстрований капітал, капітал в дооцінках, додатковий та резервний капітал, нерозподілений прибуток, а також елементи, що виключаються зі складу власного капіталу (неоплачений та вилучений капітал). Зменшують капітал на величину збитків. Суми, що зменшують, записують у Звіті у дужках.

Вертикально у *першій графі* Звіту про власний капітал окремими статтями відображені джерела поповнення і причини зменшення власного капіталу підприємства:

- залишок на початок року (рядок 4000);
- коригування залишку у результаті зміни облікової політики, виправлення помилок (рядки 4005–4090);
- скоригований залишок на початок року (рядок 4095);
- чистий прибуток (збиток) за звітний період (рядок 4100);
- інший сукупний дохід за звітний період (рядок 4110);
- розподіл прибутку (рядки 4200–4210);
- внески учасників (рядки 4240–4245);
- вилучення капіталу (рядки 4260–4275);
- інші зміни в капіталі (рядки 4290);

- разом змін у капіталі (рядок 4295);
- залишок на кінець року (рядок 4300).

Звіт про власний капітал складається на підставі Балансу, Звіту про фінансові результати (сукупний дохід), а також аналітичних даних до відповідних облікових регістрів.

Порядок заповнення Звіту про власний капітал.

Залишок на початок року (рядок 4000). Наводяться дані про власний капітал підприємства на початок звітного року на підставі I розділу пасиву Балансу.

Коригування (рядки 4005–4095). У цьому розділі наводиться інформація про внесення змін у результати виправлень помилок минулих звітних періодів, зміни облікової політики, інші зміни.

Зміна облікової політики може відбуватися в результаті:

- статутних вимог;
- зміни методології бухгалтерського обліку (П(С)БО);
- для отримання достовірнішого відображення подій у фінансовій звітності.

Зміна облікової політики (рядок 4005) може здійснюватися один раз у рік. Вважається, що ухвалена облікова політика була завжди. Тому всі зміни проводяться шляхом коригування нерозподіленого прибутку. Якщо підприємство прийняло рішення про застосування зміни облікової політики, у Звіті про власний капітал відповідну інформацію буде відображено у графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Приклад. Підприємством прийнято рішення щодо зміни методу нарахування амортизації. Замість виробничого методу надалі має застосовуватися прямолінійний, про що внесено зміни у наказ про облікову політику. У результаті перерахунку амортизаційних відрахувань за минулий період встановлено, що за прямолінійним методом має бути нараховано амортизації на 520000 грн. більше, ніж за виробничим. На цю суму мають бути внесені зміни в обліку шляхом коригувального запису за дебетом рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» та кредитом рах. 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». У Звіт про власний капітал дана сума буде вписана у рядок 4005 «Зміна облікової політики» та графу 7 «Нерозподілений прибуток» від'ємним записом (у дужках). Таким чином скоригований залишок нерозподіленого прибутку стає меншим на 520000 грн. Відповідні зміни щодо величини нерозподіленого прибутку та суми зносу (амортизації) мають бути внесені й у Баланс на початок звітного періоду.

Рядок 4010 **«Виправлення помилок»**. Порядок виправлення помилок викладено у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Згідно з цим документом виправлення помилок, допущених при складанні звітності за минулі періоди, здійснюється шляхом коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок звітного року (як зменшення, так і збільшення), а також повторного відображення відповідної інформації. Інакше кажучи, інформація про виправлені помилки подається так, начебто помилки виправлені в тому звітному періоді, у якому вони були допущені. Виправлення помилок минулих звітних періодів відображається у графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Приклад. У результаті аудиторської перевірки на підприємстві встановлено необґрунтоване списання на витрати діяльності у минулому році частини загальновиробничих витрат, які мали бути віднесені на виробничу собівартість готової продукції, що на початок звітного періоду знаходилась на складі. Коригувальний запис робиться за дебетом рах. 26 «Готова продукція» (збільшується собівартість останньої) та кредитом рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». У Звіті про власний капітал дане виправлення змінить (збільшить) нерозподілений прибуток підприємства за графою 7 і рядком 4010.

Рядок 4090 **«Інші зміни»**. Відображаються інші зміни відповідних показників, передбачених П(С)БО 6.

Скоригований залишок на початок року (рядок 4095). У цьому рядку відображаються дані власного капіталу на початок звітного року з урахуванням коригувань, наведених у попередніх рядках.

Чистий прибуток (збиток) за звітний період (рядок 4100). У графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається чистий прибуток (збиток) звітного року на підставі даних рядка 2350 (прибуток) або рядка 2355 (збиток) Звіту про фінансові результати (сукупний дохід). Якщо за даними Звіту про фінансові результати підприємство має збиток, то його величину потрібно відображати в рядку 7 у дужках.

Інший сукупний дохід за звітний період (рядок 4110) – відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати (рядок 2450). У додаткових статтях може

наводиться інформація про складові іншого сукупного доходу, у разі якщо така інформація відповідає критеріям суттєвості, зокрема, інформація щодо сум дооцінок (уцінок) необоротних активів та фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств.

Розподіл прибутку (рядки 4200–4210). У цьому розділі відображається інформація про спрямування прибутку до власного капіталу підприємства. Також, у рядку 4200 подається сума прибутку, призначена для виплати дивідендів. Ця величина відображається у графі 7 у дужках як величина, що зменшує власний капітал підприємства. В рядках 4205 і 4210 подаються суми прибутку, спрямовані на збільшення зареєстрованого та резервного капіталу відповідно. Використання прибутку на збільшення зареєстрованого та резервного капіталу, потрібно відобразити в Звіті про власний капітал двічі: у графі 7 у дужках (як величину, що зменшує прибуток) і в графі 3 «Зареєстрований капітал» і графі 6 «Резервний капітал» (як величину, що збільшує суму за відповідною статтею власного капіталу).

Джерелом інформації для заповнення рядків розділу є аналітичні дані до субрахунку 44.1 «Прибуток нерозподілений» рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Внески учасників (рядки 4240–4245). Розкривається інформація:

- про поповнення статутного, пайового, додатково вкладеного та іншого капіталу за рахунок внесків учасників;
- про погашення заборгованості учасників щодо внесків до зареєстрованого, додатково вкладеного та іншого капіталу;
- у додатково вписуваних рядках 4220 і 4225 може розкриватися інформація щодо спрямування чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів, на здійснення матеріального заохочення.

Джерелом інформації для заповнення рядків розділу є аналітичні дані до рахунку 46 «Неоплачений капітал», 47.7 «Забезпечення матеріального заохочення», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Вилучення капіталу (рядки 4260–4275). Вилучення капіталу може бути результатом здійснення таких операцій:

- повернення часток (паю) учасникам у зв'язку з їх виходом з товариства;
- викуп акцій;
- анулювання викуплених акцій;
- перепродаж швидше викуплених акцій;
- зменшення номінальної вартості акцій.

При виході учасника з товариства йому повертається його частка (внесок). Повернення частки учаснику може означати для підприємства: або зменшення зареєстрованого статутного капіталу, або зміну учасника без зменшення величини зареєстрованого капіталу. Якщо внаслідок повернення учаснику його частки зареєстрований капітал не змінився, то така операція у Звіті про власний капітал не відображається. Якщо за цією умовою на величину такої частки зменшився зареєстрований капітал, то таку операцію слід відобразити в рядку 4275 «Вилучення частки в капіталі» у графі 3 «Зареєстрований капітал» у сумі, що дорівнює зменшенню зареєстрованого капіталу.

Викуп акцій власної емісії не змінює зареєстрованого капіталу підприємства. Проте з економічної точки зору здійснення подібних операцій призводить до зменшення власного капіталу підприємства, погіршення фінансового стану, тому що з обороту вилучаються грошові кошти, а викуплені та повторно не розповсюджені акції ніякої вигоди акціонерному товариству не приносять. Цю подію слід зафіксувати у фінансовій звітності, зокрема у Звіті про власний капітал.

Залежно від прийнятого рішення щодо викуплених акцій у Звіті про власний капітал потрібно зробити такі записи:

- якщо протягом звітного року товариство викупляло акції власної емісії та на кінець звітного року вони не анульовані і не перепродані, то вартість, за якою такі акції викуплені, відобразатиметься у рядку 4260 «Викуп акцій (часток)» у графі 9 «Вилучений капітал»;
- якщо протягом звітного року здійснювалися операції з анулювання викуплених акцій (унаслідок чого було зменшено зареєстрований капітал), у Звіті про власний капітал за рядком 4270 «Анулювання викуплених акцій (часток)» у графі 3 «Зареєстрований капітал» буде відображено зменшення зареєстрованого капіталу, у графі 9 «Вилучений капітал» – зменшення вилученого капіталу на величину, що дорівнює вартості анульованих акцій;

- якщо протягом звітного року викуплені акції перепродували за ціною, нижчою від номінальної вартості (внаслідок чого було зменшено зареєстрований капітал), то за рядком 4265 «Перепродаж викуплених акцій (часток)» у графі 9 «Вилучений капітал» буде відображено зменшення вилученого капіталу на вартість викупу перепроданих акцій, а в графі 3 «Зареєстрований капітал» – зменшення зареєстрованого капіталу на різницю між вартістю перепродажу і номінальною вартістю проданих акцій.

Крім впливу цих подій, зареєстрований статутний капітал підприємства може бути зменшений при зниженні номінальної вартості акцій. Різниця у вартості акцій має бути відшкодована акціонерам. Зменшення зареєстрованого капіталу внаслідок зниження номінальної вартості акцій відображається у рядку 4275 «Вилучення частки в капіталі» у графі 3 «Зареєстрований капітал».

Джерелом інформації для заповнення цього розділу є аналітичні дані до рахунку 45 «Вилучений капітал».

Інші зміни в капіталі (рядок 4290). До інших змін у капіталі належать:

- зменшення зареєстрованого, пайового, додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку у зв'язку зі списанням невідшкодованих збитків;
- збільшення додаткового капіталу при безоплатному отриманні необоротних активів, інших непередбачених змінах у капіталі;
- інші зміни.

У рядках цього розділу подається інформація про зміни власного капіталу підприємства.

Джерелом інформації для заповнення цього рядка є аналітичні дані до рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», субрахунку 42.4 «Безоплатно одержані необоротні активи», субрахунку 44.1 «Прибуток нерозподілений».

Разом змін у капіталі (рядок 4295). Визначається загальна сума змін власного капіталу, що відбулися протягом звітного року, шляхом підсумовування і віднімання річних оборотів, відображених у Звіті про власний капітал.

Залишок на кінець року (рядок 4300). Розраховується залишок власного капіталу на кінець звітного року відповідно до його складових таким чином.

$$\begin{aligned} & \text{Скоригований залишок на початок року} + \\ & + \text{Збільшення капіталу} - \text{Зменшення капіталу} = \\ & = \text{Залишок капіталу на кінець року} \end{aligned}$$

Визначений залишок власного капіталу за його складовими порівнюється з даними I розділу пасиву Балансу.

Таблиця 13.12. Звіт про власний капітал за _____ 201__ рік

Форма №4

Стаття	Код	Зареєстрований капітал	Капітал в дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	14840		9990	250	2120			27200
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
Скоригований залишок на початок року	4095	14840		9990	250	2120			27200
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100					2490			2490
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200					(750)			(750)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відрахування до резервного капіталу	4210				320	(320)			-
Внески учасників:									
Внески до капіталу	4240	1500		(1500)					-
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220								
Вилучення капіталу:									
Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290			(50)					(50)
Разом змін в капіталі	4295	1500		(1550)	320	1420			1690
Залишок на кінець року	300	16340		8440	570	3540			28890

13.7. Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності

Розкриття інформації, не відображеної в основних формах фінансової звітності, але котра має важливе значення для користувачів, здійснюється у Примітках до річної фінансової звітності.

Примітки до річної фінансової звітності складаються і подаються у вигляді аналітичних розрахунків, текстових пояснень, окремих показників або в окремій формі звітності. Вона складається за підсумками роботи за рік.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» при визначенні складу і форм фінансової звітності про саму форму надання Приміток не йдеться, хоча в розділі 2 п. 1 згадується, що Примітки є обов'язковою складовою фінансової звітності. Оскільки більшість Положень (стандартів) бухгалтерського обліку містять інформацію стосовно показників, що мають розкриватися у Примітках до фінансової звітності і вони в останній час суттєвих змін не зазнали, подаємо зміст Приміток як окрему форму фінансової звітності, що складалася підприємствами (крім бюджетних установ, іноземних представництв, суб'єктів малого бізнесу) за підсумками роботи за попередні роки.

Така форма фінансової звітності № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» складається з п'ятнадцяти розділів, кожний з яких відображає додаткову інформацію щодо певної групи показників і відповідає вимогам відповідного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

У розділах I «Нематеріальні активи», II «Основні засоби» і III «Капітальні інвестиції» відображаються статті I розділу активу Балансу і подається інформація, передбачена в П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Розділи I та II подані у вигляді оборотної відомості, в якій відображається інформація про:

- наявність необоротних активів на початок року;
- їх рух протягом року;
- зміни первісної вартості та зносу;
- вартість необоротних активів на кінець звітного періоду.

Крім цього, подається довідкова інформація: про вартість необоротних активів, переданих у заставу та на які є обмеження прав власності (наприклад, податкова застava); вартість необоротних активів, створених самим підприємством; залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються в діяльності; залишкова вартість основних засобів, вилучених для продажу; первісна вартість повністю амортизованих основних засобів; вартість основних засобів, взятих в оренду, справедливу вартість інвестиційної нерухомості та інші.

У розділі III наводяться аналітичні дані про здійснені протягом року капітальні інвестиції та їх залишок на кінець року, які пов'язані з капітальним будівництвом, придбанням основних засобів, нематеріальних активів, придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів, а також інші капітальні інвестиції.

У розділі IV «Фінансові інвестиції» відображаються відповідні статті I і II розділів активу Балансу, подається інформація, передбачена П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Відображається інформація про здійснені протягом року фінансові інвестиції за їх видами – фінансові інвестиції за

методом участі в капіталі, здійснені в асоційовані, дочірні підприємства і спільну діяльність, та інші фінансові інвестиції, здійснені у статутні капітали інших підприємств, на придбання акцій, облігацій. Дані про фінансові інвестиції на кінець звітнього року розмежовуються на довгострокові та поточні. Відображенню підлягає також інформація про оцінку довгострокових і поточних фінансових інвестицій, поданих у Балансі за собівартістю, справедливою вартістю, амортизованою собівартістю.

У розділі V «*Доходи та витрати*» відображаються статті I розділу Звіту про фінансові результати і подається інформація, передбачена НП(С)БО 1. Цей розділ є розшифруванням таких статей і рядків Звіту про фінансові результати:

- інші операційні доходи (рядок 060) і операційні витрати (рядок 090);
- доходи та витрати від здійснення фінансових інвестицій за методом участі в капіталі (рядки 110 і 150);
- інші фінансові доходи (рядок 120) і фінансові витрати (рядок 140);
- інші доходи (рядок 130) та інші витрати (рядок 160).

Крім цього, у розділі передбачено додаткову інформацію про підсумкові дані в частині товарообмінних операцій, а також товарообмінних операцій з пов'язаними сторонами. Пов'язаними сторонами вважають підприємства, відносини між якими зумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або суттєво впливати на її рішення.

У розділі VI «*Грошові кошти*» відображаються статті Звіту про рух грошових коштів і подається інформація, передбачена в НП(С)БО 1. Разом із цим, зазначаються дані про залишки грошових коштів та їх еквівалентів на кінець року, додатково вказується сума грошових коштів, використання яких обмежене.

У розділі VII «*Забезпечення і резерви*» відображають окремі статті II і III розділів пасиву балансу та подається інформація, передбачена П(С)БО 11 «Зобов'язання»: про залишки забезпечення на початок року, збільшення забезпечення протягом року у вигляді створення резервів та додаткових внесків, використання забезпечення протягом року, залишок забезпечення на кінець року. Крім цього, наводяться дані про невикористані суми забезпечень, утворених у звітному періоді, а також очікувану суму відшкодування витрат, ураховану при оцінці забезпечення. У цьому ж розділі окремим описуванням рядком подається інформація про створені за рахунок збільшення операційних витрат забезпечення на стимулювання колективу працівників підприємств. Дається також інформація про створення, використання і залишок резерву сумнівних боргів.

У розділі VIII «*Запаси*» відображаються статті II розділу активу Балансу і подається інформація, передбачена П(С)БО 9 «Запаси». Розділ містить дані про залишки запасів (за їх видами), а також інформацію про проведену переоцінку запасів (за видами) протягом року. Крім цього, подається розшифрування окремих підсумкових даних, зокрема балансової вартості запасів. У відведених для цього додаткових рядках вказуються чиста вартість реалізації запасів, вартість запасів, відданих у переробку, в заставу, на комісію, а також аналітичні дані про запаси, що числяться на відповідальному зберіганні. Окремо вказуються запаси, призначені для продажу, що в балансі відображаються в окремому III розділі активу у рядку 1300 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття».

У розділах IX «*Дебіторська заборгованість*» і X «*Нестачі та втрати від псування цінностей*» відображаються статті II розділу активу Балансу і подається інформація, передбачена П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Інформація про дебіторську заборгованість – це дані про її залишки на кінець року відповідно до термінів її непогашення. Інформація про нестачі та втрати від псування цінностей містить дані про:

- суму таких нестач протягом року;
- суму нестач, щодо яких знайдено винну особу;
- суму нестач, щодо яких на кінець звітнього року не прийнято остаточне рішення про винних осіб.

Розділ XI «Будівельні контракти» заповнюють підрядні будівельні організації, які виконують роботи за договорами підряду для замовників.

При складанні цього розділу Приміток необхідно подавати наступну облікову інформацію:

- рядок 1110 «Дохід за будівельними контрактами за звітний рік» – визначається за загальною сумою обороту за кредитом субрахунку 70.3 «Дохід від реалізації робіт і послуг», що має бути узгоджено з річним оборотом за такими рахунками:

Д-т субрах. 23.8 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами»;

К-т субрах. 23.9 «Проміжні розрахунки».

Дохід за будівельними контрактами повинен визначатися з урахуванням податку на додану вартість;

- рядок 1120 – відображає валову заборгованість замовників, що визначається за сумою перевищення визнаного доходу над сумою проміжних розрахунків на підставі запису методом «червоного сторно»:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

К-т субрах. 23.9 «Проміжні розрахунки»;

- рядок 1130 – відображає валову заборгованість перед замовниками на підставі такого запису:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

К-т субрах. 23.9 «Проміжні розрахунки».

Як засвідчує практика, переважна більшість будівельних підприємств визначає дохід за будівельними контрактами на підставі актів виконаних робіт КБ-2 або довідок форми КБ-3, за якими сума визнаного доходу збігається з сумою проміжних розрахунків. У таких випадках ні валової заборгованості замовників, ні валової заборгованості перед замовниками у будівельної фірми не буде;

- рядок 1140 – записують суму невикористаних авансів, отриманих від замовників, яка визначається за даними кредитового сальдо на субрахунку 68.1 «Розрахунки за авансами одержаними»;
- рядок 1150 «*Суми затриманих коштів на кінець року*» – відображається сума неоплачених рахунків замовниками за виконані роботи, яка визначається на підставі даних дебетового сальдо рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Якщо така затримка відбулася з причини порушення умов контракту, наявності певних недоробок, зазначених у відповідному акті чи відомості дефектів, то такий дохід не може бути визнаним і в бухгалтерському обліку не відображається.

Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами визначається за даними бухгалтерських записів:

Д-т рах. 23 «Виробництво»;

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (за відповідними аналітичними рахунками розрахунків з субпідрядниками).

У розділі XII «*Податок на прибуток*» відображається інформація про суму податку на прибуток з урахуванням відстрочених податкових активів і зобов'язань. Для полегшення розрахунків, взаємозв'язку показників цієї форми, а також інших звітних форм і облікових регістрів (Балансу, Звіту про фінансові результати) доцільно визначити суму поточного податку на прибуток (рядок 1210) за формулою:

$$ПП = P_o \cdot 18\% - (TPB_k \cdot 18\% - TPB_n \cdot 18\%) + (TPO_k \cdot 18\% - TPO_n \cdot 18\%),$$

де $ПП$ – сума податку на прибуток за відповідною ставкою. З уведенням Податкового кодексу ставка податку постійно знижується до таких розмірів: з 1.04 по 31.12.2011 р. – 23 %; протягом 2012 року – 23 %; у 2013 році – 19 %; з 2014 року й дотепер – 18 %;

P_o – прибуток до оподаткування за даними обліку;

TPB_k – тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню на кінець періоду;

TPB_n – тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню на початок періоду;

TPO_k – тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню на кінець періоду;

TPO_n – тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню на початок періоду.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання на початок і кінець звітного року записуються на підставі залишків за відповідними рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» і мають відповідати аналогічним статтям в активі і пасиві балансу. Збільшення (зменшення) відстрочених податкових активів чи зобов'язань визначається як різниця між залишками на початок і кінець року на відповідних рахунках 17 і 54.

Розділ XIII «*Використання амортизаційних відрахувань*» призначений для розкриття інформації про суми нарахованої у звітному році амортизації та її використання на фінансування будівництва основних засобів, придбання машин і устаткування, нематеріальних активів, погашення отриманих позик на капітальні інвестиції.

Треба зазначити, що даний розділ Приміток був уведений пізніше, ніж інші розділи. Його метою було одержання інформації про напрями використання амортизаційних відрахувань: на

будівництво об'єктів, придбання машин та обладнання, придбання нематеріальних активів, погашення банківських кредитів, раніше одержаних підприємством для фінансування капітальних інвестицій. Однак відсутність в обліку інформації про напрями використання амортизації призводить до того, що для заповнення даного розділу потребуються додаткові вибірки. На підприємстві взагалі може не бути первинної інформації про використання накопичених амортизаційних відрахувань, оскільки згідно з ринковими теоріями (зокрема, теорією власності) амортизація вважається напрямом повернення інвестором раніше вкладених коштів. За рахунок неї та чистого прибутку формується грошовий потік як складова оцінки ефективності інвестиційних проектів.

Розділ XIV «Біологічні активи» та розділ XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» заповнюються підприємствами, які займаються сільськогосподарським виробництвом і на балансі яких числяться біологічні активи (робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші довгострокові та поточні біологічні активи).

Крім наведеної форми Приміток, підприємства до фінансової звітності зобов'язані надавати й іншу додаткову інформацію у довільній формі, що відображає результати діяльності і фінансовий стан підприємства.

До такої інформації належать:

- інформація про види та вартість отриманої гуманітарної та благодійної допомоги, її використання за цільовим призначенням. Цю інформацію розкривають одержувачі і набувачі гуманітарної допомоги;
- облікова політика підприємства та її зміни;
- інформація про виправлення помилок, допущених у минулих звітних періодах: зміст і сума помилки; статті фінансової звітності минулих періодів, які були виправлені; факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів (або недоцільність повторного оприлюднення);
- зміст і сума змін, що мають суттєвий вплив на поточний період і можуть вплинути на майбутні періоди;
- інформація про зміст подій та оцінку їх впливу на фінансовий результат, якщо такі події сталися після складання річного балансу, а також обґрунтування неможливості зробити таку оцінку;
- інформація про первісну або переоцінену вартість, за якою відображаються основні засоби і нематеріальні активи в Балансі;
- перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;
- склад і сума доходів і втрат щодо кожної надзвичайної події.

В окремому розділі у Примітках до звітів має бути зазначено повне найменування підприємства, його організаційно-правова форма і місцезнаходження, стислий опис основних видів діяльності, найменування органу управління (за наявності такого), середня чисельність персоналу (працівників) підприємства протягом звітного періоду.

При відображенні **облікової політики** підприємства слід описати принципи й методи оцінки статей звітності, методи обліку за окремими статтями звітності. При цьому обов'язково необхідно подати інформацію про:

- вибір методу нарахування зносу за необоротними активами;
- метод оцінки запасів придбаних, які вибули на дату балансу;
- інформацію щодо створення резерву сумнівних боргів;
- іншу інформацію.

Крім вищевикладеного, у Примітках до звітності може бути подана інформація, яку керівництво розцінює як доцільну для повного відображення річної фінансової звітності. Зазначена інформація подається у довільній формі: у вигляді письмового пояснення, таблиць або графічного матеріалу.

Отже, у Примітках до річної фінансової звітності може бути подана наступна інформація:

- звітна форма «Примітки до річної фінансової звітності» (табл. 13.13);
- інформація, передбачена іншими нормативними актами та наказом про облікову політику підприємства;
- інша інформація, яку керівництво підприємства вважає за доцільне розкривати при поданні фінансової звітності.

Додаткова інформація може подаватися у формі пояснювальної записки, у якій розшифровуються і даються пояснення деяким статтям установлених форм фінансової звітності, аналітична оцінка діяльності підприємства за звітний період за окремими показниками.

Таблиця 13.13. Примітки до річної фінансової звітності за 201_ рік

I. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Права користування природними ресурсами	010	310											310	
Права користування майном	020	310											310	
Права на знаки для товарів і послуг	030													
Права на об'єкти промислової власності	040													
Авторські та суміжні з ними права	050													
	060													
Інші нематеріальні активи	070	30											30	
Разом	080	650											650	

II. Основні засоби

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		у тому числі			
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос			первісна (переоцінена) вартість	знос	одержані за фінансовою орендою	первісна (переоцінена) вартість	знос (переоцінена) вартість	первісна (переоцінена) вартість	знос	передані в оперативну оренду
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Земельні ділянки	100																	
Інвестиційна нерухомість	105																	
Капітальні витрати на поліпшення земель	110																	
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120	21440	9590	-					340				21440	9930				
Машини та обладнання	130	10130	7360	1480					440				11610	7800				
Транспортні засоби	140	8900	4800	580					340				9480	5140				
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	1140	540	250					70				1390	610				
Тварини	160																	
Багаторічні насадження	170																	
Інші основні засоби	180	890	390	160					110				1050	500				
Бібліотечні фонди	190																	
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200	670	420	370	-10		130	130	90				900	380				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Тимчасові (нетитульні) споруди	210																	
Природні ресурси	220																	
Інвентарна тара	230																	
Предмети прокату	240																	
Інші необоротні матеріальні активи	250																	
Разом	260	43170	23100	2840	-10		130	130	1390				45870	24360				

3 рядка 260 графа 14	вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності	(261)
	вартість оформлених у заставу основних засобів	(262)
	залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)	(263)
	залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу	(264)
	первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів	(265)
3 рядка 260 графа 5	вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування	(266)
	Вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду	(267)
3 рядка 260 графа 15	знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності	(268)
3 рядка 105 графа 14	вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю	(269)

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280	660	660
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	2290	
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	380	
Придбання (створення) нематеріальних активів	310		
Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів	320		
Інші	330	160	
Разом	340	3490	660

з рядка 340 гр. 3 Капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість (341) _____
 Фінансові витрати, включені до капітальних інвестицій (342) _____

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:				
асоційовані підприємства	350			
дочірні підприємства	360			
спільну діяльність	370			
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380			
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (розд. А + розд. Б)	420			

із рядка 045 гр. 4 Балансу інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:
 за собівартістю (421) _____
 за справедливою вартістю (422) _____
 за амортизованою собівартістю (423) _____
 із рядка 220 гр. 4 Балансу поточні фінансові інвестиції відображені:
 за собівартістю (424) _____
 за справедливою вартістю (425) _____
 за амортизованою собівартістю (426) _____

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440	650	1500
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460	470	390
Штрафи, пені, неустойки	470	10	
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		870
Інші операційні доходи і витрати	490	170	240
у тому числі: відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	
непродуктивні витрати і втрати	492	X	
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:			
· асоційовані підприємства	500		
· дочірні підприємства	510		
· спільну діяльність	520		

1	2	3	4
В. Інші фінансові доходи і витрати			
· Дивіденди	530	1	X
· Проценти	540	X	
· Фінансова оренда активів	550		
· Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати			
· Реалізація фінансових інвестицій	570	1	
· Доходи від об'єднання підприємств	580	1	
· Результат оцінки корисності	590		
· Неопераційна курсова різниця	600		
· Безоплатно одержані активи	610		X
· Списання необоротних активів	620	X	
· Інші доходи і витрати	630		

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) (631) _____
 Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами (632) _____ %
 3 рядків 540, 550 графа 4 фінансові витрати, уключені до собівартості продукції основної діяльності (633) _____

VI. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	10
Поточний рахунок у банку	650	420
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	430

3 рядка 070 гр. 4 Балансу Грошові кошти, використання яких обмежено (691) _____

VII. Забезпечення і резерви

Види забезпечень і резервів	Код рядка	Залишок на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Сторновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
			нараховано (створено)	додаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710							
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750							
	760							
	770							
Резерв сумнівних боргів	775							
Разом	780							

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації*	уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	800	4850		
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820	180		
Тара і тарні матеріали	830	20		
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850	90		
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Поточні біологічні активи	870			
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880	250		
Незавершене виробництво	890	90		
Готова продукція	900	2130		
Товари	910	20		
Разом	920	7630		

З рядка 920 графа 3 Балансова вартість запасів:
 відображених за чистою вартістю реалізації (921) _____
 переданих у переробку (922) _____
 оформлених в заставу (923) _____
 переданих на комісію (924) _____
 Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок 02) (925) _____
 З рядка 375 графа 4 балансу запаси, призначені для продажу (926) _____

* визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	у т. ч. за строками непогашення		
			до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 36 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940	1430	1130	300	
Інша поточна дебіторська заборгованість	950	370	270	80	20

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості (951) _____
 Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами (952) _____

X. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	960	
Визнано заборгованість винних осіб у звітному році	970	
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

XI. Будівельні контракти

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	
Заборгованість на кінець звітного року:		
валова замовників	1120	
валова замовникам	1130	
з авансів отриманих	1140	
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	

ХІІ. Податок на прибуток

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	830
Відстрочені податкові активи: на початок звітного року	1220	
на кінець звітного року	1225	
Відстрочені податкові зобов'язання: на початок звітного року	1230	
на кінець звітного року	1235	
Включено до Звіту про фінансові результати – усього	1240	830
у тому числі: поточний податок на прибуток	1241	830
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	
Відображено у складі власного капіталу – усього	1250	830
у тому числі: поточний податок на прибуток	1251	830
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	

ХІІІ. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	1390
Використано за рік – усього	1310	
в тому числі на: будівництво об'єктів	1311	
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	1390
з них машини та обладнання	1313	1390
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	
	1316	
	1317	

XIV. Біологічні активи

Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю										Обліковуються за справедливою вартістю					
		залишок на початок року		Надійшло за рік	вибуло за рік		нараховано амортизації за рік	втрати від зменшення корисності	вигоди від відновлення корисності	залишок на кінець року		залишок на початок року	надійшло за рік	зміни вартості за рік	вибуло за рік	залишок на кінець року	
		первісна вартість	накопичена амортизація		первісна вартість	амортизація				первісна вартість	амортизація						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	
Довгострокові біологічні активи – усього в тому числі:	1410																
робоча худоба	1411																
продуктивна худоба	1412																
багаторічні насадження	1413																
інші довгострокові біологічні активи	1414																
1415																	
Поточні біологічні активи – усього в тому числі:	1420		X			X	X				X						
тварини на вирощуванні та відгодівлі	1421		X			X	X				X						
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	1422		X			X	X				X						
1423			X			X	X				X						
інші поточні біологічні активи	1424		X			X	X				X						
Разом	1430																

3 рядка 1430 графа 5 і графа 14

(1431) _____

3 рядка 1430 графа 6 і графа 16

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

(1432) _____

3 рядка 1430 графа 11 і графа 17

балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності

(1433) _____

[Примітки доповнено розділом XIV згідно з Наказом Міністерства фінансів України N 1238 від 14.10.2008 р.]

XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів

Найменування показника	Код рядка	Вартість первісного визнання	Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями	Результат від первісного визнання		Уцінка	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат (прибуток +, збиток -) від реалізації	
				дохід	витрати				реалізації	первісного визнання та реалізації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва – усього	1500		()		()			()		
У тому числі:										
зернові і зернобобові	1510		()		()			()		
з них:										
пшениця	1511		()		()			()		
соя	1512		()		()			()		
соняшник	1513		()		()			()		
ріпак	1514		()		()			()		
цукрові буряки (фабричні)	1515		()		()			()		
картопля	1516		()		()			()		
плоди (зерняткові, кісточкові)	1517		()		()			()		
інша продукція рослинництва	1518		()		()			()		
додаткові біологічні активи рослинництва	1519		()		()			()		
Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва – усього	1520		()		()			()		
У тому числі:										
приріст живої маси – усього	1530		()		()			()		
з нього:										
великої рогатої худоби	1531		()		()			()		
свиней	1532		()		()			()		
молоко	1533		()		()			()		
вовна	1534		()		()			()		
яйця	1535		()		()			()		
інша продукція тваринництва	1536		()		()			()		
додаткові біологічні активи тваринництва	1537		()		()			()		
продукція рибиництва	1538		()		()			()		
	1539		()		()			()		
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи – разом	1540		()		()			()		

13.8. Фінансова звітність за сегментами

Крім Приміток, підприємства можуть складати й інші додатки до річної фінансової звітності. Такою звітністю може бути **додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»** як окрема форма фінансової звітності № 6. Зміст і порядок складання форми № 6 «Інформація за сегментами» визначено П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Звітну форму № 6 складають підприємства усіх форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ), які відповідно до організаційної структури, прийнятої облікової політики визначають окремі звітні сегменти.

Звітний сегмент – це відокремлена частина діяльності підприємства з виробництва та (або) продажу продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання, яку потрібно окремо визначити в річній фінансовій звітності. Сегмент визнається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

- дохід цього сегмента підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менш ніж 10% від сукупного доходу всіх сегментів цього виду;
- фінансовий результат цього сегмента становить не менш ніж 10% від сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду;
- балансова вартість активів цього сегмента становить не менш ніж 10% від сукупної балансової вартості активів усіх сегментів того чи іншого виду.

Розрізняють такі види звітних сегментів: географічні та господарські, пріоритетні та допоміжні.

Географічний сегмент – це відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших:

- економічними і політичними умовами географічного регіону;
- взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;
- територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);
- характерними для географічного регіону ризиками діяльності;
- правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Залежно від організаційної структури географічні сегменти можуть бути двох видів:

- *географічний виробничий сегмент* – виокремлюється за місцем розташування виробництва продукції, робіт, послуг;
- *географічний збутовий сегмент* – виокремлюється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції, робіт, послуг.

Господарський сегмент – це відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу продукції, робіт, послуг, яка відрізняється від інших:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- способом отримання доходу;
- характером виробничого процесу;
- характерними для цієї діяльності ризиками;
- категорією покупців, замовників.

За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на **пріоритетні** та **допоміжні**. Для пріоритетних сегментів інформація у звітній формі є глибшою і детальнішою. Пріоритетними можуть бути визнані як географічні, так і господарські сегменти. Інформація про пріоритетні сегменти подається у I розділі Звіту форми № 6, показники допоміжних господарських і географічних сегментів відображаються у розділах II і III річного фінансового звіту «Інформація про сегменти».

Кожен із зазначених розділів побудований таким чином, що по горизонталі подаються визначені підприємством звітні сегменти з фіксуванням даних про них за звітний рік порівняно з минулим роком. У правій частині звіту подається інформація щодо нерозподілених статей і загальні підсумки по підприємству.

До нерозподілених статей належать доходи, витрати, результати, активи і зобов'язання, не включені до конкретних географічних чи господарських сегментів з таких причин:

- невизнання окремих підрозділів, певної частини господарської діяльності підприємства звітними сегментами;
- неможливості віднесення (розподілу) окремих доходів, витрат, результатів, активів і зобов'язань до окремих звітних сегментів (наприклад, адміністративних витрат, витрат на збут та ін.).

Підсумок окремих показників за сегментами та нерозподіленими статтями повинен відповідати загальним значенням аналогічних показників загалом по підприємству.

В окремих рядках звіту подається інформація щодо доходів, витрат, результатів, активів і зобов'язань за звітними сегментами. Найширше розкривається ця інформація у I розділі Звіту «Показники пріоритетних звітних сегментів».

Доходи звітних сегментів (ряд. 010–070): подається інформація про доходи від операційної діяльності звітних сегментів, у т. ч.:

- 1) доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):
 - зовнішнім покупцям;
 - іншим звітним сегментам;
- 2) інші операційні доходи.

Окремо висвітлюється інформація про фінансові доходи та доходи від іншої (інвестиційної) діяльності, виводиться загальний підсумок доходів за сегментами.

Далі подаються дані про нерозподілені доходи від операційної та фінансової діяльності, надзвичайні доходи і, за винятком вирахувань доходів від реалізації іншим звітним сегментам, виводиться остаточний підсумок про доходи за сегментами і підприємством загалом.

Витрати звітних сегментів (ряд. 080–170): наводяться дані про витрати операційної діяльності за сегментами, в т. ч.:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) для зовнішніх покупців та інших сегментів;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Далі подаються нерозподілені витрати (адміністративні, збутові, фінансові, надзвичайні, податок на прибуток).

З урахуванням собівартості реалізованої продукції, робіт іншим звітним сегментам виводяться загальні підсумки про витрати за сегментами і загалом по підприємству.

Фінансовий результат діяльності сегмента виводиться шляхом зменшення доходів за кожним сегментом (ряд. 040) на суму витрат за ними (ряд. 140).

Фінансовий результат діяльності підприємства розраховується зменшенням доходів (ряд. 070) на суму витрат підприємства (ряд. 170).

Активи звітних сегментів (ряд. 200–230): вписується балансова вартість основних видів активів, що закріплені та використовувалися в процесі діяльності окремих сегментів. Незакріплені активи вважаються нерозподіленими активами.

Зобов'язання звітних сегментів (ряд. 240–270): відображається облікова вартість зобов'язань, що стосуються окремих звітних сегментів. Зобов'язання підприємства, що не належать до сегментів, вважаються нерозподіленими зобов'язаннями.

Капітальні інвестиції (ряд. 280) це капітальні вкладення в окремі сегменти, а також у підприємство загалом.

Амортизація необоротних активів (ряд. 290): наводяться дані про амортизаційні відрахування щодо окремих сегментів, нерозподілена амортизація та загальна сума амортизації по підприємству.

У розділах II і III щодо допоміжних звітних господарських та географічних сегментів наводиться детальніше інформація про них:

- доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям;
- балансова вартість активів звітних сегментів;
- капітальні інвестиції в них.

З наведеного прикладу у додатку до річної фінансової звітності № 6 (табл. 13.14) видно, що на підприємстві «Меблевий комбінат» створено два господарські сегменти. Географічний сегмент відкрито для віддаленого від основного підприємства структурного підрозділу, тобто за територіальною ознакою. Крім того, він відповідає критерію дохідності.

Господарським сегментом є власне підсобне виробництво з виготовлення для меблевого комбінату деревостружкової плити – завод ДСП. Він відповідає критерію дохідності, а також є дуже важливим, бо забезпечує інші сегменти та несегментовану діяльність матеріалами для виготовлення основної продукції. Сума доходів заводу ДСП, одержаних від реалізації продукції іншим сегментам, вираховується із загальних доходів підприємства. Собівартість відпущеної продукції заводом ДСП іншим сегментам також зменшує загальну суму витрат за сегментами.

Таблиця 13.14. Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» за 20__ рік

I. Показники пріоритетних звітних географічного та господарського сегментів (господарський, географічний виробничий, географічний збутовий)

Найменування показника	Код рядка	Звітні сегменти меблевого комбінату				Нерозподілені статті		Усього	
		Географічний сегмент (територіально віддалений підрозділ комбінату)		Господарський сегмент (завод ДСП)		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік				
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Доходи звітних сегментів:									
Доходи від операційної діяльності звітних сегментів,	010	9370	4280	16490	11410	36620	21020	62480	36710
з них:									
доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):									
зовнішнім покупцям	011	9210	4270	10130	6640	36290	20860	55630	31770
іншим звітним сегментам	012			6200	4640			6200	4640
інші операційні доходи	013	160	10	160	130	330	160	650	300
Фінансові доходи звітних сегментів,	020								
з них:									
доходи від участі в капіталі, які безпосередньо стосуються звітного сегмента	021								
інші фінансові доходи	022								
Інші доходи	030		70		20	20	50	20	140
Усього доходів звітних сегментів	040	9370	4350	16490	11430	36640	21070	62500	36850
Нерозподілені доходи,	050								
з них:									
доходи від операційної діяльності	051								
фінансові доходи	052								
надзвичайні доходи	053								
Вирахування доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) іншим звітним сегментам	060			6200	4640			6200	4640
Усього доходів підприємства (р. 040 + р. 050 – р. 060)	070	9370	4350	10290	6790	36640	21070	56300	32210

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2. Витрати звітних сегментів:									
Витрати від операційної діяльності,	080	9050	3950	15370	10420	30210	18240	54630	36210
з них:									
собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):		8510	3560	14580	9980	28980	17410	52070	30950
зовнішнім покупцям	081	8510	3560	8560	5440	28980	17410	46050	26410
іншим звітним сегментам	082			6020	4540			6020	4540
Адміністративні витрати	090	390	230	590	320	1060	820	2140	1370
Витрати на збут	100			10	30			10	30
Інші операційні витрати	110	150	170	190	90	60	10	400	27
Фінансові витрати звітних сегментів,	120								
з них:									
втрати від участі в капіталі, які безпосередньо можна віднести до звітнього сегмента	121								
	122								
Інші витрати	130								
Усього витрат звітних сегментів	140	9050	3950	15370	10420	30210	18240	54630	32610
Нерозподілені витрати,	150					5200	3060	5200	3060
з них:						3400	2300	3400	2300
адміністративні, збутові та інші витрати операційної діяльності, не розподілені на звітні сегменти	151						60		60
фінансові витрати	152								
надзвичайні витрати	153								
податок на прибуток	154					830	360	830	360
Вирахування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) іншим звітним сегментам	160			6020	4540			6020	4540
Усього витрат підприємства (р. 140 + р. 150 – р. 160)	170	9050	3950	9350	5880	35410	21300	53810	31130
3. Фінансовий результат діяльності сегмента (р. 040 – р. 140)	180	320	400	1120	1010	1230	-230	2670	1180
4. Фінансовий результат діяльності підприємства (р. 070 – р. 170)	190							2490	1080
5. Активи звітних сегментів,	200								
з них:									
– необоротні	201	3220	3120	11660	10840	1280	1160	16160	15120
– оборотні	202	2170	1910	3210	3170	2130	1610	7510	6690
	203								
	204								
	205								
Нерозподілені активи,	220								
з них:									
– необоротні	221					6670	5610	6670	5610
– оборотні	222					2510	2720	2510	2720

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	223								
	224								
Усього активів підприємства	230	5390	5030	14870	14010	12590	11100	32850	30140
6. Зобов'язання звітних сегментів	240	600	410	1860	1610	430	340	2890	2360
з них:									
– забезпечення	241								
– довгострокові зобов'язання	242								
– поточні зобов'язання	243	600	410	1860	1610	430	340	2890	2360
	244								
Нерозподілені зобов'язання,	260					1080	580	1080	580
з них:									
– поточні зобов'язання	261					1080	580	1080	580
	262								
	263								
	264								
Усього зобов'язань підприємства (р. 240 + р. 260)	270	600	410	1860	1610	1510	920	3970	2940
7. Капітальні інвестиції	280	330	280	910	1030	2250	5890	3490	7200
8. Амортизація необоротних активів	290	210	210	750	700	430	420	1390	1330

**II. Показники за допоміжними звітними сегментами
(господарський, географічний виробничий, географічний збутовий)**

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів						Нерозподілені статті		Усього	
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям	300										
Балансова вартість активів звітних сегментів	310										
Капітальні інвестиції	320										
	330										
	340										

**III. Показники за допоміжними звітними сегментами
(виробничий, збутовий)**

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів						Нерозподілені статті		Усього	
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям	350										
Балансова вартість активів звітних сегментів	360										
Капітальні інвестиції	370										
	380										
	390										

Отже, фінансовий звіт за сегментами містить інформацію про результати діяльності, майно та зобов'язання окремих складових діяльності підприємства (відокремлених підрозділів, видів продукції, діяльності тощо). Він передбачає використання елементів управлінського обліку, дає змогу визначати результати за структурними підрозділами, найважливішими видами продукції, робіт, послуг. Це дозволяє отримати детальнішу інформацію для основних користувачів, визначати ефективність діяльності окремих сегментів підприємства.

13.9. Консолідована фінансова звітність

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами від 5.10.2018 р. **консолідована фінансова звітність** – це фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці. Така звітність відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Консолідовану фінансову звітність вважають об'єднаною звітністю групи пов'язаних підприємств, а консолідацію звітності – обліковим процесом з об'єднання показників зазначеної групи в єдиний набір.

Вимоги і порядок складання консолідованої звітності регламентовано у **НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»**. Методи консолідації капіталів при складанні такої звітності залежать від ступеня впливу інвестора на об'єкти інвестування, об'єднані в одну групу. Їх залежність подана в табл. 13.15.

Таблиця 13.15. Залежність методу консолідації звітності від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування

Ступінь впливу	Тип об'єкта інвестування	Метод консолідації капіталів
1. Суттєвий вплив, повний контроль	Дочірнє підприємство	Повна консолідація
2. Суттєвий вплив, контроль менш ніж 100%, але більше ніж 50% акцій	Дочірнє підприємство	Консолідація за методом участі в капіталі з виокремленням частки меншості
3. Суттєвий вплив, спільний контроль	Спільне підприємство	Пропорційна консолідація
4. Суттєвий вплив (25–50% акцій)	Асоційоване підприємство	Консолідація за методом участі в капіталі
5. Інвестування без суттєвого впливу і контролю (менш ніж 25% акцій)	Непов'язані сторони (підприємства)	Облік інвестицій за собівартістю, справедливою вартістю, консолідація фінансових результатів, звітність не консолідується

Якщо інвестор має суттєвий вплив чи повний контроль, то здійснюється *повна консолідація*, за якою активи і пасиви дочірнього підприємства за виключенням деяких показників об'єднуються з аналогічними даними материнської компанії.

Така форма консолідації набула поширення у будівництві. В процесі приватизації державних підприємств, що функціонували у формі будівельних трестів, проектно-будівельних об'єднань, фірм, були утворені акціонерні товариства. Здебільшого ці новоутворення й надалі поєднують у собі комплекс підприємств, що забезпечують будівельне виробництво. Кожен із зазначених структурних підрозділів може мати рахунки в банку, самостійний баланс, бути самостійним платником податків, тобто мати статус юридичної особи. Водночас вони не мають повної господарської самостійності і виступають у ролі дочірніх підприємств, філій тощо. Таким чином, на базі звітності цих структурних підрозділів формується зведена фінансова звітність загалом по акціонерному товариству для подання керівним органам товариства, в Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, яка має певні ознаки консолідації.

Модифікованим варіантом повної консолідації звітності є випадки, коли материнська компанія володіє контрольним пакетом акцій дочірнього підприємства, і водночас не утримує всіх 100% його акцій. У цьому разі виникає *неконтрольована частка*, яка є певною частиною акціонерного капіталу дочірнього підприємства, що не належить материнській компанії.

Особливий метод консолідації використовується у практиці країн Заходу для підприємств, що здійснюють спільний контроль. В умовах спільної діяльності застосовується *метод пропорційної консолідації*, що здійснюється шляхом постатейного сумування активів і зобов'язань, доходів і витрат, відповідно до частки інвестора в кожному виді активів і пасивів. Такий метод консолідації вітчизняними стандартами обліку не передбачений.

Суттєвий вплив має також інвестор на асоційоване підприємство (25–50% голосів). Ураховуючи те, що він не контролює повністю це підприємство, консолідована звітність не складається. Згідно з національним законодавством і міжнародними правилами інвестор проводить консолідацію за *методом участі в капіталі*, тобто включає у власний баланс суму приросту або збутку капіталу асоційованого підприємства відповідно до частки в капіталі останнього.

Крім цього, якщо інвестор не має суттєвого впливу (його частка в капіталі об'єкта інвестування є меншою, ніж 25%), об'єднання показників звітності та консолідація капіталу не здійснюється. Інвестор відображає у власному балансі лише прибуток у вигляді дивідендів, відсотків, одержаних при розподілі чистого доходу об'єкта інвестування. Цей варіант інвестування певною мірою можна назвати консолідацією капіталів, найпростішою її формою, адже частина капіталу об'єкта інвестування (чистого прибутку) без юридичного оформлення його передачі інвестору відноситься до складу власного капіталу інвестора.

В національному законодавстві, зокрема в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вимагається подання консолідованої звітності групою споріднених підприємств за такими формальними **критеріями** (якщо показники консолідованої групи перевищують два із трьох значень): *балансова вартість активів групи – 4 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт) в рік – 8 млн. євро; середня кількість працівників – 50 осіб.*

Техніка складання консолідованого балансу та інших форм звітності полягає у послідовному поєднанні показників фінансових звітів материнської компанії з аналогічними показниками фінансової звітності дочірніх підприємств. Шляхом арифметичного додавання більшості показників материнського і дочірніх підприємств формується зведена фінансова звітність загалом по групі підприємств. Слід зазначити, що всі підприємства групи, які об'єднуються, повинні використовувати єдину облікову політику для таких операцій та інших подій за подібних обставин.

Із загальних підсумків такої зведеної звітності підлягають вилученню:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство і частка материнської компанії у кожному з дочірніх підприємств;
- сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Методика консолідації ускладнюється, якщо:

- ціна придбання акцій материнською компанією не відповідає їх вартості за балансом дочірнього підприємства, внаслідок чого виникає позитивний чи негативний гудвіл;
- якщо материнська компанія не має повного контролю над дочірнім підприємством і при складанні консолідованого балансу потрібно враховувати частку меншості або неконтрольовану частку;
- при розподілі, коли акціонери дочірнього підприємства не можуть претендувати на прибуток материнської компанії, а відповідну частину прибутку необхідно розподіляти на неконтрольовану частку.

Розглянемо технологію складання консолідованого балансу з урахуванням зазначених особливостей на прикладі.

Приклад. Компанія МК на початку року придбала контрольний пакет акцій (75%) підприємства ДП за 7000 тис. грн. На момент придбання балансова вартість ДП за сумою власного капіталу становила 7200 тис. грн., в т.ч. частка МК в ДП – 5400 тис. грн. (7200 x 75%).

Консолідацію звітності підприємств доцільно проводити у розробній таблиці, форма якої і необхідні розрахунки наведено в табл. 13.16. У гр. 3 і 4 табл. 13.16 подані показники балансів МК і ДП на кінець звітного року, з яких видно, що МК одержала прибутку за звітний період на 2800 тис. грн., а ДП відповідно – 1040 тис. грн. На зборах акціонерів МК оголошено дивіденди своїм акціонерам у сумі 1000 тис. грн., а ДП – 400 тис. грн., з яких 100 тис. грн. припадає на неконтрольовану частку.

Послідовність розрахунків:

1. Визначається позитивний гудвіл за необоротними активами консолідованого балансу:

$$7000 - 5400 = 1600 \text{ тис. грн.};$$

2. Розраховується частка МК у ДП на кінець року (з урахуванням відповідної частки прибутку звітного року: $1040 \times 0,75 = 780$ тис. грн.):

$$5400 + 780 = 6180 \text{ тис. грн.};$$

3. Визначається частка меншості: 25% від власного капіталу ДП за всіма статтями. З нерозподіленого прибутку звітного року меншості належить 260 тис. грн. ($1040 \times 25\%$). Ураховуючи те, що ДП оголосило дивіденди 400 тис. грн., 25% або 100 тис. грн. потрібно нарахувати акціонерам меншості та перенести до поточних зобов'язань як заборгованість за невиплаченими дивідендами. Отже, частка меншості, яку необхідно відобразити у додатковому рядку 385 балансу, становить:

$$800 + 600 + 100 + 300 + (260 - 100) = 1960 \text{ тис. грн.};$$

Таблиця 13.16. Розробна таблиця для складання консолідованого балансу

Статті балансу	Рядок	Підприємства		Капітал ДП, що належить		Елімінування	Консолідований баланс групи
		МК	ДП	групі	частка меншості		
1	2	3	4	5	6	7	8
Актив							
I. Необоротні активи,	1095	27000	6000			5400	27600
в т. ч.							
Гудвіл при консолідації	1055					(1600)	1600
Основні засоби	1011	20000	6000				26000
Довгострокові інвестиції у ДП	1030	7000	–			7000	–
II. Оборотні активи	1195	9000	8000			200	16800
в т. ч. внутрішні розрахунки	1145	200	–			200	–
Разом	1300	36000	14000			5600	44400
Пасив				75%	25%		
I. Власний капітал,	1495	29000	8240	6180	1960	5400	30740
в т. ч.							
Зареєстрований капітал	1400	12000	3200	2400	800	2400	12000
Додатковий капітал	1410	7200	2400	1800	600	1800	7200
Резервний капітал	1415	3000	400	300	100	300	3000
Нерозподілений прибуток минулих років	1420	4000	1200	900	300	900	4000
Нерозподілений прибуток звітного року	1420	2800	1040	780	160		2580
Неконтрольована частка	1490						1960
III. Поточні зобов'язання,	1695						13660
в т. ч.							
з учасниками групи	1640	7000	5760				1000
те саме меншості						200	100
з внутрішніх розрахунків	1645		200				–
Разом	1900	36000	14000			5600	44400

4. Встановлюються статті, що повинні бути еліміновані (виключені) при консолідації:

- негативний гудвіл – 1600 тис. грн.;
- внутрішні інвестиції у ДП – 7000 тис. грн.;
- частка власного капіталу ДП, що належить групі – 5400 тис. грн. (крім прибутку звітного періоду).

Прибуток звітного періоду, одержаний материнською компанією, за винятком оголошених дивідендів, які переходять до поточних зобов'язань, зокрема, до розрахунків з учасниками групи, і частка прибутку (75%), одержана ДП, становить $(2800 - 1000) + 780 = 2580$ тис. грн.

Внутрішньогрупове сальдо за розрахунками між МК і ДП, що вилучається з активу і пасиву балансу, дорівнює – 200 тис. грн.

Консолідований баланс, очищений від внутрішніх операцій, з урахуванням розподілу прибутку і капіталу між учасниками групи і часткою меншості становитиме:

$$\text{– в активі: } \frac{\text{необоротні активи}}{27600} + \frac{\text{оборотні активи}}{16800} = \frac{\text{баланс}}{44400};$$

$$\text{– у пасиві: } \frac{\text{власний капітал}}{28780} + \frac{\text{неконтрольована частка}}{1960} + \frac{\text{поточні зобов'язання}}{13660} = \frac{\text{баланс}}{44400}.$$

Отже, у консолідованому балансі об'єднуються активи і пасиви підприємств (материнського і дочірнього) за винятком внутрішніх інвестицій, гудвілу, що виник у процесі придбання акцій, внутрішніх розрахунків. В окрему групу показників виділена частка меншості, тобто частина чистих активів, що не належить материнській компанії.

13.10. Особливості переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)

Відповідно з останніми змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» окремі суб'єкти господарювання зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. До них віднесено публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, що проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. У зв'язку з цим внесено зміни до Порядку подання фінансової звітності, а Міністерством фінансів України, Нацбанком та Державною службою статистики 7 грудня 2011 р. опубліковано Лист про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності вітчизняними підприємствами. Згідно з цими документами обов'язково переходять на міжнародні стандарти:

- публічні акціонерні товариства, банки, страховики – з 1.01.2012 р.;
- підприємства, що здійснюють грошове та фінансове посередництво, – з 1.01.2013 р.;
- суб'єкти з надання допоміжних послуг у сфері фінансового посередництва та страхування – починаючи з 1.01.2014 р.

Змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 5.10.2017 р. ще розширено коло користувачів МСФЗ і внесено до них підприємства, що становлять суспільний інтерес, а також підприємства, що проводять діяльність з видобування корисних копалин загальнодержавного значення.

На добровільній основі можуть застосовувати МСФЗ й інші суб'єкти (крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів.

У відповідності з цим до більшості вітчизняних облікових стандартів 9.12.2011 р. були внесені зміни, згідно з яким дія П(С)БО не розповсюджується на зазначені суб'єкти господарювання.

Підприємства, що перейшли на МСФЗ, зобов'язані у першій звітності подати порівняльну інформацію й за попередні періоди. Наприклад, у балансі за 2018 р. повинна міститись інформація станом на 1.01.2017 р., 31.12.2017 р., 31.12.2018 р. Те ж саме стосується й звітності про фінансові результати, рух грошових коштів, зміни у власному капіталі.

Особливості складання фінансової та консолідованої звітності за МСФЗ у перші звітні періоди визначає МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (додаток 5).

Метою уведення цього стандарту є забезпечення високоякісною інформацією користувачів у момент переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності. Така інформація:

- має бути прозорою для користувачів і порівняльною у всіх відображених періодах;

- забезпечувати узгодження з обліком, бути основою для його подальшого здійснення;
 - витрати на її отримання не повинні перевищувати вигоди для користувачів.
- Першою звітністю за МСФЗ 1 вважається фінансова звітність у випадках:
- якщо попередня звітність складалась за національними стандартами, які не в усіх аспектах відповідають МСФЗ;
 - якщо відсутнє беззастережне твердження, що попередня звітність відповідала МСФЗ;
 - фінансова звітність за МСФЗ складалась лише для внутрішнього користування без оприлюднення її змісту власникам й іншим зовнішнім користувачам;
 - за МСФЗ складалась лише консолідована звітність;
 - якщо у попередні періоди фінансова звітність суб'єктом не складалась і не подавалась.

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» не застосовується при зміні облікової політики суб'єкта, якщо раніше застосовувався МСФЗ.

Найважливішими елементами, що покладені в основу перехідного періоду до складання фінансової звітності за МСФЗ 1, є **визнання та оцінка**. Щодо першого правила, то підприємство, що вперше застосовує міжнародні стандарти, повинне:

- визнавати усі активи та зобов'язання за правилами складання МСФЗ;
- не визнавати статті активів та зобов'язань, не передбачені МСФЗ;
- перекваліфікувати статті, що за попередніми (національними) стандартами визнавалися як один вид активу, зобов'язань, елемент капіталу, а згідно МСФЗ – відносяться до інших видів активів та зобов'язань.

У зв'язку з цим при переході на МСФЗ можуть мати місце випадки появи та визнання додаткових активів та навпаки – невизнання деяких активів, які входили до звітності за національними стандартами (табл. 13.17).

Таблиця 13.17. Можливі зміни окремих статей фінансової звітності при переході на МСФЗ

Причини	Характер змін
1	2
1. Визнання активів, капіталу та зобов'язань за МСФЗ	Додаткові активи та зобов'язання, що їх необхідно визнавати у перехідний період: <ul style="list-style-type: none"> – пенсійні плани; – відстрочені податкові активи, зобов'язання; – активи та зобов'язання щодо використання нетрадиційних фінансових інструментів (лізингу, опціонів, похідних фінансових інструментів); – різниця між обліковою та справедливою вартістю придбаних активів та зобов'язань (гудвіл); – неконтрольована частка в консолідованій звітності; – платежі на основі акцій
2. Невизнання активів, капіталу та зобов'язань за МСФЗ	Деякі активи та зобов'язання, що визнаються за національними стандартами, не підлягають визнанню за МСФЗ: <ul style="list-style-type: none"> – активи, забезпечення, за якими не виникає зобов'язань; – деякі види резервів; – внутрішні інвестиції, внутрішньогрупові зобов'язання, нереалізовані прибутки (збитки) від внутрішньогрупових операцій в консолідованій звітності
3. Оцінка активів та зобов'язань за МСФЗ	Оцінка деяких активів та зобов'язань за міжнародними стандартами фінансової звітності може відрізнятись у порівнянні з вітчизняними правилами, що стосується: <ul style="list-style-type: none"> – формування справедливої вартості; – зменшення корисності активів; – активів, призначених для продажу; – забезпечень; – фінансових інструментів; – виплат працівникам; – податків з прибутку та інших
4. Структура активів та зобов'язань згідно МСФЗ	Змінюється структура деяких активів та зобов'язань: <ul style="list-style-type: none"> – інвестицій (особливо капітальних) у власну матеріальну базу підприємства; – необоротних активів, що утримуються для продажу, які необхідно узгодити при складанні Балансу і Звіту про рух грошових коштів

Найперше, при складанні звітності за МСФЗ необхідно врахувати активи, які необхідно виділити в балансі та інших формах звітності, і трансформувати ті активи та зобов'язання, що не визнаються за міжнародними стандартами. Крім цього, можуть виникати питання щодо оцінки окремих активів чи зобов'язань, оскільки в міжнародній практиці більше використовуються правила оцінки за справедливою, ринковою вартістю, ніж за ідентифікованою собівартістю.

Вимагає також зміни структура окремих активів чи зобов'язань за міжнародними стандартами. Наприклад, за міжнародними правилами відсутні капітальні інвестиції у придбання необоротних активів, а термін «інвестиція» стосується лише вкладень в інші суб'єкти господарювання шляхом придбання акцій, часток, боргових цінних паперів з метою одержання прибутку у формі дивідендів, відсотків.

При переході на міжнародні стандарти відповідно до МСФЗ у первинній звітності має бути розкрита інформація про наступне:

- узгодження величини капіталу до і після переходу на МСФЗ: на кінець останнього періоду, що передував такому переходу, і як початковий залишок у балансі, складеному за МСФЗ;
- узгодження загальної суми прибутку (збитків) за найостанніший період до переходу з величиною прибутку, відображеного на початок періоду у першій звітності за МСФЗ;
- пояснення щодо внесених змін, пов'язаних із зменшенням корисності активів, зобов'язань, інших суттєвих коригувань звітності про фінансовий стан, сукупні доходи, рух грошових коштів;
- інформація про виправлення помилок, виявлених при переході на МСФЗ, та зміну облікової політики;
- виключення із правил визнання та оцінки активів, зобов'язань, що дозволені МСФЗ і використані при складанні нової звітності;
- якщо суб'єкт не подавав у попередні періоди фінансову звітність, цей факт також має бути розкрито у Примітках до складання першої фінансової звітності за МСФЗ.

13.11. Спрощена звітність мікро- і малих підприємств

Змінами до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 226 від 31.05.2019 року, надано можливість складання мікропідприємствами, малими підприємствами, а також непідприємницькими товариствами, представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності **спрощеної фінансової звітності**. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнано (достатньо двох із нижче вказаних ознак):

- мікропідприємствами - суб'єкти господарювання з середньою чисельністю працівників до 10 осіб; балансовою вартістю активів до 350 тис. євро; чистим доходом від реалізації до 700 тис. євро;
- малими підприємствами - суб'єкти господарювання з середньою чисельністю працівників до 50 осіб; балансовою вартістю активів до 4 млн. євро; чистим доходом від реалізації до 8 млн. євро.

Такі підприємства мають право на ведення спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат відповідно до податкового законодавства. Для них встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, порядок складання якої визначаються **Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»** (далі НП(С)БО 25).

Як визначено у НП(С)БО 25, мікро- і малі підприємства можуть:

- обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки з доведенням до справедливої вартості;
- не створювати забезпечення майбутніх витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають такі витрати у періодах їх фактичного виникнення;
- поточну дебіторську заборгованість мають право включати до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Такі підприємства, що мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть вести облік на основі первинних документів, у відповідних регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Проте усі підприємства, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, відповідно до податкового законодавства, з метою складання фінансової звітності визнають доходи і витрати за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

У додатках до НП(С)БО 25 передбачено форми фінансової звітності окремо для малого і окремо для мікропідприємства. Ці звіти, представляють спрощену форму балансу та звіту про фінансові результати. Для мікропідприємств ці звіти подаються у більш спрощеній формі, а для малих підприємств вони є менш спрощеними (див табл. 13.18 та 13.19).

Фінансовий звіт малого підприємства включає спрощені Баланс форми № 1-м та Звіт про фінансові результати форми № 2-м. У балансі, як зазвичай, відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

У розділі I статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, віднесених до нематеріальних активів. У цій статті, як у звичайному балансі, наводяться окремо первісна та залишкова вартість таких активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації, а до підсумку балансу включається залишкова вартість, як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації у дужках.

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію, інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).

Таблиця 13.18. Фінансова звітність малого підприємства

1. Баланс на _1 січня_ 20__ р.

Форма № 1-м

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000		
Нематеріальні активи	1000		
Первісна вартість	1001	80	80
Накопичена амортизація	1002	(20)	(30)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	420	1980
Основні засоби:	1010		
первісна вартість	1011	23400	25540
знос	1012	(6870)	(7380)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090	320	420
Усього за розділом I	1095	17330	20610
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	8720	8130
у тому числі готова продукція	1103	8720	8130
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	6870	4230
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	690	820
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	1420	2460
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	17700	15640
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	35030	36250

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12400	12400
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415	2230	2740
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	2960	5890
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	17560	21030
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	6800	2490
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	8110	10400
розрахунками з бюджетом	1620	80	680
у тому числі з податку на прибуток	1621	80	680
розрахунками зі страхування	1625	30	30
розрахунками з оплати праці	1630	130	140
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	2320	1480
Усього за розділом III	1695	17470	15220
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	35030	36250

2. Звіт про фінансові результати за _____ 20__ р.

Форма № 2-м

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	125650	134800
Інші операційні доходи	2120	390	440
Інші доходи	2240	60	40
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	126100	135280
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(123020)	(128700)
Інші операційні витрати	2180	(820)	(860)
Інші витрати	2270	(30)	(20)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(123870)	(129580)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	2230	6240
Податок на прибуток	2300	(400)	(1130)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	1830	5110

У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних і отриманих на умовах фінансового лізингу чи оренди основних засобів та об'єктів інвестиційної нерухомості. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» за справедливою або залишковою (первісна мінус знос) вартістю.

У статті «**Довгострокові фінансові інвестиції**» відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

У статті «**Інші необоротні активи**» наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу «Необоротні активи».

У статті «**Запаси**» відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. Також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами. Okремо відображається готова продукція, сільськогосподарська продукція, а також купівельна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу.

У статті «**Поточні біологічні активи**» відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі), а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури), облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У статті «**Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги**» відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями, скориговану на резерв сумнівних боргів (нетто).

У статті «**Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом**» відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності. Okремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті «**Інша поточна дебіторська заборгованість**» відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості, скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто) та яка відображається у складі оборотних активів.

У статті «**Поточні фінансові інвестиції**» відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

У статті «**Гроші та їх еквіваленти**» відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземних валютах. Електронними грошами є одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

У статті «**Інші оборотні активи**» наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи». У цій статті наводяться, зокрема, вартість грошових документів і сальдо субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

У статті «**Витрати майбутніх періодів**» відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх періодів, але належать до наступних звітних періодів.

У розділі III «**Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття**» відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до П(С)БО 27.

У пасиві балансу у статті «**Зареєстрований (пайовий) капітал**» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства з урахуванням суми внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал.

У статті «**Додатковий капітал**» відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу.

У статті «**Резервний капітал**» наводиться сума резервів, створених відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті «**Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)**» відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті «**Неоплачений капітал**» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

У розділі «**Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення**» наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел, в т.ч. коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств, а також суми забезпечення для відшкодування майбутніх витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо).

У статті «**Короткострокові кредити банків**» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

У статті «**Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями**» наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців.

У статті «**Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги**» відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

У статті «**Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом**» відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства. У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті «**Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування**» відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

У розділі IV «**Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття**» відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до П(С)БО 27.

У статті «**Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці**» відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті «Інша поточна дебіторська заборгованість».

У статті «**Інші поточні зобов'язання**» відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі «**Поточна кредиторська заборгованість**», зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 «Податковий кредит» і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

У статті «**Доходи майбутніх періодів**» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

У *Звіті про фінансові результати* наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

У статті «**Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)**» відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу.

У статті «**Інші операційні доходи**» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Сюди відносять також дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів.

У статті «**Інші доходи**» відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У статті «**Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)**» показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

У статті «**Інші операційні витрати**» наводяться адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів, а також витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів.

У статті «**Інші витрати**» відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У статті «**Фінансовий результат до оподаткування**» відображається різниця між доходами та витратами підприємства.

У статті «**Податок на прибуток**» відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

У статті «**Чистий прибуток (збиток)**» відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток.

Фінансовий звіт мікропідприємства включає спрощені Баланс форми № 1-мс та Звіт про фінансові результати форми № 2-мс.

Таблиця 13.19. Фінансова звітність мікропідприємства

1. Баланс на 1 січня 20__ р. Форма № 1-мс

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби:	1010		
первісна вартість	1011	5210	5470
знос	1012	(1580)	(1940)
Інші необоротні активи	1090	40	90
Усього за розділом I	1095	3670	3620
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	2220	2680
Поточна дебіторська заборгованість	1155	1960	2280

Гроші та їх еквіваленти	1165	450	820
Інші оборотні активи	1190	60	80
Усього за розділом II	1195	4690	5860
Баланс	1300	8360	9480

Пасив			
I. Власний капітал			
Капітал	1400	3000	3000
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	920	1260
Усього за розділом I	1495	3920	4260
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	2000	1500
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	1615	2250	3370
розрахунками з бюджетом	1620	110	280
розрахунками зі страхування	1625	10	10
розрахунками з оплати праці	1630	70	60
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	4440	5220
Баланс	1900	8360	9480

2. Звіт про фінансові результати за _____ 20__ р.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	14560	16220
Інші доходи	2160	220	460
Разом доходи (2000 + 2160)	2280	14780	16680
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(13150)	(13570)
Інші витрати	2165	(440)	(640)
Разом витрати (2050 + 2165)	2285	13590	14210
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	1190	2470
Податок на прибуток	2300	(220)	(440)
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310		
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300 - (+) 2310)	2350	970	2030

У статті «**Основні засоби**» наводиться вартість власних та отриманих у фінансовий лізинг чи оренду основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та незавершені капітальні інвестиції. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті «**Інші необоротні активи**» наводяться суми інших необоротних активів, у тому числі довгострокові фінансові інвестиції. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю).

У статті «**Запаси**» відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами, поточні біологічні активи, готова продукція, сільськогосподарська продукція.

У статті **«Поточна дебіторська заборгованість»** відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями, інших дебіторів, а також відображається заборгованість засновників з формування статутного капіталу, визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності.

У статті **«Гроші та їх еквіваленти»** відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземних валютах.

У статті **«Інші оборотні активи»** наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи», зокрема, поточні фінансові інвестиції.

У статті **«Капітал»** наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображаються вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу.

У статті **«Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»** відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статтях розділу **«Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення»** наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств, а також суми забезпечення для відшкодування майбутніх витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо).

У статті **«Короткострокові кредити банків»** відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

У статті **«Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»** відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

У статті **«Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»** відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

У статті **«Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування»** відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників.

У статті **«Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці»** відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті «Поточна дебіторська заборгованість».

У статті **«Інші поточні зобов'язання»** відображаються суми зобов'язань, які не включені до наведених вище статей розділу «Поточні зобов'язання», зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами.

У *Звіті про фінансові результати* наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

У статті **«Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»** відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу.

У статті **«Інші доходи»** відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи.

У статті **«Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»** наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з таких витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці і соціальне страхування;
- амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);
- інших прямих витрат;
- загальновиробничих витрат.

Зазначені витрати зменшуються на суму зменшення залишку на кінець періоду (порівняно із залишком на початок періоду) незавершеного виробництва і готової продукції, який визначається на підставі первинних документів з придбання, виготовлення, передачі в місця зберігання, відпуску на сторону, реалізації запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації, за мінусом непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці.

У статті **«Інші витрати»** наводяться інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності: адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період сума податків і зборів.

У статті **«Фінансовий результат до оподаткування»** відображається різниця між доходами та всіма витратами підприємства.

У статті **«Податок на прибуток»** відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

У статті **«Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування»** відображається різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами за Податковим кодексом України, та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях.

У статті **«Чистий прибуток (збиток)»** відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування.

Облік витрат діяльності мікро- і малих підприємств можна вести з використанням двох класів рахунків. Зазвичай для цього використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності»: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», а собівартість продукції попередньо формується на рахунку 23 «Виробництво». Для деталізації інформації за елементами витрат, окремими видами виробництв, продукції такі підприємства за власним рішенням можуть використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Ці дані необхідні для управлінських цілей. У затверджених формах фінансової звітності малих і мікропідприємств розкриття інформації стосовно витрат за окремими економічними елементами не передбачено.

13.12. Звіт про управління підприємством

Відповідно зі змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 5.10 2017 року великі і середні підприємства разом із фінансовою звітністю мають оприлюднювати *Звіт про управління*. Закон визначає **Звіт про управління як документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики невизначеності його діяльності.**

Звіт про управління складають підприємства, що відповідають двом із нижче вказаних ознак:

– **великі підприємства** - суб'єкти господарювання з середньою чисельністю працівників 250 і більше осіб; балансовою вартістю активів 20 і більше млн. євро; чистим доходом від реалізації до 40 і більше млн. євро;

– **середні підприємства** - суб'єкти господарювання з середньою чисельністю працівників від 50 до 250 осіб; балансовою вартістю активів – 4–20 млн. євро; чистим доходом від реалізації – 8–40 млн. євро.

Звіт подається разом з фінансовою звітністю. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у Звіті про управління нефінансову інформацію.

На відміну від фінансової звітності діючими нормативними актами не передбачено чітких форм, показників та порядку складання даного Звіту. Проте наказом Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 року затверджені *Методичні рекомендації зі складання Звіту про управління* (див. додаток 9). У них зазначено, що у Звіті має бути відображена інформація про розмір та види діяльності підприємства. Він має включати як основні фінансові, так і нефінансові (якщо необхідно) показники діяльності щодо певного виду діяльності, у тому числі інформацію екологічного та соціального характеру, з посиланням на відповідні показники річної фінансової звітності та пояснення щодо сум за відповідними показниками.

Методичними рекомендаціями пропонується формувати інформацію у Звіті про управління за такими напрямками:

- організаційна структура та опис діяльності підприємства;
- результати діяльності;
- ліквідність та зобов'язання;
- екологічні аспекти;
- соціальні аспекти та кадрова політика;
- ризики;
- дослідження та інновації;
- фінансові інвестиції;
- перспективи розвитку;
- корпоративне управління (складають підприємства – емітенти, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

За напрямом **«Організаційна структура та опис діяльності підприємства»** рекомендується наводити інформацію про організаційну структуру підприємства, його стратегію та цілі, сферу його діяльності за географічним розташуванням та галузевим спрямуванням, а також інформацію про продукцію (послуги) підприємства, ринкову частку підприємства в різних сегментах, у яких воно здійснює діяльність та іншу інформацію.

За напрямом **«Результати діяльності»** рекомендується наводити аналітичні дані про результати діяльності підприємства, включаючи пояснення щодо динаміки розвитку підприємства протягом звітного періоду. Зазначену інформацію рекомендується відображати з урахуванням росту чи зменшення ціни, обсягів реалізованих товарів і послуг, впровадження нових видів продукції чи послуг, припинення виробництва окремої продукції чи послуг, будь-які інші суттєві фактори, що вплинули на величину доходу та прибутку підприємства.

За напрямом **«Ліквідність та зобов'язання»** рекомендується наводити інформацію про основні джерела забезпечення ліквідності (активи, які забезпечують своєчасне виконання зобов'язань), наявні зобов'язання, їх види та строки їх погашення, умовні зобов'язання, їх види та оцінка їх можливого впливу на ліквідність. Також рекомендується наводити фактори, які впливають або в подальшому можуть вплинути на ліквідність суб'єкта господарювання.

За напрямом «**Екологічні аспекти**» наводиться інформація щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище та прийняті заходи з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. За цим напрямом рекомендується розкривати показники, що характеризують раціональне споживання енергетичних ресурсів, води, заходи щодо очищення використаної води, повітря, приведення земельних ділянок до природного середовища, зменшення відходів та їх переробка.

За напрямом «**Соціальні аспекти та кадрова політика**» рекомендується наводити інформацію про: загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах; заохочення (мотивацію) працівників; охорону праці та безпеку; навчання та освіту персоналу; рівні можливості працевлаштування; дотримання прав людини; заходи щодо боротьби з корупцією та хабарництвом тощо.

За напрямом «**Ризики**» рекомендується наводити інформацію про політику підприємства щодо управління операційними, інвестиційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом їхнього впливу на діяльність, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність та інше.

За напрямом «**Дослідження та інновації**» наводиться узагальнена інформація про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства.

За напрямом «**Фінансові інвестиції**» рекомендується наводити загальну інформацію про фінансові інвестиції підприємства у цінні папери інших підприємств, фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та їх ефективність.

За напрямом «**Перспективи розвитку**» наводиться інформація про перспективи подальшого розвитку підприємства з урахуванням ризиків та викликів при здійсненні діяльності.

За напрямом «**Корпоративне управління**» рекомендується наводити інформацію щодо:

- органів управління, їх склад та повноваження, стратегії корпоративного управління;
- скликання та проведення загальних зборів акціонерів;
- структури акціонерів та їх частки в акціонерному капіталі;
- власників цінних паперів з особливими правами контролю та опис цих прав;
- діяльності підприємства стосовно операцій з власними акціями;
- основних характеристик системи внутрішнього контролю;
- дивідендної політики;
- перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління;
- політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо).

У консолідованому Звіті про управління додатково рекомендується подавати інформацію про кількість і номінальну вартість акцій, якими володіють акціонери материнського і дочірніх підприємств, систему внутрішньовідомчого контролю та управління ризиками.

Зазначені напрями і показники не є вичерпними. Особливо це стосується нефінансової інформації. Великі підприємства, що зобов'язані крім облікової інформації та фінансових показників подавати у Звіті про управління ще й інші дані, визначають їх спектр самостійно. Головне, щоб така інформація була релевантною, тобто відповідала якісним характеристикам корисності, своєчасності, достовірності, суттєвості для управління та іншим.

Контрольні запитання

1. Що таке фінансова звітність і якими нормативними актами регламентується порядок її заповнення?
2. Які Ви знаєте форми фінансової звітності, охарактеризуйте їх?
3. Яких Ви знаєте користувачів інформації фінансової звітності та терміни її подання?
4. Назвіть інформаційні потреби окремих користувачів фінансової звітності.
5. Який порядок закриття реєстрів для складання фінансової звітності?
6. Назвіть принципи побудови Головної книги за журнально-ордерної форми рахівництва.
7. На підставі чого складається Баланс і які показники він містить?
8. Як розміщені активи в балансі з урахуванням їх ліквідності?

9. Який порядок розкриття в Балансі інформації про пасиви підприємства: за відношенням до власності, за ступенем погашення зобов'язань.
10. Інформація яких рахунків (класів рахунків) використовується для складання Звіту про фінансові результати?
11. Як визначити на підставі Звіту про фінансові результати прибуток (збитки) від звичайної діяльності до оподаткування?
12. Що таке сукупний дохід і як він відображається у звітності підприємства?
13. Як представлені у Звіті форми № 2 фінансові результати за окремими видами діяльності?
14. Яку інформацію містить Звіт форми № 3?
15. Які методи визначення грошових потоків та їх використання у вітчизняній практиці заповнення Звіту про рух грошових коштів.
16. Охарактеризуйте послідовність визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності.
17. Охарактеризуйте рахунки та послідовність визначення чистого руху грошових коштів від інвестиційної діяльності.
18. Охарактеризуйте рахунки, послідовність визначення чистого руху грошових коштів від фінансової діяльності.
19. Якими методами складається Звіт про рух грошових коштів, охарактеризуйте їх.
20. Що дає для користувачів інформація Звіту про рух грошових коштів?
21. На підставі інформації яких рахунків, облікових регістрів заповнюється Звіт про власний капітал?
22. Який порядок внесення змін в облікову політику підприємства та їх відображення у звітності?
23. Як здійснюється виправлення помилок за минулі періоди та їх відображення у Звіті про власний капітал?
24. Які показники зв'язують Звіт про власний капітал із Балансом та іншими формами звітності?
25. Яка побудова Приміток до річної фінансової звітності?
26. Якими нормативними актами регламентується інформація, яку потрібно подавати в Примітках до річної фінансової звітності?
27. Яку інформацію дає користувачам звітність за сегментами?
28. Які види сегментів може визначити підприємство?
29. Які показники формуються у звітності за сегментами?
30. Хто складає консолідовану звітність? Назвіть методи її заповнення.
31. Як ураховується неконтрольована частка при складанні консолідованого звіту?
32. Які показники повинні бути вилучені при заповненні консолідованого Балансу групи підприємств?
33. Які особливості формування першої фінансової звітності за МСФЗ?
34. Які форми звітності передбачені для малих і мікропідприємств, чим це врегульовано?
35. Які показники містить фінансова звітність малого підприємства?
36. Які показники містить фінансова звітність мікропідприємства?
37. Хто складає Звіт про управління і яку інформацію він повинен містити?
38. За якими напрямками будується Звіт про управління і чим це врегульовано?

ЗАКОН УКРАЇНИ
«ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ»
від 16 липня 1999 року № 996-XIV (із наступними змінами)

Із змінами, внесеними згідно із Законами

№ 1707-III (1707-14) від 11.05.2000, ВВР, 2000, № 32, ст.255
№ 1807-III (1807-14) від 08.06.2000, ВВР, 2000, № 38, ст.318
№ 1829-III (1829-14) від 22.06.2000, ВВР, 2000, № 46, ст.391
№ 3422-IV (3422-15) від 09.02.2006, ВВР, 2006, № 26, ст.210
№ 2457-VI (2457-17) від 08.07.2010, ВВР, 2010, № 48, ст.564
№ 2756-VI (2756-17) від 02.12.2010, ВВР, 2011, № 23, ст.160
№ 3024-VI (3024-17) від 15.02.2011, ВВР, 2011, № 36, ст.362
№ 3332-VI (3332-17) від 12.05.2011, ВВР, 2011, № 45, ст.484
№ 3614-VI (3614-17) від 07.07.2011, ВВР, 2012, № 9, ст.63
№ 4224-VI (4224-17) від 22.12.2011, ВВР, 2012, № 36, ст.420
№ 4652-VI (4652-17) від 13.04.2012, ВВР, 2013, № 21, ст.208
№ 5406-VI (5406-17) від 02.10.2012, ВВР, 2013, № 41, ст.551
№ 5463-VI (5463-17) від 16.10.2012, ВВР, 2014, № 4, ст.61
№ 663-VII (663-18) від 24.10.2013, ВВР, 2014, № 22, ст.781
№ 1669-VII (1669-18) від 02.09.2014, ВВР, 2014, № 44, ст.2040
№ 1702-VII (1702-18) від 14.10.2014, ВВР, 2014, № 50-51, ст.2057
№ 652-VIII (652-19) від 17.07.2015, ВВР, 2015, № 42, ст.384
№ 675-VIII (675-19) від 03.09.2015, ВВР, 2015, № 45, ст.410
№ 1405-VIII (1405-19) від 02.06.2016, ВВР, 2016, № 28, ст.533
№ 1724-VIII (1724-19) від 03.11.2016, ВВР, 2016, № 52, ст.860
№ 2019-VIII (2019-19) від 13.04.2017, ВВР, 2017, № 27-28, ст.312
№ 2164-VIII (2164-19) від 05.10.2017, ВВР, 2017, № 44, ст.397
№ 2210-VIII (2210-19) від 16.11.2017, ВВР, 2018, № 6-7, ст.38
№ 2545-VIII (2545-19) від 18.09.2018, ВВР, 2018, № 44, ст.354

Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ I.
ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Визначення термінів

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

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

первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію;

фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства;

користувачі фінансової звітності (далі – користувачі) – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень;

міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – міжнародні стандарти) – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності;

витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);

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);

звіт про платежі на користь держави – документ, що містить узагальнену інформацію про діяльність суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях або заготівлю деревини, а також деталізовану інформацію про податки і збори, інші платежі, що були сплачені або належні до сплати на користь держави відповідно до закону. Звіт про платежі на користь держави подається суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, відповідно до Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях», а також підприємствами, що здійснюють заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес;

звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності;

власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств;

таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Інші терміни для цілей цього Закону використовуються у значеннях, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства, залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Стаття 2. Сфера дії Закону

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

2. Для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 350 тисяч євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро;
- середня кількість працівників – до 10 осіб.

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – до 50 осіб.

Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – до 250 осіб.

Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності

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

2. 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.

3. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Стаття 4. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах:

повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

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 виходячи з юридичної форми;

єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України. На вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту.

Розділ II.
ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

1. 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.

2. 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.

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та міжнародних стандартів фінансової звітності.

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності за угодою про розподіл продукції, у тому числі валюта, а також перелік, форми, зміст, звітний період, порядок складання та подання фінансових звітів за угодою про розподіл продукції, визначаються такою угодою відповідно до Закону України «Про угоди про розподіл продукції» (1039-14).

6. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Розділ III.
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

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

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

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

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог цього Закону 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.

Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входять не менше двох осіб. Положення цього абзацу не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

5. 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 реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

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

– затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

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

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

6. 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.

7. *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 та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (1702-18), 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.

Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності.

Інші вимоги до головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес, можуть бути визначені законом.

8. Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання 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, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

9. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Стаття 9. Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку

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

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити:

– 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.

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

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця.

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог цього Закону, не залежать від факту відображення її в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

4. 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.

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

6. 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.

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

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

9. Копії первинних документів та 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.

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Розділ IV. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством.

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

2. Порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави до органів державної влади, крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, визначаються Кабінетом Міністрів України, для банків - Національним банком України.

Порядок та строки подання суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, звіту про платежі на користь держави устанавлюються відповідно до Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях».

3. Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

4. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків та суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у

видобувних галузях), фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Склад та форми звіту про платежі на користь держави для суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, установлюються відповідно до Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях».

5. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та звіту про управління банків установлюються Національним банком України.

6. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

7. Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

Стаття 12. Консолідована фінансова звітність

1. Підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – до 50 осіб.

2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.

3. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

4. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів.

Стаття 121. Застосування міжнародних стандартів

1. Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

2. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, 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.

3. Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій цієї статті, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

4. Підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

5. Підприємства, зазначені у частині другій цієї статті, складають і подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному цим Законом, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

6. Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами.

Стаття 13. Звітний період

1. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Звітний період для складання фінансової звітності про виконання бюджетів визначається Бюджетним кодексом України.

2. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності

1. 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 фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією 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 та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

3. Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).

Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі).

Підприємства зобов'язані забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцезнаходженням цих підприємств.

4. Головні розпорядники бюджетних коштів оприлюднюють річну фінансову звітність, річну консолідовану фінансову звітність не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, шляхом розміщення на своїй веб-сторінці.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, оприлюднює річну консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, на своїй веб-сторінці.

5. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законом, публікує його протягом 45 днів після затвердження.

6. Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та уточнену консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин. Подання та оприлюднення уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності здійснюються у такому самому порядку, як і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, що уточнюються.

Стаття 15. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ V ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року.

Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними опісками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

2. Кабінету Міністрів України:

підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що впливають з цього Закону;

привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;

забезпечити розроблення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України

Л. Кучма

м. Київ, 16 липня 1999 року
№ 996-XIV

**ПЕРЕЛІК ТА СТРУКТУРА ПОЛОЖЕНЬ
(СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Номер і назва П(С)БО	Зміст і структура П(С)БО (розділи, додатки)
1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Склад та елементи фінансової звітності 3. Якісні характеристики фінансової звітності 4. Розкриття інформації у фінансовій звітності
НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Порядок складання консолідованої фінансової звітності 3. Розкриття інформації щодо консолідованої фінансової звітності
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках 3. Зміни в обліковій політиці 4. Події після дати балансу 5. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів 6. Додаток – Орієнтовний перелік подій після дати балансу
П(С)БО 7 «Основні засоби»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка основних засобів 3. Переоцінка основних засобів 4. Амортизація основних засобів 5. Зменшення корисності основних засобів 6. Вибуття основних засобів 7. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання і оцінка нематеріальних активів 3. Переоцінка нематеріальних активів 4. Амортизація нематеріальних активів 5. Зменшення корисності нематеріальних активів 6. Вибуття нематеріальних активів 7. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів
П(С)БО 9 «Запаси»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та первісна оцінка запасів 3. Оцінка вибуття запасів 4. Оцінка запасів на дату балансу 5. Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності 6. Додаток – Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка дебіторської заборгованості 3. Розкриття інформації про дебіторську заборгованість у примітках до фінансової звітності 4. Додаток – Приклад визначення величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка зобов'язання 3. Розкриття інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Первісна оцінка фінансових інвестицій 3. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу 4. Облік фінансових інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства 5. Облік фінансових інвестицій для провадження спільної діяльності 6. Додаток 1 – Приклади визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка 7. Додаток – Приклад обліку інвестицій за методом участі в капіталі
П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Класифікація фінансових інструментів 3. Визнання фінансових інструментів

1	2
	4. Оцінка фінансових інструментів 5. Хеджування 6. Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 14 «Оренда»	1. Загальні положення 2. Облік оренди в орендаря 3. Облік оренди в орендодавця 4. Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду 5. Розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності 6. Додаток – Приклади визначення орендарем суми фінансових витрат та її розподілу між відповідними звітними періодами 7. Додаток – Приклад визначення орендодавцем суми фінансового доходу та її розподілу між відповідними звітними періодами
П(С)БО 15 «Дохід»	1. Загальні положення 2. Визнання та класифікація доходу 3. Оцінка доходу 4. Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 16 «Витрати»	1. Загальні положення 2. Визнання витрат 3. Склад витрат 4. Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності 5. Додаток – Розрахунок розподілу загальноновиробничих витрат 6. Додаток – Розрахунок витрат від участі в капіталі 7. Додаток – Розрахунок суми витрат від надзвичайних подій для відображення в звіті про фінансові результати
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	1. Загальні положення 2. Визнання витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток 3. Оцінка активів та зобов'язань з податку на прибуток 4. Відображення активів та зобов'язань з податку на прибуток у фінансовій звітності 5. Розкриття інформації про податок на прибуток у примітках до фінансової звітності 6. Додаток – Приклади відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства тимчасових різниць
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	1. Загальні положення 2. Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту 3. Оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом 4. Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у примітках до фінансової звітності 5. Приклад відображення доходів, витрат і розрахунків за будівельним контрактом
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	1. Загальні положення 2. Облік придбання 3. Облік злиття підприємств 4. Розкриття інформації про об'єднання підприємств 5. Додаток – Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	1. Загальні положення 2. Операції в іноземній валюті 3. Фінансова звітність в іноземних валютах 4. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	1. Загальні положення 2. Коригування показників балансу 3. Коригування показників звіту про фінансові результати 4. Коригування показників звіту про рух грошових коштів 5. Коригування показників звіту про власний капітал 6. Консолідація скоригованих фінансових звітів 7. Розкриття інформації в примітках до фінансової звітності 8. Додаток – Приклад коригування фінансової звітності

1	2
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Операції пов'язаних сторін 3. Розкриття інформації
П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію 3. Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію 4. Перерахунок чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію 5. Розкриття інформації про чистий прибуток на одну просту акцію 6. Додаток – Приклад розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу (шт.) 7. Додаток – Приклад розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію 8. Додаток – Порядок включення розбавляючих потенційних простих акцій до розрахунку середньорічної кількості акцій і чистого прибутку на одну акцію в результаті конвертації фінансових інструментів
НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Фінансова звітність малого підприємства 3. Фінансова звітність мікропідприємства 4. Додаток – Фінансовий звіт малого підприємства 5. Додаток – Фінансовий звіт мікропідприємства
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Поточні виплати працівникам 3. Виплати при звільненні 4. Виплати по закінченні трудової діяльності 5. Інші виплати працівникам 6. Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка діяльності, що припиняється 3. Розкриття інформації про діяльність, що припиняється, у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка зменшення корисності активу 3. Відновлення корисності активу 4. Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки 5. Розкриття інформації про зменшення і відновлення корисності активів у примітках до фінансової звітності 6. Додаток – Приклад визначення суми очікуваного відшкодування активу та втрат від зменшення його корисності 7. Додаток – Приклад визначення суми вигод від відновлення корисності активу
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визначення звітних сегментів 3. Визначення доходів і витрат звітних сегментів 4. Визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами 5. Додаток – Додаток до річної фінансової звітності 6. Додаток – Приклади визначення господарських сегментів підприємства
П(С)БО 30 «Біологічні активи»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка біологічних активів 3. Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності 4. Розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності 5. Додаток – Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Капіталізація фінансових витрат 3. Розкриття інформації про фінансові витрати в примітках до фінансової звітності 4. Додаток – Приклади кваліфікаційних та некваліфікаційних активів 5. Додаток – Приклади визначення суми фінансових витрат, що підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу

1	2
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості 3. Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості 4. Вибуття інвестиційної нерухомості 5. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Склад витрат на розвідку запасів корисних копалин 3. Визнання активів з розвідки запасів корисних копалин 4. Розкриття інформації про розвідку запасів корисних копалин у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальні положення 2. Визнання та оцінка операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій 3. Розкриття інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у примітках до фінансової звітності

**Міжнародний стандарт фінансової звітності МСФЗ 1
ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Мета

1. Мета цього МСФЗ – забезпечити, щоб *перша фінансова звітність* суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, та його проміжна фінансова звітність за частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю, містили високоякісну інформацію, яка:

- а) є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах;
- б) забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за *Міжнародними стандартами фінансової звітності* (МСФЗ); та
- в) витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів.

Сфера застосування

2. Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ:

- а) у своїй першій фінансовій звітності, складеній за МСФЗ; та
- б) у кожному проміжному фінансовому звіті (якщо такий звіт складається), який він подає згідно з МСБО 34 «*Проміжна фінансова звітність*» за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ.

3. Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, є першою річною фінансовою звітністю, у якій суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і при цьому чітко та беззастережно стверджує в цій фінансовій звітності відповідність МСФЗ. Фінансова звітність за МСФЗ є першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, складеною за МСФЗ, якщо, наприклад, суб'єкт господарювання:

- а) подавав свою останню попередню фінансову звітність:
 - I) згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах;
 - II) відповідно до МСФЗ в усіх аспектах, за винятком того, що фінансова звітність не містила чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ;
 - III) які містять чітке твердження про відповідність деяким, але не всім МСФЗ;
 - IV) згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ, але з використанням окремих МСФЗ для обліку статей, щодо яких немає національних вимог, або
 - V) згідно з національними вимогами з узгодженням деяких сум із сумами, визначеними за МСФЗ;

б) складав фінансову звітність за МСФЗ лише для внутрішнього користування без оприлюднення їх змісту власникам суб'єкта господарювання або будь-яким іншим зовнішнім користувачам;

в) складав пакет звітності за МСФЗ для цілей консолідації без складання повного комплексу фінансової звітності, як визначено в МСБО 1 «*Подання фінансової звітності*» (переглянутому в 2007 р.), або

г) не подавав фінансової звітності за попередні періоди.

4. Цей МСФЗ застосовується, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує МСФЗ. Він не застосовується, коли, наприклад, суб'єкт господарювання:

а) припиняє подання фінансової звітності згідно з національними вимогами, якщо раніше він подавав також інший комплект фінансової звітності, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;

б) подавав фінансову звітність у попередньому році згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;

або

в) подавав фінансову звітність у попередньому році, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку в своєму аудиторському висновку про цю фінансову звітність.

5. Цей МСФЗ не застосовується до змін в облікових політиках, зроблених суб'єктом господарювання, який уже застосовує МСФЗ. Такі зміни є предметом:

а) вимог щодо змін в облікових політиках, викладених у МСБО 8 «*Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*»;

б) конкретних вимог перехідного періоду в інших МСФЗ.

Визнання та оцінка**Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду**

6. Суб'єкт господарювання має скласти та подати *звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду на дату переходу на МСФЗ*. Це відправна точка для підготовки фінансової звітності у відповідності до МСФЗ.

Облікові політики

7. Суб'єкт господарювання має використовувати такі самі облікові політики для підготовки звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду та щодо усіх періодів, відображених у його першій фінансовій звітності за МСФЗ. Якщо в параграфах 13-19 та Додатках Б-Г не визначено інше, ці облікові політики мають відповідати усім МСФЗ, що є чинними станом на кінець його *першого* звітного періоду за МСФЗ.

8. Суб'єкт господарювання не повинен застосовувати різні версії МСФЗ, які були чинними в попередніх періодах. Суб'єкт господарювання може застосовувати новий МСФЗ, який поки що не є обов'язковим, якщо дозволяється дострокове застосування.

Приклад. Послідовне застосування останньої версії МСФЗ

ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

Кінцем першого звітного періоду, щодо якого суб'єкт господарювання А складає звітність за МСФЗ, є 31 грудня 20X5 року. Суб'єкт господарювання А вирішує подати порівняльну інформацію в цій фінансовій звітності лише за один рік (див. параграф 21). Тому датою переходу на МСФЗ є початок робочого дня (роботи) 1 січня 20X4 року (або, що теж саме, кінець робочого дня (закінчення роботи) 31 грудня 20X3 року). Суб'єкт господарювання А подавав фінансову звітність згідно із своїми попередніми ЗПБО до 31 грудня щороку, включаючи 31 грудня 20X4 року.

ЗАСТОСУВАННЯ ВИМОГ

Суб'єкт господарювання А повинен застосовувати МСФЗ, які є чинними для періодів, що закінчуються 31 грудня 20X5 року, при:

- а) складанні і поданні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на 1 січня 20X4 року; та
- б) складанні і поданні свого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X5 року (включаючи порівняльні суми за 20X4 рік), звіту про сукупні доходи, звіту про зміни у власному капіталі і звіту про рух грошових коштів за рік до 31 грудня 20X5 року (включаючи порівняльні суми за 20X4 рік) та розкриття інформації (включаючи порівняльну інформацію за 20X4 рік).

Якщо новий МСФЗ поки що не є обов'язковим, але дозволяє дострокове застосування, суб'єкт господарювання А може (але не зобов'язаний) застосовувати цей МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності, складеній за МСФЗ.

9. Положення перехідного періоду в інших МСФЗ застосовуються до змін в облікових політиках, зроблених суб'єктом господарювання, який уже використовує МСФЗ; вони не застосовуються до переходу на МСФЗ *суб'єкта господарювання, який уперше застосовує МСФЗ*, якщо в Додатках Б-Г не визначено інше.

10. Якщо в параграфах 13-19 та Додатках Б-Г не визначено інше, суб'єкт господарювання у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду:

- а) визнає всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагають МСФЗ;
- б) не визнає статті активів або зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання;
- в) перекласифіковує статті, які він визнавав згідно з попередніми ЗПБО як один вид активу, зобов'язання або компонента капіталу, але які згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов'язання чи компонента капіталу;
- г) застосовує МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань.

11. Облікові політики, що їх суб'єкт господарювання використовує у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, можуть відрізнятися від тих політик, які він використовував на цю саму дату, застосовуючи попередні ЗПБО. Як наслідок, коригування виникають унаслідок подій та операцій, що відбувались до дати переходу на МСФЗ. Отже, суб'єкт господарювання визнає ці коригування безпосередньо в нерозподіленому прибутку (або, якщо доречно, в іншій категорії власного капіталу) на дату переходу на МСФЗ.

12. Цей МСФЗ установлює дві категорії винятків з принципу відповідності звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання на початок періоду кожному МСФЗ:

а) параграфи 14-17 та Додаток Б забороняють ретроспективне застосування деяких аспектів інших МСФЗ;

б) Додатки В-Г надають звільнення від деяких вимог інших МСФЗ.

Винятки з ретроспективного застосування інших МСФЗ

13. Цей МСФЗ забороняє ретроспективне застосування деяких аспектів інших МСФЗ. Ці винятки наведено в параграфах 14-17 та Додатку Б.

Попередні оцінки

14. Попередні оцінки суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ на дату переходу на МСФЗ повинні узгоджуватися з попередніми оцінками, зробленими на цю саму дату за попередніми ЗПБО (після коригувань для відображення будь-якої різниці в облікових політиках), якщо немає об'єктивного свідчення, що ці попередні оцінки були помилкові.

15. Суб'єкт господарювання може отримати інформацію після дати переходу на МСФЗ щодо попередніх оцінок, зроблених ним за попередніми ЗПБО. Відповідно до параграфу 14, суб'єкт господарювання розглядає отримання такої інформації таким самим чином, як і події, які не коригують після звітного періоду, відповідно до МСБО 10 «Події після звітного періоду». Припустимо, наприклад, що дата переходу суб'єкта господарювання на МСФЗ – 1 січня 20X4 р., а нова інформація від 15 липня 20X4 р. вимагає перегляду попередньої оцінки, зробленої за попередніми ЗПБО на 31 грудня 20X3 р. Суб'єкт господарювання не

відображає цю нову інформацію в своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (за винятком випадків, коли потрібне коригування попередніх оцінок на будь-які різниці в облікових політиках або якщо є об'єктивне свідчення того, що попередні оцінки були помилковими). Натомість, суб'єкт господарювання відображає цю нову інформацію у прибутку чи збитку (або, якщо доцільно, в іншому сукупному прибутку) за рік, що закінчився 31 грудня 20X4 р.

16. Суб'єктові господарювання може бути необхідним зробити попередні оцінки відповідно до МСФЗ на дату переходу на МСФЗ, які не вимагалися на цю дату за попередніми ЗПБО. Для досягнення послідовності з МСБО 10, ці попередні оцінки відповідно до МСФЗ відображають умови, що існували на дату переходу на МСФЗ. Зокрема, попередні оцінки на дату переходу на МСФЗ ринкових цін, ставок відсотку або валютних курсів відображають ринкові умови на цю дату.

17. Параграфи 14–16 застосовуються до звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду. Вони також застосовуються до порівняльного періоду, представленого у першій фінансовій звітності суб'єкта господарювання згідно з МСФЗ, і в цьому випадку посилання на дату переходу на МСФЗ замінюються посиланнями на дату кінця порівняльного періоду.

Звільнення від вимог інших МСФЗ

18. Суб'єкт господарювання може скористатися одним або кількома звільненнями, що містяться в Додатках В–Г. Суб'єкт господарювання не може застосовувати ці звільнення за принципом аналогії до інших статей.

19. Деякі звільнення в Додатках В–Г стосуються *справедливої вартості*. Визначаючи справедливую вартість відповідно з цим МСФЗ, суб'єкт господарювання застосовує визначення справедливої вартості, що наведено в Додатку А, та будь-яке більш конкретне керівництво, що міститься в інших МСФЗ, щодо визначення справедливої вартості активу чи зобов'язання. Ця справедлива вартість відображає умови, що існували на дату, на яку відбувається визначення справедливої вартості.

Подання та розкриття

20. Цей МСФЗ не звільняє від вимог щодо подання та розкриття інформації в інших МСФЗ.

Порівняльна інформація

21. Для відповідності МСБО 1 «Подання фінансової звітності» перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ має містити принаймні три звіти про фінансовий стан, два звіти про сукупні доходи, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію.

Порівняльна інформація не за МСФЗ та підсумки минулих періодів

22. Деякі суб'єкти господарювання подають підсумки вибіркового даних щодо минулих періодів, що передували першому періоду, за який вони подають повну порівняльну інформацію за МСФЗ. Цей МСФЗ не вимагає від цих підсумків відповідності вимогам МСФЗ щодо визнання та оцінки. Крім того, деякі суб'єкти господарювання подають порівняльну інформацію за попередніми ЗПБО, а також порівняльну інформацію, що її вимагає МСБО 1. У будь-якій фінансовій звітності, що містить підсумки минулих періодів або порівняльну інформацію за попередніми ЗПБО, суб'єкт господарювання:

а) чітко визначає інформацію, надану за попередніми ЗПБО як таку, що підготовлена не за МСФЗ;

б) розкриває характер основних коригувань, які зробили б звіт таким, що відповідає вимогам МСФЗ.

Суб'єктові господарювання не треба визначати кількісну оцінку цих коригувань.

Пояснення щодо переходу на МСФЗ

23. Суб'єкт господарювання пояснює, як перехід з попередніх ЗПБО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності.

Узгодження

24. Для відповідності вимогам параграфу 23 перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, має включати:

а) узгодження його власного капіталу у звітності за попередніми ЗПБО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме:

I) дати переходу на МСФЗ, та

II) дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостанніших річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання за попередніми ЗПБО;

б) узгодження загального сукупного прибутку за МСФЗ за найпізніший період у найостанніших річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний прибуток за попередніми ЗПБО за той самий період або, якщо суб'єкт господарювання не відображає в звітності таку загальну суму, прибуток або збиток за попередніми ЗПБО;

в) якщо суб'єкт господарювання вперше визнав або сторнував будь-які збитки від зменшення корисності при складанні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, розкриття інформації, що вимагалось б МСБО 36 «Зменшення корисності активів», у разі визнання суб'єктом господарювання цих збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ..

25. Узгодження, що їх вимагає параграф 24а) і б), мають надавати досить детальну інформацію для того, щоб користувачі мали змогу зрозуміти суттєві коригування в звіті про фінансовий стан і звіті про сукупні

доходи. Якщо суб'єкт господарювання подав звіт про рух грошових коштів за попередніми ЗПБО, він також пояснює суттєві коригування до цього звіту про рух грошових коштів.

26. Якщо суб'єктові господарювання стає відомо про помилки, зроблені за попередніми ЗПБО, узгодження, що їх вимагає параграф 24а) і б), розрізняють виправлення цих помилок і зміни в облікових політиках.

27. МСБО 8 не застосовується до змін в облікових політиках, які вносить суб'єкт господарювання, коли він вперше застосовує МСФЗ, або до змін в облікових політиках, здійснених до того, як він вперше подає свою фінансову звітність, складену за МСФЗ. Таким чином, вимоги МСБО 8 до змін в облікових політиках не застосовуються до першої фінансової звітності суб'єкта господарювання, складеної за МСФЗ.

27А. Якщо протягом періоду, який охоплюють першу фінансову звітність суб'єкта господарювання, складену за МСФЗ, він змінює свої облікові політики або застосування звільнень, що надаються цим МСФЗ, він має пояснити зміни між своєю першою проміжною фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, та своєю першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, відповідно до параграфа 23, та поновити узгодження, що вимагаються в параграфах 24(а) та (б).

28. Якщо суб'єкт господарювання не подавав фінансову звітність за попередні періоди, його перша фінансова звітність за МСФЗ має розкривати цей факт.

Призначення фінансових активів та фінансових зобов'язань

29. Суб'єктові господарювання дозволяється призначати попередньо визнаний фінансовий актив як фінансовий актив, оцінений за справедливою вартістю, з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку згідно з параграфом Г19А. Суб'єкт господарювання має розкрити інформацію про справедливу вартість призначених таким чином фінансових активів на дату призначення, а також їх класифікацію та балансову вартість у попередній фінансовій звітності.

29А. Суб'єктові господарювання дозволяється призначати попередньо визнане фінансове зобов'язання як фінансове зобов'язання за справедливою вартістю, з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку згідно з параграфом Г19. Суб'єкт господарювання має розкрити інформацію про справедливу вартість призначених таким чином фінансових зобов'язань на дату призначення, а також їх класифікацію та балансову вартість у попередній фінансовій звітності.

Використання справедливої вартості як доцільної собівартості

30. Якщо суб'єкт господарювання використовує справедливу вартість у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду як *доцільну собівартість* об'єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріального активу (див. параграфи Г5 і Г7), то перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складені за МСФЗ, по кожній статті у звіті про фінансовий стан, складений за МСФЗ на початок періоду, мають розкривати:

а) суму цих справедливих вартостей; та

б) суму коригувань балансових вартостей, відображених у звітності за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості для інвестицій в дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства

31. Так само, якщо суб'єкт господарювання використовує доцільну собівартість в своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду для обліку інвестиції в дочірнє, спільно контрольоване або асоційоване підприємство в його окремій фінансовій звітності (див. параграф Г15), перша окрема фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ розкривають:

а) сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є балансовою вартістю за попередніми ЗПБО;

б) сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є їхньою справедливою вартістю; та

в) сукупне коригування балансової вартості, відображеної у звітності за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості для нафтогазових активів

31А. Якщо суб'єкт господарювання використовує звільнення в параграфі Г8А(б) для нафтогазових активів, то він розкриває цей факт і базу, що використовувалась для розподілення їх балансові вартості, визначену за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості для операцій, ставка за якими підлягає регулюванню

31Б. Якщо суб'єкт господарювання використовує звільнення в параграфі Г8Б для операцій, ставка за якими підлягає регулюванню, то він розкриває цей факт і базу, на якій були визначені балансові вартості за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості після гіперінфляції

31В. Якщо суб'єкт господарювання через сильну гіперінфляцію (див. параграфи Г26–Г30) вирішує оцінювати активи і зобов'язання за справедливою вартістю і використовувати цю справедливу вартість як доцільну собівартість у своєму звіті про фінансовий стан, складеному за МСФЗ на початок періоду, то перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, мають розкривати пояснення того, як і чому суб'єкт господарювання використовував, а потім припинив використовувати функціональну валюту, яка має обидві такі характеристики:

а) відсутній достовірний загальний індекс цін для всіх суб'єктів господарювання з операціями і залишками у такій валюті.

б) відсутнє конвертування цієї валюти на відносно стабільну іноземну валюту.

Проміжна фінансова звітність

32. З метою виконання вимог, наведених у параграфі 23, суб'єкт господарювання, який подає проміжну фінансову звітність відповідно до МСБО 34 за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, на додаток до вимог МСБО 34, має виконувати наступне:

а) якщо суб'єкт господарювання подав проміжну фінансову звітність, у якій розкривається порівнювана інформація за проміжний період, який безпосередньо передує фінансовому року, то кожна така проміжна фінансова звітність має включати узгодження:

I) його власного капіталу за попередніми ЗПБО на кінець цього порівнювального проміжного періоду з сумою його власного капіталу за МСФЗ на цю дату;

II) його загального сукупного прибутку за МСФЗ за цей порівнювальний період (суми, яка припадає на цей порівнювальний період, та кумулятивно з початку року до звітної дати). Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний прибуток за попередніми ЗПБО за той самий період або, якщо суб'єкт господарювання не відображає в звітності таку загальну суму, прибуток або збиток за попередніми ЗПБО;

б) крім узгоджень, що їх вимагає параграф а), згідно з МСБО 34 перша проміжна фінансова звітність суб'єкта господарювання за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, включає узгодження, описані в параграфі 24а) і б) (доповнені детальною інформацією, що її вимагають параграфи 25 і 26) або перехресне посилання на інший опублікований документ, який включає ці узгодження;

в) якщо суб'єкт господарювання змінює свої облікові політики або застосування звільнень, що надаються цим МСФЗ, то він пояснює ці зміни у кожній такій проміжній фінансовій звітності відповідно до параграфа 23 і поновлює узгодження, що вимагаються в а) і б).

33. МСБО 34 вимагає розкриття мінімуму інформації, виходячи з припущення, що користувачі проміжної фінансової звітності також мають доступ до найостаннішої річної фінансової звітності. Проте МСБО 34 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати також і «будь-які події або операції, що є суттєвими для розуміння поточного проміжного періоду». Отже, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, у своїй найостаннішій фінансовій звітності за попередніми ЗПБО не розкривав інформацію, що є суттєвою для розуміння поточного проміжного періоду, то його проміжна фінансова звітність має розкривати цю інформацію або містити посилання на інший опублікований документ, який містить цю інформацію.

Дата набрання чинності

34. Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, якщо його перша фінансова звітність за МСФЗ охоплюють період, що починається 1 липня 2009 року або після цієї дати. Застосування до цієї дати дозволяється.

35. Суб'єкт господарювання застосовує зміни в параграфах Г1й) та Г23 до річних періодів, які починаються 1 липня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 23 «Витрати на позики» (переглянутий в 2007 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни теж слід застосовувати до цього періоду.

36. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» (переглянутий в 2008 р.) змінив параграфи 19, В1 та В4 д) та е). Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.

37. МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (змінений в 2008 р.) змінив параграфи Б1 та Б7. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений в 2008 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.

38. Унаслідок видання в травні 2008 р. «Собівартості інвестиції в дочірнє, спільно контрольоване або асоційоване підприємство» (Зміни до МСФЗ 1 та МСБО 27), додано параграфи 31, Г1 е), Г14 та Г15. Суб'єкт господарювання застосовує ці параграфи для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці параграфи до періоду раніше цієї дати, він розкриває цей факт.

39. Параграф Б7 змінено внаслідок «Удосконалень до МСФЗ», виданих у травні 2008 року. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.

39А. «Додаткові звільнення для суб'єктів господарювання, які вперше застосували МСФЗ» (Зміни до МСФЗ 1), видані у липні 2009 р., додали параграфи 31А, Г8А, Г9А та Г21А і змінили параграф Г1(в), (г) та (і). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2010 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

39Б. [Вилучено]

39В. КТМФЗ 19 «Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу» додав параграф Г25. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує КТМФЗ 19.

39Г. «Обмежені звільнення від порівняльного розкриття інформації за МСФЗ 7 для суб'єктів господарювання, які вперше застосували МСФЗ» (Зміна до МСФЗ 1), видані в січні 2010 р., додали параграф Г3. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються 1 липня 2010 р. або пізніше.

Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

39Г. «Удосконалення МСФЗ», видані у травні 2010 р., додали параграфи 27А, 31Б та Г8Б і змінили параграфи 27, 32, Г1(в) і Г8. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Суб'єктам господарювання, які застосовують МСФЗ у періоди до дати набрання чинності МСФЗ 1 або застосовували МСФЗ 1 у попередній період, дозволяється застосувати зміну до параграфа Г8 ретроспективно у першому річному періоді після того, як зміна набрала чинності. Суб'єкт господарювання, що застосовує параграф Г8 ретроспективно, розкриває цей факт.

39Д. «Передача фінансових активів: розкриття інформації» (Зміна до МСФЗ 7), видана у жовтні 2010 р., додала параграф Е4. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються 1 липня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

39Е. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», виданий у жовтні 2010 р., змінив параграфи 29, Б1–Б5, Г1(з), Г14, Г15, Г19 і Г20, додав параграфи 29А, Б8, Б9, Г19А–Г19 Д, Е1 і Е2 і вилучив параграф 39Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9, виданий у жовтні 2010 р.

39Є. Сильна гіперінфляція та виключення фіксованих дат для суб'єктів господарювання, які вперше застосували МСФЗ (зміни до МСФЗ 1), виданий у грудні 2010 р., змінив параграфи Б2, Г1 та Г20 та додав параграфи 31В та Г36–Г30.

Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється.

Вилучення МСФЗ 1 (виданого в 2003 р.)

40. Цей МСФЗ замінює МСФЗ 1 (виданий в 2003 р. та змінений у травні 2008 р.).

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ЗАПОВНЕННЯ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

І. Загальні положення

1.1. Ці Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності).

1.2. У цих Методичних рекомендаціях розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан) (далі – баланс), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (далі – звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал.

Форма і склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868.

1.3. Терміни, що використовуються у цих Методичних рекомендаціях, використовуються у значеннях, наведених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

1.4. При складанні фінансових звітів підприємства можуть визначити склад статей, за якими розкривається інформація, а саме можуть не наводити статей, які передбачені у формах фінансової звітності, затверджених національними положеннями (стандартами), у разі якщо за ними відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також включати до фінансових звітів додаткові статті у порядку, визначеному Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

II. Зміст статей балансу

2.1. Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

2.2. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

2.3. Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

2.4. Витрати на придбання та створення активу, який не може бути відображений в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду.

2.5. Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

2.6. Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

2.7. У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 750/4043 (зі змінами). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.

2.8. У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).

2.9. У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства

фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509 (зі змінами), а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління. У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

2.10. У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року № 779, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за № 823/14090 (зі змінами). У цій статті наводиться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, визначена на дату балансу. У разі якщо відповідно до зазначеного положення (стандарту) бухгалтерського обліку інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю, у цій статті наводиться її залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу, при цьому у додаткових статтях окремо наводяться первісна вартість інвестиційної нерухомості та сума зносу (у дужках).

2.11. У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05 грудня 2005 року за № 1456/11736 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 30). У цій статті наводиться справедлива вартість довгострокових біологічних активів. У разі якщо відповідно до Положення (стандарту) 30 довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, у цій статті наводиться їх залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу, при цьому у додаткових статтях окремо наводяться їх первісна вартість та сума накопиченої амортизації (у дужках).

2.12. У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку обліковуються методом участі в капіталі.

2.13. У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

2.14. У статті «Відстрочені податкові активи» відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за № 47/5238 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 17).

2.15. У додатковій статті «Гудвіл» відображається сума перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 року № 163, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 липня 1999 року за № 499/3792 (зі змінами). Інформація щодо вартості гудвілу включається до підсумку балансу.

2.16. У додатковій статті «Відстрочені аквізиційні витрати» страховиками відображається сума аквізиційних витрат страховика, що мали місце протягом поточного та/або попередніх звітних періодів, але які належать до наступних звітних періодів та визнаються у витратах одночасно з визнанням відповідної заробленої премії протягом строку дії страхового договору (контракту). Сума відстрочених аквізиційних витрат включається до підсумку балансу.

2.17. У додатковій статті «Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах» страховиками відображаються кошти у централізованих страхових резервних фондах, зокрема, які перебувають в управлінні Моторно-транспортного страхового бюро України, але які належать страховикам. Інформація про залишки коштів у централізованих страхових резервних фондах включається до підсумку балансу.

2.18. У статті «Інші необоротні активи» наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи».

2.19. У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 9), зокрема, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

У разі відповідності ознакам суттєвості може бути окремо наведена у додаткових статтях інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів. До підсумку балансу

включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми.

2.20. У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

2.21. У додатковій статті «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

2.22. У додатковій статті «Готова продукція» відображаються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, відображаються у складі незавершеного виробництва.

2.23. У додатковій статті «Товари» відображається без суми торгових націнок вартість залишків товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу.

2.24. У статті «Поточні біологічні активи» відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться згідно з Положенням (стандартом) 30.

2.25. У додатковій статті «Депозити перестрахування» страховиками наводиться сума за угодами перестрахування, які характеризуються передачею незначного страхового ризику або відсутністю передачі страхового ризику і використовуються переважно як засіб оптимізації грошових потоків у короткостроковій та середньостроковій перспективі. Сума за угодами перестрахування включається до підсумку балансу.

2.26. У додатковій статті «Векселі одержані» відображається заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.27. У статті «Дебіторська заборгованість за продукцію товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто).

2.28. У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

2.29. У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Окремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток.

2.30. У додатковій статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів» відображається сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо. Інформація щодо суми зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.31. У додатковій статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків» відображається заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо вказаної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.32. У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

2.33. Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року № 237, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за № 725/4018 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 10).

2.34. У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів), а також сума довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

2.35. У статті «Гроші та їх еквіваленти» відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валюті. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи.

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

еквівалентів, інформація про готівку і гроші на рахунках в банку наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми.

2.36. У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

2.37. У додатковій статті «Частка перестраховика у страхових резервах» страховики наводять визначену та оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах кожного виду відповідно до вимог чинного законодавства. До підсумку балансу включається загальна сума частки перестраховувальника у страхових резервах.

2.38. У статті «Інші оборотні активи» відображаються суми оборотних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Оборотні активи».

2.39. 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 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за № 1054/8375 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 27).

2.40. У статті «Зареєстрований капітал» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства.

2.41. У статті «Капітал у дооцінках» наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.

2.42. У статті «Додатковий капітал» відображається емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість), вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та інші складові додаткового капіталу.

У разі якщо інформація про розмір емісійного доходу та накопичених курсових різниць відповідає ознакам суттєвості, вона розкривається у додаткових статтях «Емісійний дохід» та «Накопичені курсові різниці». До підсумку балансу включається загальна сума додаткового капіталу.

2.43. У статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

2.44. У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

2.45. У статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

2.46. У статті «Вилучений капітал» господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

2.47. У додатковій статті «Інші резерви» страховиками наводяться інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу. Сума інших резервів включається до підсумку балансу.

2.48. У статті «Відстрочені податкові зобов'язання» наводиться сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) 17.

2.49. У додатковій статті «Пенсійні зобов'язання» наводиться сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності. Сума пенсійних зобов'язань включається до підсумку балансу.

2.50. У статті «Довгострокові кредити банків» наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

2.51. У статті «Інші довгострокові зобов'язання» наводиться 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.

2.52. У статті «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». До підсумку балансу включається загальна сума довгострокових забезпечень.

2.53. У статті «Цільове фінансування» наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств.

2.54. У додатковій статті «Благодійна допомога» наводиться залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільняються від оподаткування податком на додану вартість. Інформація щодо суми благодійної допомоги наводиться у додатковій статті в межах суми цільового фінансування. До підсумку балансу включається загальна сума цільового фінансування.

2.55. У додатковій статті «Страхові резерви» страховики наводять суму резерву незароблених премій, резерву збитків або резерву належних виплат, резерву довгострокових зобов'язань та інших страхових резервів. До підсумку балансу включається загальна сума страхових резервів.

2.56. У додатковій статті «Інвестиційні контракти» страховики наводять суму за контрактами, які створюють фінансові активи чи фінансові зобов'язання і мають юридичну форму договору страхування, але які не передбачають передачу страховику значного страхового ризику, отже, не відповідають визначенню страхового контракту. Сума за інвестиційними контрактами включається до підсумку балансу.

2.57. У додатковій статті «Призовий фонд» підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення. Сума призового фонду включається до підсумку балансу.

2.58. У додатковій статті «Резерв на виплату джек-поту» підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї. Інформація щодо зазначеної суми включається до підсумку балансу.

2.59. У статті «Короткострокові кредити банків» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами.

2.60. У додатковій статті «Векселі видані» відображається сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.61. У статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

2.62. У статті «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті).

2.63. У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства). У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

2.64. У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

2.65. У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

2.66. У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами» відображається сума авансів, одержаних від інших осіб. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.67. У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками» відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і капіталу. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.68. У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.69. У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю» страховики відображають суму кредиторської заборгованості за страховими виплатами, страховими преміями, отриманими авансами, суму кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками і премій до сплати перестраховикам, іншу кредиторську заборгованість за страховою діяльністю. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

2.70. У статті «Поточні забезпечення» наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено.

2.71. У статті «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

2.72. У додатковій статті «Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків» страховики наводять неамортизований залишок комісійних винагород, отримуваних від перестраховиків, які були віднесені на майбутні періоди для їх відповідності преміям, переданим у перестраховання. Інформація щодо відстрочених комісійних доходів від перестраховиків включається до підсумку балансу.

2.73. У статті «Інші поточні зобов'язання» наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення».

2.74. У розділі IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття» відображаються зобов'язання, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.

2.75. У додатковому розділі V «Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду» недержавні пенсійні фонди наводять різницю між вартістю активів пенсійного фонду на звітну дату та сумою зобов'язань пенсійного фонду, що підлягають виконанню на звітну дату. Інформація щодо зазначеної вартості активів включається до підсумку балансу.

III. Зміст статей звіту про фінансові результати

3.1. 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.

3.2. У звіті про фінансові результати наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

3.3. У статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань.

3.4. У додатковій статті «Чисті зароблені страхові премії» страховики наводять суму страхових премій (платежів, внесків) за договорами страхування та за договорами перестрахування з перестраховальниками протягом звітного періоду, яка включає частки страхових премій (платежів, внесків), належних страховику, зменшену на суму резерву незароблених премій на початок звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) і збільшену на суму резерву незароблених премій на кінець звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) та зменшену на загальну суму страхових премій (платежів, внесків), повернутих страхувальникам та перестраховальникам протягом звітного періоду. Загальна сума чистих зароблених страхових премій враховується при розрахунку валового прибутку (збитку).

3.5. У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) 9, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (зі змінами), Положенням (стандартом) 30. У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї.

3.6. У додатковій статті «Чисті понесені збитки за страховими виплатами» страховики відображають різницю між загальною сумою збитків за страховими виплатами та сумою відшкодування, що належить до отримання (отриманою) від перестраховика цих збитків. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку валового прибутку (збитку).

3.7. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

3.8. У додатковій статті «Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань» страховики відображають дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) резервів довгострокових зобов'язань і відповідної частки перестраховиків, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) операційної діяльності.

3.9. У додатковій статті «Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів» страховики наводять дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) інших страхових резервів, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств. Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) операційної діяльності.

3.10. У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо.

До цієї статті можуть наводитись додаткові статті:

«Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в якій відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю;

«Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», в якій відображається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

До розрахунків приймається загальна сума інших операційних доходів.

3.11. У статті «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

3.12. У статті «Витрати на збут» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

3.13. У статті «Інші операційні витрати» відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до Положення (стандарту) 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

До цієї статті можуть наводитись додаткові статті:

«Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в якій відображаються витрати від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю;

«Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», в якій відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

До розрахунків приймається загальна сума інших операційних витрат.

3.14. Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

3.15. У статті «Дохід від участі в капіталі» відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

3.16. У статті «Інші фінансові доходи» відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

3.17. У статті «Інші доходи» відображається 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.

До цієї статті окремо наводиться додаткова стаття «Дохід від благодійної допомоги», в якій наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість, що визнається у порядку, встановленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153 (зі змінами).

До розрахунків приймається загальна сума інших доходів.

3.18. У статті «Фінансові витрати» відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року № 415, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 травня 2006 року за № 610/12484 (зі змінами).

3.19. У статті «Втрати від участі в капіталі» відображається збиток, від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

3.20. У статті «Інші витрати» відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

3.21. У додатковій статті «Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті» наводиться сума прибутку (збитку) від впливу інфляції на монетарні статті, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2002 року № 147, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 березня 2002 року за № 269/6557 (зі змінами). Інформація за цією статтею враховується при розрахунку прибутку (збитку) до оподаткування.

3.22. Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

3.23. У статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

3.24. У статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування» відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.

3.25. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

3.26. У розділі II звіту про фінансові результати наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.

3.27. У статті «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

3.28. У статті «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» наводиться сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року № 559, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за № 1050/6241 (зі змінами).

3.29. У статті «Накопичені курсові різниці» наводиться сума курсових різниць, які відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 року № 193, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2000 року за № 515/4736 (зі змінами), відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

3.30. У статті «Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств» наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі.

3.31. У статті «Інший сукупний дохід» наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі.

3.32. Інший сукупний дохід до оподаткування визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

3.33. У статті «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом» наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом.

3.34. У статті «Інший сукупний дохід після оподаткування» наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток.

3.35. Сукупний дохід розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування.

3.36. У консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки.

3.37. У розділі III 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.

3.38. Розділ IV 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.

3.39. У статті «Середньорічна кількість простих акцій» наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.

3.40. У статті «Скоригована середньорічна кількість простих акцій» наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій.

3.41. У статті «Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

3.42. У статті «Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.

3.43. Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію та їх коригування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію»,

затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року № 344, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за № 647/5838 (зі змінами).

3.44. У статті «Дивіденди на одну просту акцію» відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

IV. Зміст статей звіту про рух грошових коштів

4.1. 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.

4.2. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

4.3. У звіті про рух грошових коштів розгорнуто наводяться суми надходжень та видатків грошових коштів підприємства, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

4.4. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми у звіті наводяться окремо у складі статей щодо відповідних видів діяльності.

4.5. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

4.6. У звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

4.6.1. У статті «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображаються грошові надходження від основної діяльності, тобто від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), платежів за оренду інвестиційної нерухомості з урахуванням відповідних вирахувань з доходу (податок на додану вартість, акцизний податок, інші вирахування з доходу).

4.6.2. У статті «Надходження від повернення податків і зборів» відображаються одержані з бюджету на рахунки підприємства в установах банків суми податків і зборів, окремо наводяться відшкодовані підприємству суми податкового кредиту з податку на додану вартість шляхом зарахування грошових коштів на рахунки в установах банків.

4.6.3. У статті «Надходження від цільового фінансування» відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб.

Окремо у додатковій статті «Надходження від отримання субсидій, дотацій» може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій.

4.6.4. У додатковій статті «Надходження авансів від покупців і замовників» відображається сума одержаної попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами від покупців і замовників під подальшу поставку продукції (товарів, робіт, послуг).

4.6.5. У додатковій статті «Надходження від повернення авансів» відображаються повернуті підприємству постачальниками і підрядниками суми попередньої оплати та попередньо наданих авансів грошовими коштами.

4.6.6. У додатковій статті «Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках» відображається сума одержаних підприємством відсотків (процентів) за залишками коштів на його поточних рахунках за договорами банківського рахунка.

4.6.7. У додатковій статті «Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)» відображаються одержані підприємством грошовими коштами економічні (фінансові) санкції за порушення законодавства та умов договорів.

4.6.8. У додатковій статті «Надходження від операційної оренди» відображаються суми грошових надходжень від операційної оренди, крім надходжень від оренди інвестиційної нерухомості.

4.6.9. У додатковій статті «Надходження від отримання роялті, авторських винагород» відображаються суми, отримані як винагорода за користування або за надання права за користування будь-яким авторським та суміжним правом.

4.6.10. У додатковій статті «Надходження від страхових премій» страховики відображають надходження грошей за страховими преміями.

4.6.11. У додатковій статті «Надходження фінансових установ від повернення позик» фінансові установи відображають повернення клієнтами, раніше наданих позик.

4.6.12. У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або не включені до попередніх статей звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації оборотних активів, надходження від діяльності обслуговуючих господарств тощо.

4.6.13. У статті «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)» відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги.

4.6.14. У статті «Витрачання на оплату праці» відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.

4.6.15. У статті «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи» відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

4.6.16. У статті «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів» відображається загальна сума сплачених до бюджету податків і зборів.

4.6.17. У додатковій статті «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток» відображається сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

4.6.18. У додатковій статті «Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість» відображається сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість.

4.6.19. У додатковій статті «Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів» відображаються суми сплачених інших податків і зборів (крім податку на додану вартість, податку на прибуток, зобов'язань із загальнообов'язкового державного соціального страхування).

4.6.20. У додатковій статті «Витрачання на оплату авансів» відображаються суми попередньої оплати та авансових платежів постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані).

4.6.21. У додатковій статті «Витрачання на оплату повернення авансів» відображається сума попередньої оплати та авансових платежів, яку підприємство повернуло покупцям і замовникам.

4.6.22. У додатковій статті «Витрачання на оплату цільових внесків» відображається сума сплачених цільових та благодійних внесків.

4.6.23. У додатковій статті «Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами» страховики відображають суми, сплачені клієнтам за страховими контрактами.

4.6.24. У додатковій статті «Витрачання фінансових установ на надання позик» фінансові установи відображають суми позик, наданих клієнтам.

4.6.25. У статті «Інші витрачання» наводиться сума використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, для відображення якої за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або яка не включена до попередніх статей звіту про рух грошових коштів.

4.7. У звіті про рух грошових коштів, складеному за непрямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

4.7.1. У статті «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» відображається прибуток або збиток до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати.

4.7.2. У статті «Амортизація необоротних активів» відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація на необоротні активи.

4.7.3. У статті «Збільшення (зменшення) забезпечень» відображається зміна (у графі «Надходження» – збільшення, у графі «Видаток» – зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

4.7.4. У статті «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» у графі «Надходження» відображаються збитки, у графі «Видаток» – прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквіваленти в іноземній валюті.

4.7.5. У статті «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій» у графі «Надходження» відображається збиток, у графі «Видаток» – прибуток від володіння фінансовими інвестиціями (дивіденди, відсотки тощо) та їх реалізації, а також від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності (без урахування витрат на сплату відсотків, якщо вони розкриваються у звіті в окремій статті).

У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може окремо навести такі додаткові статті: «Прибуток (збиток) від участі в капіталі», «Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання», «Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття», «Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій», «Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів».

До розрахунків приймається загальна сума за статтею.

4.7.6. У додатковій статті «Фінансові витрати» відображаються витрати, включені до фінансового результату та наведені в статті «Фінансові витрати» звіту про фінансові результати.

4.7.7. У статті «Зменшення (збільшення) оборотних активів» у графі «Надходження» відображається зменшення, у графі «Видаток» – збільшення статей оборотних активів (крім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу, включення фінансових витрат до собівартості продукції тощо) або виправлення помилок минулих років. Окрім того, не враховується зміна дебіторської заборгованості поточного податку на прибуток і зменшення

дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток, а також не враховуються зміни в складі дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на додану вартість, які є наслідком інвестиційної діяльності.

При визначенні змін статей оборотних активів не враховується зменшення статей внаслідок переведення оборотних активів до складу групи вибуття, збільшення дебіторської заборгованості внаслідок відображення операцій з реалізації інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття і зменшення зазначеної дебіторської заборгованості внаслідок її погашення.

У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може з урахуванням зазначених обмежень окремо навести такі додаткові статті: «Збільшення (зменшення) запасів», «Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів», «Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги», «Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості», «Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів», «Зменшення (збільшення) інших оборотних активів».

До розрахунків приймається загальна сума за статтею.

4.7.8. У статті «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» у графі «Надходження» відображається збільшення, у графі «Видаток» – зменшення у статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (крім статей «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками», «Поточні забезпечення», сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій з включення поточних зобов'язань до групи вибуття, інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. При визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань не враховується зменшення суми зобов'язань: з поточного податку на прибуток унаслідок його сплати та враховується зменшення суми зобов'язання з поточного податку на прибуток унаслідок його списання і визнання доходу; з податку на додану вартість, що виникає внаслідок інвестиційної діяльності. При визначенні суми збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів не враховується зміна доходів майбутніх періодів унаслідок їх утворення від операцій з коштами цільового фінансування, подальшого їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування, зменшення доходів майбутніх періодів унаслідок включення до групи вибуття.

У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може з урахуванням зазначених обмежень окремо навести такі додаткові статті: «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці», «Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів», «Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань».

До розрахунків приймається загальна сума за статтею.

4.7.9. У статті «Грошові кошти від операційної діяльності» відображається різниця між сумами надходжень та видатків після коригування податку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

4.7.10. У статті «Сплачений податок на прибуток» відображається використання грошових коштів для сплати податку на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

4.7.11. У додатковій статті «Сплачені відсотки» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним в операційній діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються.

4.8. У статті «Чистий рух коштів від операційної діяльності» відображається результат руху коштів від операційної діяльності.

4.9. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції».

4.10. У статті «Надходження від реалізації фінансових інвестицій» відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

4.11. У статті «Надходження від реалізації необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

4.12. У статті «Надходження від отриманих відсотків» відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

4.13. У статті «Надходження від отриманих дивідендів» відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів від володіння акціями або частками у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

4.14. У статті «Надходження від деривативів» відображаються надходження грошових коштів, зокрема від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів (за винятком тих контрактів,

які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність).

4.15. У додатковій статті «Надходження від погашення позик» підприємствами (крім фінансових установ) відображаються надходження грошових коштів від повернення авансів та позик, наданих іншим сторонам, пов'язаних з інвестиційною діяльністю.

4.16. У додатковій статті «Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці» відображається надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

4.17. У статті «Інші надходження» відображаються надходження, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.

4.18. У статті «Витрачання на придбання фінансових інвестицій» відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

4.19. У статті «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів.

4.20. У статті «Виплати за деривативами» відображаються виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, контрактами «своп» та опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

4.21. У додатковій статті «Витрачання на надання позик» підприємствами (крім фінансових установ) відображаються виплати грошових коштів для надання авансів та позик, пов'язаних з інвестиційною діяльністю.

4.22. У додатковій статті «Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці» відображаються виплати грошових коштів на придбання дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

4.23. У статті «Інші платежі» відображаються інші платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.

4.24. У статті «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності.

4.25. 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».

4.26. У статті «Надходження від власного капіталу» відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу.

4.27. У статті «Отримані позики» відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю).

4.28. У додатковій статті «Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві» відображаються надходження грошових коштів від продажу частки в дочірньому підприємстві, яка не привела до втрати контролю.

4.29. У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.

4.30. У статті «Витрачання на викуп власних акцій» відображаються виплати грошових коштів для придбання власних акцій.

4.31. У статті «Витрачання на погашення позик» відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.

4.32. У статті «Витрачання на сплату дивідендів» відображаються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.

4.33. У додатковій статті «Витрачання на сплату відсотків» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним у фінансовій діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються.

4.34. У додатковій статті «Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди» відображаються сума сплаченої заборгованості з фінансової оренди.

4.35. У додатковій статті «Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві» відображаються виплати грошових коштів на придбання додаткової частки в дочірньому підприємстві.

4.36. У додатковій статті «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах» в консолідованому звіті про рух грошових коштів відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах.

4.37. У статті «Інші платежі» відображаються платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.

4.38. У статті «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» відображається результат руху коштів від фінансової діяльності.

4.39. У статті «Чистий рух коштів за звітний період» відображається 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».

4.40. У статті «Залишок коштів на початок року» відображається залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

4.41. У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

4.42. У статті «Залишок коштів на кінець року» наводиться 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 чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

V. Зміст статей звіту про власний капітал

5.1. 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.

5.2. Підприємства у графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

5.3. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного звіту про власний капітал підприємства додають звіт про власний капітал за попередній рік.

5.4. У статтях «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) і кінець року.

5.5. У статтях «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок» та «Інші зміни» відображаються суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 392/3685 (зі змінами).

5.6. У статті «Скоригований залишок на початок року» відображається залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

5.7. У статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» відображається сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.

5.8. У статті «Інший сукупний дохід за звітний період» відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі звіту про фінансові результати. У додаткових статтях може наводитися інформація про складові іншого сукупного доходу, у разі якщо така інформація відповідає критеріям суттєвості.

5.9. У статтях розділу «Розподіл прибутку» наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Суб'єктами державного (комунального) сектору економіки у додаткових статтях наводиться інформація про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів, та на матеріальне заохочення.

5.10. У статтях розділу «Внески учасників» наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості з капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства).

5.11. 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.

5.12. У статті «Разом змін у капіталі» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період.

Директор Департаменту
податкової, митної політики та методології
бухгалтерського обліку

М. О. Чмерук

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З ПЕРЕВІРКИ ПОРІВНЯННОСТІ
ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

№ з/п	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»		
1.	Рядок 1000, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1001 мінус рядок 1002, графи 3 і 4
2.	Рядок 1010, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1011 мінус рядок 1012, графи 3 і 4
3.	Рядок 1015, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1016 мінус рядок 1017, графи 3 і 4, у разі якщо інвестиційна нерухомість оцінюється за первісною вартістю
4.	Рядок 1020, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1021 мінус рядок 1022, графи 3 і 4, у разі якщо довгострокові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю
5.	Рядок 1095, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1000, 1005, 1010, 1015, 1020, 1030, 1035, 1040, 1045, 1050, 1060, 1065, 1090, графи 3 і 4
6.	Рядок 1100, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1101, 1102, 1103, 1104, графи 3 і 4
7.	Рядок 1135, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1136, графи 3 і 4
8.	Рядок 1165, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1166, 1167, графи 3 і 4
9.	Рядок 1180, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1181, 1182, 1183, 1184, графи 3 і 4
10.	Рядок 1195, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1100, 1110, 1115, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1155, 1160, 1165, 1170, 1180, 1190, графи 3 і 4
11.	Рядок 1300, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1095, 1195, 1200, графи 3 і 4
12.	Рядок 1410, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1411, 1412, графи 3 і 4
13.	Рядок 1425, графи 3 і 4	Форма № 1, менше або дорівнює рядку 1400, графи 3 і 4
14.	Рядок 1430, графи 3 і 4	Форма № 1, менше або дорівнює рядку 1400, графи 3 і 4
15.	Рядок 1495, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1400, 1405, 1410, 1415, 1435 плюс або мінус рядок 1420 мінус рядки 1425, 1430, графи 3 і 4
16.	Рядок 1520, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1521, графи 3 і 4
17.	Рядок 1525, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1526, графи 3 і 4
18.	Рядок 1530, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1531, 1532, 1533, 1534, графи 3 і 4
19.	Рядок 1595, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1500, 1505, 1510, 1515, 1520, 1525, 1530, 1535, 1540, 1545, графи 3 і 4
20.	Рядок 1620, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1621, графи 3 і 4
21.	Рядок 1695, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1600, 1605, 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1635, 1640, 1645, 1650, 1660, 1665, 1670, 1690, графи 3 і 4
22.	Рядок 1900, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1495, 1595, 1695, 1700, 1800, графи 3 і 4
23.	Рядок 1900, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1300, графи 3 і 4
Форма № 1-м «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»		
24.	Рядок 030, графи 3 і 4	Форма № 1-м, рядок 031 мінус рядок 032, графи 3 і 4
25.	Рядок 035, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 036 мінус рядок 037, графи 3 і 4, у разі якщо довгострокові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю
26.	Рядок 080, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 020, 030, 035, 040, 070, графи 3 і 4
27.	Рядок 160, графи 3 і 4	Форма № 1-м, рядок 161 мінус рядок 162, графи 3 і 4
28.	Рядок 260, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 100, 110, 130, 160, 170, 210, 220, 230, 240, 250, графи 3 і 4
29.	Рядок 280, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 080, 260, 270, 275 графи 3 і 4
30.	Рядок 380, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 300, 320, 340 плюс або мінус рядок 350 мінус рядок 360, графи 3 і 4
31.	Рядок 620, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 500, 510, 530, 550, 570, 580, 605, 610, графи 3 і 4

1	2	3
32.	Рядок 640, графи 3 і 4	Форма № 1-м, сума рядків 380, 430, 480, 620, 630, графи 3 і 4
Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»		
33.	Рядок 2010, графа 3	Форма № 2, рядок 2011 мінус рядок 2012 плюс або мінус рядок 2013 плюс або мінус рядок 2014, графа 3, у разі заповнення всіх цих рядків
34.	Рядок 2090, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2000, 2010 мінус рядки 2050, 2070, графа 3
35.	Рядок 2095, графи 3	Форма № 2, сума рядків 2050, 2070 мінус рядки 2000, 2010, графа 3
36.	Рядок 2110, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює алгебраїчній сумі рядків 2111, 2112, графа 3
37.	Рядок 2120, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює сумі рядків 2121, 2122, графа 3
38.	Рядок 2180, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює сумі рядків 2181, 2182, графа 3
39.	Рядок 2190, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2090, 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 мінус рядки 2130, 2150, 2180 або рядок 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 і мінус рядки 2095, 2130, 2150, 2180, графа 3
40.	Рядок 2195, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2095, 2130, 2150, 2180 мінус рядок 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 або сума рядків 2130, 2150, 2180 мінус рядки 2090, 2120 і плюс або мінус рядки 2105, 2110, графа 3
41.	Рядок 2240, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює рядку 2241, графа 3
42.	Рядок 2290, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2190, 2200, 2220, 2240 мінус рядки 2250, 2255, 2270 і плюс або мінус рядок 2275 або сума рядків 2200, 2220, 2240 мінус рядки 2195, 2250, 2255, 2270 і плюс або мінус рядок 2275, графа 3
43.	Рядок 2295, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2195, 2250, 2255, 2270 мінус рядки 2200, 2220, 2240 і плюс або мінус рядок 2275 або сума рядків 2250, 2255, 2270 мінус рядки 2190, 2200, 2220, 2240 і плюс або мінус рядок 2275, графа 3
44.	Рядок 2350, графа 3	Форма № 2, рядок 2290 плюс або мінус рядок 2300 плюс або мінус рядок 2305 мінус рядок 2295, графа 3
45.	Рядок 2355, графа 3	Форма № 2, рядок 2295 плюс або мінус рядок 2300 плюс або мінус рядок 2305 мінус рядок 2290, графа 3
46.	Рядок 2450, графа 3	Форма № 2, алгебраїчна сума рядків 2400 – 2445 графа 3
47.	Рядок 2460, графа 3	Форма № 2, рядок 2450 мінус рядок 2455 графа 3
48.	Рядок 2465, графа 3	Форма № 2, рядок 2460 плюс рядок 2350 мінус рядок 2355 графа 3
49.	Рядок 2550, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2500 – 2520, графи 3
50.	Рядки 2000–2550, графа 4	Форма № 2 за аналогічний період попереднього року, рядки 2000 – 2550, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
Форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		
51.	Рядок 030, графа 3	Форма № 2-м, рядок 010 мінус рядок 020, графа 3
52.	Рядок 070, графа 3	Форма № 2-м, сума рядків 030, 040, 050, графа 3
53.	Рядок 120, графа 3	Форма № 2-м, сума рядків 080, 090, 100, графа 3
54.	Рядок 130, графа 3	Форма № 2-м, рядок 070 мінус рядок 120 графа 3
55.	Рядок 140, графа 3	Декларація з податку на прибуток підприємства
56.	Рядок 150, графа 3	Форма № 2-м, рядок 130 мінус рядок 140 графа 3
57.	Рядки 010 – 160, графа 4	Форма № 2-м за попередній рік, рядки 010 – 160, графа 3
Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)»		
58.	Рядок 3195, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 3, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 3
59.	Рядок 3195, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 4, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 4
60.	Рядок 3295, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 3, мінус сума рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 3
61.	Рядок 3295, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 4, мінус сума рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4
62.	Рядок 3395, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 3, мінус сума рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 3
63.	Рядок 3395, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 4, мінус сума рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 4

1	2	3
64.	Рядок 3400, графа 3	Форма № 3, рядок 3195, графа 3, плюс або мінус рядок 3295, графа 3, плюс або мінус рядок 3395, графа 3
65.	Рядок 3400, графа 4	Форма № 3, рядок 3195, графа 4, плюс або мінус рядок 3295, графа 4, плюс або мінус рядок 3395, графа 4
66.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 3
67.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 3, рядок 3415, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
68.	Рядок 3405, графа 4	Форма № 1, за аналогічний період попереднього року, рядок 1165, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
69.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4
70.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 3, рядок 3405, графа 3, плюс або мінус рядок 3400, графа 3, плюс або мінус рядок 3410, графа 3
71.	Рядок 3415, графа 4	Форма № 1, за аналогічний період попереднього року, рядок 1165, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
72.	Рядок 3415, графа 4	Форма № 3, рядок 3405, графа 4, плюс або мінус рядок 3400, графа 4, плюс або мінус рядок 3410, графа 4
Форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»		
73.	Рядок 3500, графа 3	Форма № 2, рядок 2290 графа 3
74.	Рядок 3500, графа 4	Форма № 2, рядок 2295 графа 3
75.	Рядок 3520, графа 3	Форма № 2, рядки 2255, 2270 графа 3 мінус рядки 2200, 2220, 2240, графа 3
76.	Рядок 3520, графа 4	Форма № 2, сума рядків 2200, 2220, 2240, мінус рядки 2255, 2270, графа 3
77.	Рядок 3540, графа 4	Форма № 2, рядок 2250 графа 3
78.	Рядок 3570, графа 3	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3500, 3505, 3510, 3515, 3520, 3550, 3560, графа 3 і сумою рядків 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560, графа 4
79.	Рядок 3570, графа 4	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3500, 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560, графа 4 і сумою рядків 3510, 3515, 3520, 3550, 3560, графа 3
80.	Рядок 3195, графа 3	Форма № 3-н, рядок 3570, графа 3, мінус рядок 3580, графа 4
81.	Рядок 3195, графа 4	Форма № 3-н, рядок 3570, графа 4, плюс рядок 3580, графа 4
82.	Рядок 3295, графа 3	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3200, 3205, 3515, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 3 і сумою рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4
83.	Рядок 3295, графа 4	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4 і сумою рядків 3200, 3205, 3515, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 3
84.	Рядок 3395, графа 3	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 3 і сумою рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 4
85.	Рядок 3395, графа 4	Форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 4 і сумою рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 3
86.	Рядок 3400, графа 3	Форма № 3-н, сума рядків 3195, 3295, 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 3 плюс рядок 3295, графа 3 мінус рядок 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 3 мінус рядки 3295 і 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 3 мінус рядок 3295, графа 4 плюс рядок 3395 графа 3 або рядок 3295, графа 3 мінус рядок 3195 і 3395, графа 4 або рядок 3295, графа 3 плюс рядок 3395, графа 3 мінус рядок 3195, графа 4 або рядок 3395, графа 3 мінус рядок 3195, графа 4 мінус рядок 3295, графа 4
87.	Рядок 3400, графа 4	Форма № 3-н, сума рядків 3195, 3295, 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 4 плюс рядок 3295, графа 4 мінус рядок 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 4 мінус рядки 3295 і 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 4 мінус рядок 3295, графа 3 плюс рядок 3395, графа 4 або рядок 3295, графа 4 мінус рядок 3195 і 3395, графа 3 або рядок 3295, графа 4 плюс рядок 3395, графа 4 мінус рядок 3195, графа 3 або рядок 3395, графа 4 мінус рядок 3195, графа 3 мінус рядок 3295, графа 3
88.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 3

1	2	3
89.	Рядок 3405, графа 3	Форма № 3-н, рядок 3415, графа 5 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
90.	Рядок 3410, графа 3	Форма № 3-н, рядок 3515, графа 4
91.	Рядок 3410, графа 4	Форма № 3-н, рядок 3515, графа 3
92.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4
93.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 3-н, сума рядків 3400, 3405, 3410, графа 3
94.	Рядок 3415, графа 3	Форма № 3-н, сума рядків 3400, 3405, графа 3 мінус рядок 3410, графа 4 або сума рядків 3405, 3410, графа 3 мінус рядок 3400, графа 4 або сума рядків 3405, графа 3 мінус сума рядків 3400, 3410, графа 4
Форма № 4 «Звіт про власний капітал»		
95.	Рядок 4000, графи 3–10	Форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 1400–1495, графа 4, відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
96.	Рядок 4000, графи 3–10	Форма № 4 (за попередній рік), рядок 4300, графи 3–10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
97.	Рядок 4095, графи 3–10	Форма № 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 1400–1495, графа 3 відповідно (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки) (з урахуванням вписуваних рядків)
98.	Рядок 4095, графи 3–10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4000, 4005, 4010 і 4090, графи 3–10 відповідно
99.	Рядок 4100, графа 7	Форма № 2, рядок 2350 або 2355, графа 3
100.	Рядок 4110, граф 4 і/або 5	Форма № 2, рядок 2460, графа 3
101.	Рядок 4205, графа 3 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 4205, графа 7 (від'ємне значення)
102.	Рядок 4210, графа 6 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 4210, графа 7 (від'ємне значення)
103.	Рядок 4295, графи 3–10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4100–4291, графи 3–10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
104.	Рядок 4300, графи 3–10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4095 і 4295, графи 3–10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
105.	Рядок 4300, графи 3–10	Форма № 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 1400–1495, графа 4 відповідно (з урахуванням вписуваних рядків)
106.	Рядки 4000–4300, графа 10	Форма № 4, рядки 4000 – 4300, алгебраїчна сума граф 3 – 9 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»		
107.	Рядки 010-080, графа 14	Форма № 5, рядки 010 – 080, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
108.	Рядок 080, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1001, графи 3 і 4
109.	Рядок 080, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1002, графи 3 і 4
110.	Рядок 080, графи 3–15	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 010–070, графи 3–15 відповідно
111.	Рядок 090, графа 14	Форма № 5, рядок 090, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 5 мінус графа 8, плюс графа 9 мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13
112.	Рядок 090, графа 3 мінус графа 4	Форма № 1, рядок 1050, графа 3
113.	Рядок 090, графа 14	Форма № 1, рядок 1050, графа 4
114.	Рядки 100–260, графа 14	Форма № 5, рядки 100–260, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
115.	Рядок 105, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1015 плюс рядок 1017, графи 3 і 4
116.	Рядок 105 графа 14 мінус рядок 269	Форма № 1, рядок 1016, графа 4
117.	Рядок 105, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1017, графи 3 і 4
118.	Рядок 260, графи 3 і 14 мінус рядок 105 графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 1011, графи 3 і 4

1	2	3
119.	Рядок 260, графи 4 і 15 мінус рядок 105 графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 1012, графи 3 і 4
120.	Рядок 260, графи 3–19	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 100–250, графи 3–19 відповідно
121.	Сума рядків 265 і 926	Форма № 1, рядок 1200 графа 4 (розбіжність на інші активи, призначені для продажу)
122.	Рядок 269	Форма № 1, рядок 1015 мінус рядок 1016 плюс рядок 1017, графа 4
123.	Рядок 340, графа 4	Форма № 1, рядок 1005, графа 4 (розбіжність на суму авансових платежів підрядникам для фінансування капітального будівництва)
124.	Рядок 340, графи 3 і 4	Форма № 5, сума рядків 280–330, графи 3 і 4
125.	Сума рядків 350–370, графа 4	Форма № 1, рядок 1030, графа 4
126.	Сума рядків 380–410, графа 4	Форма № 1, рядок 1035, графа 4
127.	Рядок 420, графа 5	Форма № 1, рядок 1160, графа 4
128.	Рядок 420, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 350–410, графи 3, 4, 5
129.	Сума рядків 421–423	Форма № 1, рядок 1035, графа 4
130.	Сума рядків 424–426	Форма № 1, рядок 1160, графа 4
131.	Сума рядків 440–490, графа 3	Форма № 2, рядок 2120, графа 3
132.	Сума рядків 440–490, графа 4	Форма № 2, рядок 2180, графа 3
133.	Рядок 491, графа 4	Форма № 5, рядок 775 графа 4
134.	Сума рядків 500–520, графа 3	Форма № 2, рядок 2200, графа 3
135.	Сума рядків 500–520, графа 4	Форма № 2, рядок 2255, графа 3
136.	Сума рядків 530, 550, 560, графа 3	Форма № 2, рядок 2220, графа 3
137.	Сума рядків 540, 550 і 560, графа 4	Форма № 2, рядок 2250, графа 3 плюс Форма № 5 рядок 342 плюс рядок 633
138.	Сума рядків 570–610, 630, графа 3	Форма № 2, рядок 2240, графа 3
139.	Сума рядків 570–600, 620, 630, графа 4	Форма № 2, рядок 2270, графа 3
140.	Рядок 690, графа 3	Форма № 5, сума рядків 640 – 680, графа 3
141.	Рядок 690, графа 3	Форма № 3, рядок 3115, графа 3
142.	Рядок 690, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4
143.	Рядок 780, графи 3–9	Форма № 5, сума рядків 710–775, графи 3–9
144.	Рядки 710–780, графа 9	Форма № 5, рядки 710–780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7
145.	Сума рядків 800–860, 880, графа 3	Форма № 1, рядок 1100, графа 4
146.	Рядок 870, графа 3	Форма № 1, рядок 1110, графа 4
147.	Рядок 890, графа 3	Форма № 1, рядок 1102, графа 4
148.	Рядок 900, графа 3	Форма № 1, рядок 1103, графа 4
149.	Рядок 910, графа 3	Форма № 1, рядок 1104, графа 4
150.	Рядок 920, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 800 – 910, графи 3, 4, 5
151.	Рядок 940, графа 3	Форма № 1, рядок 1125, графа 4
152.	Рядок 1210	Форма № 5, сума рядків 1241 і 1251
153.	Рядок 1210	Декларація з податку на прибуток підприємства
154.	Рядок 1220, мінус рядок 1230	Форма № 1, рядок 1045, графа 3
155.	Рядок 1230, мінус рядок 1220	Форма № 1, рядок 1500, графа 3
156.	Рядок 1225	Форма № 5, рядок 1220 мінус або плюс рядок 1242, мінус або плюс рядок 1252
157.	Рядок 1225, мінус рядок 1235	Форма № 1, рядок 1045, графа 4

1	2	3
158.	Рядок 1235, мінус рядок 1225	Форма № 1, рядок 1500 графа 4
159.	Рядок 1235	Форма № 5, рядок 1230 плюс або мінус рядок 1243, плюс або мінус рядок 1253
160.	Рядок 1240	Форма № 5, рядок 1241 плюс або мінус рядок 1242, плюс або мінус рядок 1243
161.	Рядок 1240	Форма № 2, рядок 2300, графа 3
162.	Рядок 1250	Форма № 5, рядок 1251 плюс або мінус рядок 1252, плюс або мінус рядок 1253
163.	Рядок 1300	Форма № 5, сума рядків 080 і 260, графа 10, плюс рядок 1430, графа 8
164.	Рядок 1310	Форма № 5, сума рядків 1311, 1312, 1314–1317
165.	Рядок 1410, графи 13 і 17	Форма № 1 рядок 1020 плюс рядок 1022 мінус 1021 графи 3 і 4
166.	Рядок 1410, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 13	Форма № 1, рядок 1020, графа 3
167.	Рядок 1410, графа 11 мінус графа 12 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1020, графа 4
168.	Рядок 1410, графи 3 і 11	Форма № 1, рядок 1021, графи 3 і 4
169.	Рядки 1410–1415, графа 11	Форма № 5, рядки 1410–1415, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10
170.	Рядки 1410-1415, графа 12	Форма № 5, рядки 1410-1415, графа 4, мінус графа 7, плюс графа 8
171.	Рядки 1410-1415, графа 17	Форма № 5, рядки 1410-1415, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16
172.	Рядок 1410, графа 3 плюс графа 13, графа 11 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1020 плюс рядок 1022, графи 3 і 4
173.	Рядок 1410, графи 3 – 17	Форма № 5, сума рядків 1411 – 1415, графи 3 – 17
174.	Рядок 1410, графи 4 і 12	Форма № 1, рядок 1022, графи 3 і 4
175.	Рядки 1420–1424, графа 11	Форма № 5, рядки 1420 – 1424, графа 3, плюс графа 5, мінус графа 6, мінус графа 9, плюс графа 10
176.	Рядки 1420–1424, графа 17	Форма № 5, рядки 1420 – 1424, графа 13, плюс графа 14, плюс або мінус графа 15, мінус графа 16
177.	Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13	Форма № 1, рядок 1110 графа 3
178.	Рядок 1420, графа 3 плюс графа 13, графа 11 плюс графа 17	Форма № 1 рядок 1110, графи 3 і 4
179.	Рядок 1420, графа 11 плюс графа 17	Форма № 1, рядок 1110 графа 4
180.	Рядок 1420, графи 3–17	Форма № 5, сума рядків 1421–1424, графи 3–17
181.	Рядок 1430, графи 3–17	Форма № 5, сума рядків 1410 і 1420, графи 3–17
182.	Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 3 мінус графа 4	Форма № 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6
183.	Рядки 1500, 1520 і 1540, графа 11	Форма № 5, рядки 1500, 1520 і 1540, графа 5 мінус графа 6 мінус графа 7 плюс або мінус графа 10
184.	Рядок 1500, графи 3–11	Форма № 5, сума рядків 1510, 1513–1519, графи 3–11
185.	Рядки 1510–1519, 1530–1539, графа 11	Форма № 5, рядки 1510–1519, 1530–1539, графа 5, мінус графа 6, мінус графа 7, плюс або мінус графа 10
186.	Рядки 1510–1519, 1530–1539, графа 5	Форма № 5, рядки 1510–1519, 1530–1539, графа 3, мінус графа 4, якщо графа 3 > графа 4
187.	Рядки 1510–1519, 1530–1539, графа 6	Форма № 5, рядки 1510–1519, 1530–1539, графа 4, мінус графа 3, якщо графа 3 < графа 4
188.	Рядок 1520, графи 3–11	Форма № 5, сума рядків 1530, 1533–1539, графи 3–11
189.	Рядок 1540, графи 3–11	Форма № 5, рядок 1500, плюс рядок 1520 графи 3–11
190.	Рядок 1540, графа 5	Форма № 2, рядок 2122, графа 3
191.	Рядок 1540, графа 6	Форма № 2, рядок 2182, графа 3
192.	Рядки 1500–1540, графа 10	Форма № 5, рядки 1500–1540, графа 8, мінус графа 9

1	2	3
Форма № 6 «Інформація за сегментами»		
193.	Сума граф 3–16 за рядками 010–390 відповідного року	Форма № 6, рядки 010–390, графи 17 і 18
194.	Рядок 010, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 011–013, графи 3–18
195.	Рядок 011, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2000, графи 3 і 4
196.	Рядок 013, плюс рядок 051, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2120, графи 3 і 4
197.	Рядок 020, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 021, 022, графи 3–18
198.	Сума рядків 020 і 052, графи 17 і 18	Форма № 2, сума рядків 2200, 2220, графи 3 і 4
199.	Сума рядків 021, 022, 052, графи 17 і 18	Форма № 2, сума рядків 2200, 2220, графи 3 і 4
200.	Рядок 030, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2240, графи 3 і 4 або різниця, включена до рядку 050 Форми № 6
201.	Рядок 040, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 010, 020, 030, графи 3–18
202.	Рядок 060, графи 3–18	Форма № 6, рядок 012, графи 3–18
203.	Рядок 070, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 040, 050 мінус рядок 060, графи 3–18
204.	Рядок 080, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 081, 082, графи 3–18
205.	Рядок 081, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2050, графи 3 і 4
206.	Рядок 090, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2130, графи 3 і 4
207.	Рядок 100, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2150, графи 3 і 4
208.	Рядок 110, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2180, графи 3 і 4
209.	Рядок 120, графи 17 і 18	Форма № 2, сума рядків 2250, 2255, графи 3 і 4
210.	Рядок 121, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2255, графи 3 і 4
211.	Рядок 130, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2270, графи 3 і 4
212.	Рядок 140, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 080, 090, 100, 110, 120, 130, графи 3–18
213.	Рядок 160, графи 3–18	Форма № 6, рядок 082, графи 3–18
214.	Рядок 170, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 140, 150 мінус рядок 160, графи 3–18
215.	Рядок 180, графи 3–18	Форма № 6, рядок 040 мінус рядок 140, графи 3–18
216.	Рядок 190, графи 3–18	Форма № 6, рядок 070 мінус рядок 170, графи 3–18
217.	Рядок 190, графи 17 і 18	Форма № 2, рядок 2350 або 2355, графи 3 і 4
218.	Рядок 230, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 200 і 220, графи 3–18
219.	Рядок 230, графи 17 і 18	Форма № 1, рядок 1300, графи 3 і 4
220.	Рядок 270, графи 3–18	Форма № 6, сума рядків 240, 260, графи 3–18
221.	Рядок 270, графи 17 і 18	Форма № 1, сума рядків 1595, 1695, 1700, 1800, графи 3 і 4
222.	Рядок 280, графи 17 і 18	Форма № 5, рядок 340, графа 3 (за звітний і попередній рік)
223.	Рядок 290, графи 17 і 18	Форма № 5, рядок 1300, графа 3 (за звітний і попередній рік)
224.	Рядок 300, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 011, графи 17 і 18
225.	Рядок 310, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 230, графи 17 і 18
226.	Рядок 320, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 280, графи 17 і 18
227.	Рядок 350, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 300, графи 17 і 18
228.	Рядок 360, графи 17 і 18	Форма № 6, рядок 310, графи 17 і 18

Директор Департаменту
податкової, митної політики та методології
бухгалтерського обліку

М. О. Чмерук

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

І. Загальні положення

1.1. Ці Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності).

1.2. Підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

1.3. У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

1.4. Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

II. Формування облікової політики

2.1. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року № 1591);
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;

періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
підходи до класифікації пов'язаних сторін;
дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

2.2. Підприємством обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 9), зокрема:

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

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Приклади розрахунку вартості запасів при вибутті за методами оцінки наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року № 2 (зі змінами).

2.3. Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з Положенням (стандартом) 9 передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

- 1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;
- 2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

2.4. Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку.

Сума таких транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Розподілена частка транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості запасів, що вибули, відображається на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів.

Залишок транспортно-заготівельних витрат, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включається до відповідної статті запасів балансу підприємства.

Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9.

2.5. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Методи нарахування амортизації зазначених активів наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням

мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

При виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

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.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

2.6. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до Положення (стандарту) 7 можуть установлюватися підприємством самостійно.

Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

2.7. Переоцінка необоротних активів.

2.7.1. 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.

Переоцінка основних засобів 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.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні абзацу п'ятого пункту 2.5 цих Методичних рекомендацій.

2.7.2. 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.

2.8. Витрати підприємства можуть відображатися з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» та з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на провадження комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або в порядку, який наведено в попередньому абзаці.

2.9. Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів можна здійснювати при вибутті об'єктів на всю суму або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

2.10. Метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності) може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року № 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за № 725/4018 (із змінами), а саме:

застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

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 протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

2.11. Порядок класифікації зобов'язань визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/43066 (із змінами).

Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань можуть бути виділені забезпечення.

Забезпеченням вважається 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 при припиненні діяльності;

виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;

забезпечення на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) 7).

Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

2.12. Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року № 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 грудня 2006 року за № 1363/13237 (із змінами). При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад).

Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року № 601, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за № 1025/8346 (із змінами), та включаються до складу витрат підприємства.

2.13. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може визначатися одним із способів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153 (із змінами), зокрема:

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.

2.14. З метою формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року № 412, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 03 червня 2005 року за № 621/10901 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 29), підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, підприємства, які мають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), а також підприємства з державним регулюванням цін на їх продукцію, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають застосування: сегментів діяльності, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Інформація про географічний сегмент має надавати можливість характеризувати діяльність відокремленої частини підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

географічний виробничий сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства.

географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6–9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація, вважається звітним сегментом.

Підприємства, які займають монополічне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники їх діяльності критеріям, наведеним у пункті 9 Положення (стандарту) 29.

За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках – розрахунках, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, самостійно встановлюються підприємством.

2.15. Основні вимоги до визнання, складу витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (із змінами).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на продукцію (роботи, послуги), що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

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;

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.

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 фактичної величини.

2.16. Підприємство самостійно визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати:

сировину та матеріали;

купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

паливо й енергію на технологічні цілі;
зворотні відходи (вираховуються);
основну заробітну плату;
додаткову заробітну плату;
відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
втрати від браку;
інші прямі витрати;
змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції.

2.17. Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року № 205, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 21 травня 2001 року за № 433/5624 (із змінами), а саме:

вимірювання та оцінка виконаної роботи;

співвідношення обсягу завершені частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

2.18. Підприємство відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року № 559, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за № 1050/6241 (із змінами), визнає фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, на дату укладення контракту або на дату його виконання.

При цьому обраний метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

2.19. База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу обирається підприємством та застосовується ним послідовно.

Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо.

До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства.

Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу.

2.20. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

2.20.1. Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи із вартості відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу. Прийнятною є величина у діапазоні до 3 відсотків обраної бази.

Кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (об'єктів обміну).

Базою визначення кількісних критеріїв суттєвості інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат доцільно обрати суму чистого прибутку (збитку), можливим є визначення базою або загальну суму доходів підприємства, або загальну суму витрат, також за базу може бути обрана найбільша за значенням класифікаційна група доходів (наприклад чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та відповідно витрат (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)). Кількісний критерій доцільно визначити у діапазоні до 2 відсотків, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або до 0,2 відсотка, якщо базою обрано суму доходів і витрат.

Для розкриття інформації про сегменти при визначенні звітного сегмента кількісний критерій суттєвості доцільно визначати у діапазоні до 10 відсотків відповідно чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства.

2.20.2. Щодо інформації про інші господарські операції та події, то критерії і ознаки їх суттєвості визначаються з потреб користувачів, економічної доцільності з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості. Як правило, кількісний критерій суттєвості таких господарських операцій та подій не перевищує 5 відсотків обраної бази.

2.20.3. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємства можуть не наводити статті у фінансовій звітності, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку статей, наведених у таких національних положеннях (стандартах), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

інформація є суттєвою;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

Кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості, слід наводити у фінансовій звітності окремо. Інформація за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

Для кожного із звітів фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема:

для статей балансу – базою може бути обрано сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні до 5 відсотків бази, або підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань у діапазоні до 15 відсотків обраної бази;

для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 відсотків;

для статей звіту про рух грошових коштів – базою може бути обрано суму чистого рух грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків такої бази;

для статей звіту про зміни у власному капіталі – базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків.

Стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

2.21. Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за № 47/5238 (із змінами).

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання наводяться:

у проміжній фінансовій звітності;

у річній фінансовій звітності.

У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.

2.22. Критерії розмежування об'єктів інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року № 779, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за № 823/14090 (із змінами), встановлюються підприємством.

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Якщо певний об'єкт основних засобів включає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

Підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості.

2.23. Пов'язані особи визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 року № 303, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 2001 року за № 539/5730 (із змінами).

Пов'язаними сторонами вважаються:

підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою), підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін.

Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини:

материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;

спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;

підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;

підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

2.24. Для формування інформації про чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року № 344, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за № 647/5838 (із змінами), визначається дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, – дата виникнення дебіторської заборгованості;

оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, – дата визнання активу товариством;

оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, – дата надання послуг;

які призначені для виплати дивідендів акціями, – дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;

які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, – дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;

які призначені для погашення зобов'язання товариства, – дата погашення зобов'язання;

які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, – дата придбання;

випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), – дата виконання необхідних умов.

2.25. Основні вимоги до визнання та оцінка необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року № 1100), зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за № 1054/8375 (із змінами).

Датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути:

дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено

відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;

дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

2.26. Підприємство самостійно може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу підприємства і відповідних форм фінансової звітності юридичної особи. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

2.27. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

2.28. При визначенні одиниці бухгалтерського обліку запасів підприємство може обрати їх найменування або однорідну групу (вид).

2.29. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

2.30. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

III. Зміна облікової політики

3.1. На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

3.2. Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

3.3. Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

змінюються на підприємстві статутні вимоги;

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

зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

3.4. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

3.5. Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

Заступник директора
Департаменту податкової, митної політики
та методології бухгалтерського обліку

С. П. Дусяк

**ПЛАН
РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ, КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ
І ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ**

Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291
(з наступними змінами і доповненнями)

Синтетичні рахунки (першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
109	Інші основні засоби			
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл	191	Гудвіл при придбанні	Усі види діяльності
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільське господарство
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисл.
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Виробничі гал.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	

1	2	3	4	5
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	
29			
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Готівка	301	Готівка в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Готівка в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
		315	Спеціальні рахунки в національній валюті	
		316	Спеціальні рахунки в іноземній валюті	
32			
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
		335	Електронні гроші, номіновані в національній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
		364	Розрахунки за гарантійним забезпеченням	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
		378	Розрахунки за державними цільовими фондами	
		379	Розрахунки за операціями з деривативами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал	Усі види діяльності
		402	Пайовий капітал	
		403	Інший зареєстрований капітал	
		404	Внески до незареєстрованого статутного капіталу	
41	Капітал в дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	Кооперативні організації, кредитні спілки
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	
		413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	
		414	Інший капітал у дооцінках	

1	2	3	4	5
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Накопичені курсові різниці	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу та напрямками використання	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Те саме
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження	481	Кошти, вивільнені від оподаткування	Усі види діяльності
		482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів	
		483	Благодійна допомога	
		484	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень	
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	

1	2	3	4	5
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56			
57			
58			
59			
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	Виключено	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	

1	2	3	4	5
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
719	Інші доходи від операційної діяльності			
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	740	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів	Усі види діяльності
		741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		744	Дохід від неопер. курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
746	Інші доходи			
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої діяльності	
Клас 8. Витрати за елементами				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабри-катів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	

1	2	3	4	5
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Усі види діяльності
		822	Виключено	
		823	Виключено	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	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	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів	Усі види діяльності
		971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	
		972	Втрати від зменшення корисності активів	
		973	Виключено	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток		За видами прибутку	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Матеріальні цінності довірителя	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування		За напрямками використання амортизації	Усі види діяльності

ПЛАН
РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ, КАПІТАЛУ,
ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ

Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291
(у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 р. № 1591)

План рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних.

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 893/4186, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією.

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
1	2	3
Клас 1. Необоротні активи		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво (1)	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи		
30	Каса	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності

1	2	3
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	Усі види діяльності
41	Капітал у дооцінках	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження (2)	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
Клас 5. Довгострокові зобов'язання		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
Клас 6. Поточні зобов'язання		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності		
70	Доходи від реалізації (3)	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
Клас 8. Витрати за елементами		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
Клас 9. Витрати діяльності		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності

1	2	3
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
Клас 0. Позабалансові рахунки		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

(1) Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

(2) Мають бути виділені окремі субрахунки, на яких ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства, а також облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

(3) Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік доходів за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.»

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЗІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

І. Загальні положення

1. Ці Методичні рекомендації рекомендуються підприємствам, які відповідно до законодавства складають звіт про управління (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств).

2. Терміни, що наводяться у цих Методичних рекомендаціях, використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності.

II. Рекомендації щодо змісту та порядку складання звіту про управління

1. Звіт про управління містить достовірну фінансову та нефінансову інформацію про діяльність підприємства, його стан та перспективи розвитку та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

Аналіз діяльності, стану та розвитку підприємства проводиться урахуванням розміру та виду діяльності підприємства, і включає як основні фінансові, так і нефінансові (якщо необхідно) показники діяльності щодо певного виду діяльності, у тому числі інформацію екологічного та соціального характеру, з посиланням на відповідні показники річної фінансової звітності та пояснення щодо сум за відповідними показниками (якщо доречно).

2. З метою систематизації та співставності інформації звіт про управління рекомендується формувати за такими напрямками:

- 1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;
- 2) результати діяльності;
- 3) ліквідність та зобов'язання;
- 4) екологічні аспекти;
- 5) соціальні аспекти та кадрова політика;
- 6) ризики;
- 7) дослідження та інновації;
- 8) фінансові інвестиції;
- 9) перспективи розвитку;

10) корпоративне управління (складають підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

3. Перелік напрямів та показників, які рекомендується розкривати у звіті про управління не є вичерпним. Підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне.

4. Великим підприємствам, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, рекомендується включати у звіт про управління нефінансові показники діяльності, що містять інформацію щодо впливу його діяльності, зокрема на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, у тому числі питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, а саме:

стилий опис моделі діяльності підприємства;

опис політики, яку провадить підприємство, щодо зазначених питань;

результат такої політики;

основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, у тому числі (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки у цих сферах, та яким чином підприємство здійснює управління цими ризиками;

основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства.

Якщо підприємство не провадить політики щодо зазначених питань, то рекомендується у нефінансовій інформації зазначати відповідне пояснення.

5. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

6. Підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію у звіті про управління рекомендується наводити окремо інформацію про корпоративне управління з урахуванням вимог Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» та Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг».

7. Підприємства у звіті про управління можуть наводити/розміщувати посилання на загальнодоступні

джерела, які містять інформацію, розкриття якої передбачено цими Методичними рекомендаціями.

8. Звітним періодом для складання звіту про управління є календарний рік, який починається з 1 січня кожного року та закінчується 31 грудня того самого року.

III. Рекомендації щодо розкриття інформації у звіті про управління

1. За напрямом «Організаційна структура та опис діяльності підприємства» рекомендується наводити інформацію про організаційну структуру підприємства, його стратегію та цілі, сферу його діяльності за географічним розташуванням та галузевим спрямуванням, а також інформацію про продукцію та послуги, що виробляються/надаються підприємством, ринкову частку підприємства в різних сегментах, у яких здійснює свою діяльність підприємство (за наявності такої інформації) тощо.

2. За напрямом «Результати діяльності» рекомендується наводити аналіз результатів діяльності підприємства, включаючи пояснення щодо динаміки розвитку підприємства протягом звітного періоду.

Зазначену інформацію рекомендується відображати з урахуванням зростання/зменшення ціни, збільшення/зменшення обсягу реалізованих товарів і послуг, впровадження нової продукції та/або послуг або припинення виробництва окремої продукції та/або послуг, будь-яких суттєвих факторів, що вплинули на зміни у загальному товарообороті та отриманні прибутку.

3. За напрямом «Ліквідність та зобов'язання» рекомендується наводити інформацію про основні джерела забезпечення ліквідності (активи, які забезпечують своєчасне виконання зобов'язань), наявні зобов'язання, їх види та строки їх погашення, умовні зобов'язання, їх види та оцінка їх можливого впливу на ліквідність. Також рекомендується наводити фактори, які впливають або в подальшому можуть вплинути на ліквідність.

4. За напрямом «Екологічні аспекти» рекомендується наводити інформацію щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, в якій функціонує підприємство та від заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище.

За цим напрямом рекомендується розкривати показники, що характеризують:

раціональне використання води;

управління відходами;

викиди парникових газів;

споживання енергії тощо.

5. За напрямом «Соціальні аспекти та кадрова політика» рекомендується наводити інформацію про:

загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах;

заохочення (мотивацію) працівників;

охорону праці та безпеку;

навчання та освіти персоналу;

рівні можливості працевлаштування;

повагу прав людини;

заходи з боротьби з корупцією та хабарництвом тощо.

6. За напрямом «Ризики» рекомендується наводити інформацію про політику підприємства щодо управління операційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність тощо.

7. За напрямом «Дослідження та інновації» рекомендується наводити загальну інформацію про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства.

8. За напрямом «Фінансові інвестиції» рекомендується наводити загальну інформацію про фінансові інвестиції підприємства у цінні папери інших підприємств, фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства тощо.

9. За напрямом «Перспективи розвитку» рекомендується наводити інформацію про перспективи подальшого розвитку підприємства з урахуванням ризиків та викликів при здійсненні діяльності.

10. За напрямом «Корпоративне управління» рекомендується наводити інформацію щодо:

1) органів управління, їх склад та повноваження, стратегії корпоративного управління;

2) скликання та проведення загальних зборів акціонерів;

3) структури акціонерів та їх частки в акціонерному капіталі;

4) власників цінних паперів з особливими правами контролю та опис цих прав;

5) діяльності підприємства стосовно операцій з власними акціями;

6) основних характеристик системи внутрішнього контролю;

7) дивідендної політики;

8) перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління;

9) політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо).

Якщо підприємство керується кодексом корпоративного управління або добровільно застосовує кодекс корпоративного управління, у звіті про управління рекомендується зазначати джерело, в якому можна знайти текст відповідних документів у вільному доступі.

11. Підприємствам, що мають дочірні підприємства, рекомендується складати консолідований звіт про управління використовуючи ці Методичні рекомендації, з урахуванням суттєвих коригувань, що впливають з особливостей складання консолідованого звіту про управління порівняно зі звітом про управління.

Підприємствам, що мають дочірні підприємства, рекомендується здійснювати такі коригування інформації:

відображаючи докладну інформацію про власні викуплені акції у консолідованому звіті про управління, рекомендується наводити інформацію про кількість і номінальну вартість або, за відсутності номінальної вартості, облікову вартість усіх акцій материнського підприємства, що належать цьому материнському підприємству, його дочірнім підприємствам або особі, що діє від свого імені, але за дорученням будь-якого з цих підприємств;

відображаючи системи внутрішнього контролю та управління ризиками за напрямом «Корпоративне управління», рекомендується наводити інформацію про основні характеристики систем внутрішнього контролю та управління ризиками на підприємствах, включених у консолідацію в цілому.

12. Якщо крім звіту про управління складається консолідований звіт про управління, ці звіти можуть бути представлені як єдиний звіт.

13. Дочірнє підприємство може не наводити у звіті про управління інформацію, рекомендовану пунктом 4 розділу II цих Методичних рекомендацій, якщо таке підприємство та його дочірні підприємства включені до консолідованого звіту про управління або до окремого звіту іншого підприємства.

Директор Департаменту прогнозування доходів
бюджету та методології бухгалтерського обліку
Міністерства фінансів України

Ю.П. Романюк

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК НАЙБІЛЬШ ВАЖЛИВИХ ТЕРМІНІВ І ПОНЯТЬ ТА ЇХ ТРАКТУВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ДОКУМЕНТАМИ

- Аванси за будівельним контрактом** – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом [П(С)БО 18].
- Активи** – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому [НП(С)БО 1,2].
- Активи з розвідки запасів корисних копалин** – витрати, пов'язані з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин, визнаних активами [П(С)БО 33].
- Активи програми** – активи фонду і кваліфікований страховий поліс [П(С)БО 26].
- Активи фонду** – активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі – фонд), діяльність якого спрямована на здійснення виплат його учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону та які не повертаються платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду [П(С)БО 26].
- Активний ринок** – ринок, якому притаманні такі умови:
- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку є однорідними;
 - у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
 - інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [П(С)БО 8].
- Актуарні прибутки (збитки)** – прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень [П(С)БО 26].
- Актуарні припущення** – демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою [П(С)БО 26].
- Акцизний податок** – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим ПКУ як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [ПКУ].
- Амортизація** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [П(С)БО 7].
- Амортизована собівартість фінансової інвестиції** – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії) [П(С)БО 12].
- Антирозбавляюча потенційна проста акція** – фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції приведе до збільшення чистого прибутку (зменшення збитків) на одну просту акцію від звичайної діяльності в майбутньому [П(С)БО 24].
- Асоційоване підприємство** – підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25 відсотків) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора [П(С)БО 23].
- Баланс (Звіт про фінансовий стан)** – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [НП(С)БО 1].
- Безнадійна дебіторська заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності [П(С)БО 10].
- Біологічний актив** – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [П(С)БО 30].
- Біологічні перетворення** – процес якісних і кількісних змін біологічних активів [П(С)БО 30].
- Близькі члени родини** – чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно із законодавством) фізичної особи, що є пов'язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства [П(С)БО 23].
- Будівельний контракт** – договір про будівництво [П(С)БО 18].
- Будівництво** – спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт [П(С)БО 18].
- Бухгалтерська звітність** – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.
- Бухгалтерський облік** – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [ЗУ «Про БО та ФЗ в Україні»].

- Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом** – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту [П(С)БО 18].
- Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом** – сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту [П(С)БО 18].
- Валюта звітності** – грошова одиниця України [П(С)БО 21].
- Валютний курс** – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни [П(С)БО 21].
- Валютний ризик** – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу [П(С)БО 13].
- Вартість поточних робіт, виконаних працівником** – збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді [П(С)БО 26].
- Вартість раніше виконаних робіт працівником** – збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам [П(С)БО 26].
- Вартість, яка амортизується** – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [П(С)БО 7].
- Великий платник податків** – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень [ПКУ].
- Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню** – виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди [П(С)БО 26].
- Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню** – виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах [П(С)БО 26].
- Виплати інструментами власного капіталу підприємства** – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством [П(С)БО 26].
- Виплати по закінченні трудової діяльності** – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника [П(С)БО 26].
- Виплати при звільненні** – виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку [П(С)БО 26].
- Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [ЗУ ПроБУіФЗ].
- Витрати (дохід) з податку на прибуток** – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу [П(С)БО 17].
- Витрати за будівельним контрактом** – собівартість робіт за будівельним контрактом [П(С)БО 18].
- Витрати на відсотки за програмою** – збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку [П(С)БО 26].
- Витрати на місці продажу** – витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції [П(С)БО 30].
- Витрати на розвідку запасів корисних копалин** – витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку [П(С)БО 33].
- Відсотковий ризик** – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок [П(С)БО 13].
- Відстрочене податкове зобов'язання** – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню [П(С)БО 17].
- Відстрочений податковий актив** – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:
– тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;

- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо [П(С)БО 17]

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом [П(С)БО 17]

Відхилення від ціни за будівельним контрактом – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту [П(С)БО 18]

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства [ЗУ ПроБУіФЗ].

Внутрішня вартість – різниця між справедливою вартістю акцій, на які постачальник товарів (робіт, послуг) має за договором про платіж на основі акцій право підписатися або отримати, та вартістю, яку йому має бути сплачено за ці акції [П(С)БО 34]

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

Внутрішньогосподарські розрахунки – розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань.

Внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій [НП(С)БО 2].

Внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи [НП(С)БО 2].

Гарантована ліквідаційна вартість – для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

- для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією [П(С)БО 14].

Гарантовані виплати працівнику – виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності [П(С)БО 26].

Географічний сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва певного виду (або групи) продукції (робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших отриманням доходу, економічними і політичними умовами, взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах, віддаленістю операцій, характерними ризиками діяльності, правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах [П(С)БО 27].

Господарська одиниця за межами України – дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України [П(С)БО 21].

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва певного виду (або групи) продукції (робіт, послуг), яка відрізняється від інших видом продукції (робіт, послуг), отриманням доходу, характером виробничого процесу, притаманними їй ризиками, категорією споживачів [П(С)БО 27].

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

Група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства [НП(С)БО 2].

Група біологічних активів – сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин [П(С)БО 30].

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання [П(С)БО 19].

Дата придбання – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця [П(С)БО 19].

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [П(С)БО 10].

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату [П(С)БО 10].

Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу – дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу [П(С)БО 13].

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства [П(С)БО 15].

Діяльність, що припиняється – призначені за єдиним планом для продажу відокремлювана частина підприємства як сукупність активів і зобов'язань або окремі активи такої частини підприємства, а також

безпосереднє припинення (ліквідація) діяльності з виробництва продукції (робіт, послуг), що є суттєвою або географічно відокремлюваною та може бути відділена операційно з метою складання фінансової звітності [П(С)БО 27].

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу [П(С)БО 10].

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами [П(С)БО 30].

Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями [НП(С)БО 1].

Договір про платіж на основі акцій – договір між підприємством та іншою стороною (включаючи працівника) про поставки товарів (робіт, послуг) з розрахунками на основі акцій, за яким після виконання визначених цим договором умов підприємство має погасити зобов'язання коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій (інших інструментів власного капіталу), або передати інструменти власного капіталу [П(С)БО 34].

Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [П(С)БО 30].

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [ЗУ ПроБУіФЗ].

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства [П(С)БО 19].

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості [НП(С)БО 1].

Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року [ПКУ].

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат [П(С)БО 16].

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 [П(С)БО 12].

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 [ПКУ].

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [П(С)БО 11].

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту [П(С)БО 18].

Запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [П(С)БО 9].

Запозичення – позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки [П(С)БО 31].

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення [НП(С)БО 1].

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду [НП(С)БО 1].

Звіт про платежі на користь держави - документ, що містить узагальнену інформацію про діяльність суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях або заготівлю деревини, а також деталізовану інформацію про податки і збори, інші платежі, що були сплачені або належні до сплати на користь держави відповідно до закону [ЗУ ПроБУіФЗ].

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів (грошей) в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [НП(С)БО 1].

Звіт про управління - документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [ЗУ ПроБУіФЗ].

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати і фінансові результати та сукупний дохід діяльності підприємства [НП(С)БО 1].

Земельний податок – обов’язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів [ПКУ].

Злиття – об’єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи, або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об’єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об’єднаних підприємств з метою досягнення спільного розподілу ризиків та вигод від об’єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець [П(С)БО 19].

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування [П(С)БО 7].

Знос необоротних активів – сума амортизації об’єкта основних засобів з початку його корисного використання [П(С)БО 7].

Зобов’язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [НП(С)БО 1].

Ідентифіковані активи та зобов’язання – придбані активи та зобов’язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу [П(С)БО 19].

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [НП(С)БО 1].

Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [П(С)БО 32].

Індекс інфляції – індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики [П(С)БО 22].

Іноземна валюта – валюта інша, ніж валюта звітності [П(С)БО 21].

Інструмент власного капіталу – контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов’язаннями [П(С)БО 13].

Інструмент хеджування – похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов’язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об’єкта хеджування [П(С)БО 13].

Інші довгострокові виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу [П(С)БО 26].

Касовий метод для цілей оподаткування – метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов’язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або підлягають поставці) йому товарів (послуг) [ПКУ].

Капіталізація фінансових витрат – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу [П(С)БО 31].

Кваліфікаційний актив – актив, який обов’язково потребує суттєвого часу для його створення [П(С)БО 31].

Кваліфікований страховий поліс – виданий страховиком, який не є пов’язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов’язання працівникам за умовами полісу або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам [П(С)БО 26].

Коефіцієнт ефективності хеджування – частка від ділення відповідно справедливої вартості чи грошових потоків об’єкта хеджування на справедливую вартість або грошовий потік від інструмента хеджування [П(С)БО 13].

Коефіцієнт коригування – відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності [П(С)БО 22].

Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці [ЗУ Про БУіФЗ].

Контракт з фіксованою ціною – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об’єкті будівництва [П(С)БО 18].

Контракт за ціною «витрати плюс» – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини) [П(С)БО 18].

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності [П(С)БО 19].

Контрольні учасники – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю [П(С)БО 12].

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Кредитний ризик – імовірність втрат однієї зі сторін-укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною [П(С)БО 13].

Кумулятивний приріст інфляції – добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний [П(С)БО 22].

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [П(С)БО 21].

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) [П(С)БО 7].

Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств [П(С)БО 19].

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 [П(С)БО 12].

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування [П(С)БО 12].

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- 1) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- 2) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди [П(С)БО 14].

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 [П(С)БО 21].

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді [П(С)БО 8].

Накопичена амортизація нематеріальних активів – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання [П(С)БО 8].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Невідмовна орендна угода – орендна угода, яка може бути розірвана тільки:

- з дозволу орендодавця;
- якщо відбулася певна непередбачена подія;
- у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем; [П(С)БО 14].

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною [П(С)БО 14].

Негативний гудвіл – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання [П(С)БО 19].

Негрошові операції – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів [НП(С)БО 1].

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося [П(С)БО 8].

- Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи** – капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва [П(С)БО 7].
- Нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [П(С)БО 8].
- Немонетарні активи** – активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [П(С)БО 19].
- Немонетарні статті** – статті інші, ніж монетарні статті балансу [П(С)БО 21].
- Необоротні активи** – всі активи, що не є оборотними [НП(С)БО 1].
- Непередбачена орендна плата** – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретно сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо) [П(С)БО 14].
- Непередбачене зобов'язання** – зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; 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 [П(С)БО 11].
- Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій** – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства [НП(С)БО 2].
- Несприятливі контракти** – контракти, у виконанні яких підприємство не зацікавлено внаслідок їх збитковості або інших причин та готове передати їх іншим підприємствам [П(С)БО 19].
- Норма капіталізації фінансових витрат** – частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду [П(С)БО 31].
- Нормальна потужність** – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [П(С)БО 16].
- Об'єднання підприємств** – з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства [П(С)БО 19].
- Об'єкт будівництва** – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом [П(С)БО 18].
- Об'єкт витрат** – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [П(С)БО 16].
- 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, 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, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів [П(С)БО 7].
- Об'єкт хеджування** – актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією [П(С)БО 13].
- Облікова оцінка** – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [П(С)БО 6].
- Облікова політика** – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [ЗУ ПроБУіФЗ].
- Обліковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період [П(С)БО 17].
- Оборотні активи** – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [НП(С)БО 1].
- Обтяжливий контракт** – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту [П(С)БО 11].

- Оператор спільної діяльності** – учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік [П(С)БО 12].
- Операції пов'язаних сторін** – передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам [П(С)БО 23].
- Операційна діяльність** – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [НП(С)БО 1].
- Операційна оренда** – оренда інша, ніж фінансова [П(С)БО 14].
- Операційний цикл** – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг [НП(С)БО 1].
- Операція в іноземній валюті** – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті [П(С)БО 21].
- Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій** – операція, за якою заборгованість за придбані (отримані) товари (роботи, послуги) підприємство погашає інструментами власного капіталу (в тому числі акціями або опціонами на акції) та/або коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій або інших інструментів власного капіталу [П(С)БО 34].
- Опціон на акції** – договір, який надає утримувачеві право (але не зобов'язує) підписатися на акції підприємства з фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити на конкретний період [П(С)БО 34].
- Опціон оновлений** – опціон на нові акції, який укладається, якщо акції використовують для забезпечення відповідності ціні здійснення попереднього опціону на акції [П(С)БО 34].
- Оренда** – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [П(С)БО 14].
- Орендна ставка відсотка** – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди [П(С)БО 14].
- Основна діяльність** – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [НП(С)БО 1].
- Операційна нерухомість** – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях [П(С)БО 32].
- Основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [П(С)БО 7].
- Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою** – дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми [П(С)БО 26].
- Пасивні доходи** – доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті [ПКУ].
- Первинний документ** – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.
- Первісна вартість** – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [П(С)БО 7].
- Переоцінена вартість** – вартість необоротних активів після їх переоцінки [П(С)БО 7].
- Підрядник** – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові [П(С)БО 18].
- Пов'язані сторони** – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною [П(С)БО 23].
- 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 [П(С)БО 17].
- Податкова вимога** – письмова вимога контролюючого органу до платника податків щодо погашення суми податкового боргу [ПКУ].
- Податкова застава** – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк [ПКУ].
- Податкове зобов'язання** – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [ПКУ].
- Податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб** – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування

(виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений Кодексом, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення норм цього Кодексу [ПКУ].

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду [ПКУ].

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період [П(С)БО 17].

Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість [П(С)БО 7].

Подія після дати балансу – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [П(С)БО 6].

Подія первісного розкриття – перша з таких подій: укладення підприємством угод про продаж активів, без яких діяльність, що підлягає припиненню, надалі практично неможлива; затвердження уповноваженим керівним органом управління підприємства конкретного плану припинення діяльності та його оприлюднення [П(С)БО 27].

Постійна різниця – різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах [П(С)БО 17].

Потенційна проста акція – фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій [П(С)БО 24].

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу [П(С)БО 10].

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства [П(С)БО 17].

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі [П(С)БО 30].

Поточні виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу [П(С)БО 26].

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу [НП(С)БО 1].

Похідний фінансовий інструмент – фінансовий інструмент:

- розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;
- вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;
- який не потребує початкових інвестицій [П(С)БО 13].

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду [П(С)БО 14].

Претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту [П(С)БО 18].

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [П(С)БО 3].

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті – різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів [П(С)БО 22].

Прибуток від активів програми – дохід, отриманий від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків і зборів (обов'язкових платежів), сплачуваних безпосередньо цим фондом [П(С)БО 26].

Придбання – об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій [П(С)БО 19].

Примітки до фінансових звітів – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) [НП(С)БО 1].

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [НП(С)БО 1].

Провідний управлінський персонал – персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства [П(С)БО 23].

Програми виплат за участю кількох роботодавців – недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не

перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства [П(С)БО 26].

Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства – угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам підприємства інструментами власного капіталу [П(С)БО 26].

Програми виплат по закінченні трудової діяльності – угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності [П(С)БО 26].

Програми з визначеним внеском – програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах [П(С)БО 26].

Програми з визначеною виплатою – усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском [П(С)БО 26].

Проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати [П(С)БО 18].

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству [П(С)БО 15].

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [П(С)БО 16].

Ризик грошового потоку – імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом [П(С)БО 13].

Ризик ліквідності – імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за справедливою вартістю [П(С)БО 13].

Ринкова вартість фінансової інвестиції – сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку [П(С)БО 12].

Ринковий ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів чи їх емітенту, або факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку [П(С)БО 13].

Робота, виконана працівником – виконання обов'язків працівником відповідно до угоди з підприємством [П(С)БО 26].

Розбавляюча потенційна проста акція – фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому [П(С)БО 24].

Розвідка запасів корисних копалин – пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, включаючи нафту, природний газ та інші невідтворювані природні ресурси, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин [П(С)БО 33].

Розкриття – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності [НП(С)БО 1].

Розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання [П(С)БО 8].

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо) [П(С)БО 15].

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів [НП(С)БО 1].

Середньорічна кількість простих акцій – середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року [П(С)БО 24].

Сільськогосподарська діяльність – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів [П(С)БО 30].

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [П(С)БО 30].

Складний фінансовий інструмент – фінансовий інструмент, що містить компонент фінансового зобов'язання і компонент інструмента власного капіталу [П(С)БО 13].

Скоригована середньорічна кількість простих акцій – середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій [П(С)БО 24].

Скоригований чистий прибуток (збиток) – чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій [П(С)БО 24].

Скорочення програми з визначеною виплатою – дія підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, унаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат [П(С)БО 26].

- Собівартість кваліфікаційного активу** – витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу (далі – витрати на створення кваліфікаційного активу) [П(С)БО 31].
- 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 [П(С)БО 12].
- Спільний контроль** – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності [П(С)БО 12].
- Справедлива вартість** – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [П(С)БО 19].
- Ставка відсотка на можливі позики орендаря** – ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди [П(С)БО 14].
- Стаття** – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим Національним положенням (стандартом) [НП(С)БО 1].
- 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) [П(С)БО 7].
- Строк оренди** – період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди [П(С)БО 14].
- Суборенда** – угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі [П(С)БО 14].
- Сукупний дохід** – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками [НП(С)БО 1].
- Сума погашення** – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства [П(С)БО 11].
- Сума очікуваного відшкодування необоротного активу** – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість [П(С)БО 7].
- Сумнівний борг** – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником [П(С)БО 10].
- Суттєва інформація** – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства [НП(С)БО 1].
- Суттєвий вплив** – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики [П(С)БО 12].
- Таксономія фінансової звітності** – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю і затверджуються центральним органом виконавчої влади [ЗУ ПроБУіФЗ].
- Твердий контракт** – контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту [П(С)БО 13].
- Теперішня вартість** – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства [П(С)БО 11].
- Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою** – теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах [П(С)БО 26].
- Тимчасова різниця** – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно [П(С)БО 17].
- Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню** – тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах [П(С)БО 17].
- Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню** – тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах [П(С)БО 17].
- Фінансова діяльність** – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства [НП(С)БО 1].
- Фінансова гарантія** – передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань [П(С)БО 13].

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [ЗУ Про БУіФЗ].

Фінансове зобов'язання – контрактне зобов'язання:

- а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;
- б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах [П(С)БО 13].

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди [П(С)БО 14].

Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу – фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника [П(С)БО 13].

Фінансовий актив – це:

- грошові кошти та їх еквіваленти;
- контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- інструмент власного капіталу іншого підприємства [П(С)БО 13].

Фінансовий актив, призначений для перепродажу – фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника [П(С)БО 13].

Фінансовий інструмент – контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого [П(С)БО 24,13].

Фінансові витрати – витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями [П(С)БО 31].

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора [П(С)БО 13].

Хеджування – застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку [П(С)БО 13].

Ціновий ризик – імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків [П(С)БО 13].

Часовий зважений коефіцієнт – частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році [П(С)БО 24].

Частка меншості – частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства) [П(С)БО 19].

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [П(С)БО 9].

Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію [П(С)БО 7].

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів [П(С)БО 10].

Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань [П(С)БО 19].

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів [ЗУ Про БУіФЗ].

ЛІТЕРАТУРА

1. Акімова Н. С., Топоркова О. В., Наумова Т. А., Ковалевська Н. С., Янчева І. В., Янчев В. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Харків: Форт, 2016. 447 с.
2. Бондар М. І., Верига Ю. А., Орищенко М. М. та ін. Звітність підприємства: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2015. 570 с.
3. Бондар М. І., Єфіменко В. І., Ловінська Л. Г. та інші. Фінансовий облік: підручник. К.: КНЕУ, 2012. 590 с.
4. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
5. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський, А. С. Мороз та ін. ; за ред. Р. Л. Хом'яка. – 7-те вид., доп. і перероб. Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. 1224 с.
6. Бухгалтерський учет : учебн. / И. И. Бочкарева, В. А. Быков [и др.] ; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК «Велби» ; Проспект, 2008. 776 с.
7. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Центр учбової літератури, 2016. 424 с.
8. Давидов Г. М., Шалімова Н. С. Звітність підприємств: навчальний посібник. – 2-ге вид.. К.: Знання, 2011. 623 с.
9. Корягін М. В. Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія]. Львів: ЛКА, 2016. 276 с.
10. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. [та ін.]. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 460 с.
11. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. Облік у будівництві : підручник. К.: Знання, 2008. 631 с.
12. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. [та ін.]. Фінансовий облік: підручник. 4-те вид., доп. і перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
13. Лень В. С. Фінансовий облік: навч. посіб. Лень. К.: Академія, 2011. 608 с.
14. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. – 3-тє вид., доп. і перероб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 670 с.
15. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. Одеса: ОНЕУ, 2012. 670 с.
16. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. – 6-те вид., доповн. і переробл. К.: Алерта, 2013. 982 с.
17. Фінансовий облік: навч. посіб. / за ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. – 2-ге вид., доп. і перероб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 510 с.
18. Чебанова Н. В., Єфіменко Т. І. Фінансовий облік : підручник. К: Видавничий центр «Академія», 2007. 704 с.
19. Шара Є. Ю., Бідюк О. О., Соколовська-Гонтаренко Є. Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2011. 424 с.
20. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – 4-те вид., переробл. і доповн. К.: Знання, 2015. 572 с.

Навчальне видання

*Крупка Ярослав Дмитрович,
Задорожний Зеновій Васильович,
Гудзь Наталя Василівна,
Денчук Павло Никифорович,
Починок Наталія Володимирівна,
Романів Ростислав Володимирович*

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Підручник

Комп'ютерна верстка *Юрія Хомацького*
Дизайн обкладинки *Марії Одобецької*

Підписано до друку 30.10.2019 р.
Формат 60х90/8. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюванні.
Ум.-друк. арк. 55,57. Обл.-вид. арк. 53,35.
Зам № У199-19. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль, 46020
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua