

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

2-е видання, перероблене і доповнене

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ – 2016

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052.9(4 Укр)2я73
Г-93

Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(лист № 1/11-20159 від 27 грудня 2012 р.)

Рецензенти:

Пилипів Надія Іванівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника;

Бриндзя Зіновій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, обліку і контролю Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя;

Гуцайлюк Зіновій Володимирович – доктор економічних наук, професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Автори:

Гудзь Наталія Василівна – к. е. н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері (розділи 1, 4, 6, 10, 14);

Денчук Павло Никифорович – к. е. н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері (розділи 5, 7, 8, 12, 15);

Романів Ростислав Володимирович – к. е. н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері (передмова, розділи 2, 3, 9, 11, 13, 15).

Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів

Г-93 Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік. 2-е вид., перероб. і доп. [текст] Навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 424 с.

ISBN 978-617-673-406-2

Навчальний посібник призначений для вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік» студентами як облікових, так і необлікових спеціальностей економічних вузів.

Зміст посібника відповідає навчальній програмі з дисципліни. Основною перевагою навчального посібника є те, що, працюючи з ним, можна самостійно вивчити теоретичні й нормативно-правові аспекти системи обліку, отримати навички практичної роботи, засвоїти їх шляхом ознайомлення з прикладами, наведеними в посібнику.

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052.9(4 Укр)2я73

ISBN 978-617-673-406-2

© Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів., 2016.
© «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016.

ЗМІСТ

Передмова	7
ЧАСТИНА 1. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	9
Розділ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД	9
1.1. Облік як інформаційна система управління підприємством	9
1.2. Предмет бухгалтерського обліку	13
1.3. Методи і прийоми бухгалтерського обліку	17
<i>Контрольні запитання</i>	20
Розділ 2. РАХУНКИ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС	21
2.1. Будова бухгалтерських рахунків та їх класифікація	21
2.2. Характеристика синтетичних та аналітичних рахунків	24
2.3. Кореспонденція рахунків і подвійний запис	27
<i>Контрольні запитання</i>	30
Розділ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС	32
3.1. Поняття та будова бухгалтерського балансу	32
3.2. Типи змін в бухгалтерському балансі	33
<i>Контрольні запитання</i>	36
Розділ 4. ОЦІНКА В ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ	37
4.1. Оцінка, як інструмент вартісного вимірювання об'єктів обліку	37
4.2. Калькуляція та її види, методи калькулювання	38
<i>Контрольні запитання</i>	42
Розділ 5. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	43
5.1. Документування господарських фактів і процесів	43
5.2. Зміст документів і вимоги до їх створення. Технічні форми документів. Класифікація бухгалтерських документів	44
5.3. Документообіг, порядок опрацювання та заповнення документів. Зберігання бухгалтерських документів	47
5.4. Інвентаризація як вид первинного спостереження і прийом бухгалтерського обліку	48
5.5. Узагальнення даних бухгалтерського обліку	51
<i>Контрольні запитання</i>	59
<i>Завдання для самостійної роботи до Частини 1</i>	60

ЧАСТИНА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК	67
Розділ 6. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІ	67
6.1. Поняття про необоротні активи та їх види	67
6.2. Оцінка необоротних активів	73
6.3. Облік зносу (амортизації) необоротних активів	77
6.4. Облік надходження необоротних активів	84
6.5. Облік вибуття необоротних активів	88
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	91
<i>Контрольні запитання</i>	94
Розділ 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ	96
7.1. Запаси підприємства, їх класифікація та оцінка в обліку	96
7.2. Документальне оформлення надходження і витрачання запасів	106
7.3. Облік запасів на складі та його зв'язок з обліком у бухгалтерії	109
7.4. Облік надходження, переміщення та списання запасів	113
7.5. Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів	117
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	119
<i>Контрольні запитання</i>	121
Розділ 8. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	123
8.1. Визначення грошових коштів та їх види	123
8.2. Облік готівкових грошових коштів в касі	124
8.3. Облік безготівкових грошових коштів на рахунках в банках	128
8.4. Визначення, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості	134
8.5. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги	137
8.6. Облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем	141
8.7. Облік іншої дебіторської заборгованості	146
8.7.1. Облік розрахунків за виданими авансами	146
8.7.2. Облік підзвітних сум та розрахунків з підзвітними особами	147
8.7.3. Облік розрахунків за нарахованими доходами	152
8.7.4. Облік розрахунків за претензіями	153
8.7.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків	155
8.7.6. Облік розрахунків з членами кредитних спілок	157
8.7.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами	157
8.8. Облік довгострокової дебіторської заборгованості	160
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	161
<i>Контрольні запитання</i>	163
Розділ 9. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	165
9.1. Загальні поняття про зобов'язання й забезпечення, їх класифікація, оцінка та умови визнання	165
9.2. Облік зобов'язань перед вітчизняними та зарубіжними контрагентами	169

9.3. Облік кредитів банку	176
9.4. Облік зобов'язань, забезпечених векселями	185
9.5. Облік зобов'язань з орендних операцій	187
9.6. Облік зобов'язань за облігаціями	191
9.7. Облік зобов'язань за податками і обов'язковими платежами	198
9.8. Облік зобов'язань за розрахунками з учасниками	206
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	210
<i>Контрольні запитання</i>	211
Розділ 10. ОБЛІК ПЕРСОНАЛУ, ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ	212
10.1. Правові та організаційні основи оплати праці на підприємстві	212
10.2. Облік особового складу, відпрацьованого часу та виробітку	218
10.3. Техніка нарахування заробітної плати	222
10.4. Нарухування виплат працівникам за середнім заробітком	227
10.5. Розрахунок утримань із заробітної плати	235
10.6. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці та виплата заробітної плати	240
10.7. Облік розрахунків підприємства за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням	245
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	249
<i>Контрольні запитання</i>	252
Розділ 11. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ ТА ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ	254
11.1. Власний капітал підприємства, його функції та структура	254
11.2. Формування статутного капіталу та його змін на підприємствах різних організаційно-правових форм	257
11.3. Облік неоплаченого і вилученого капіталу	261
11.4. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)	264
11.5. Облік додаткового капіталу	267
11.6. Облік резервного капіталу	272
11.7. Облік забезпечень майбутніх витрат і платежів	273
11.8. Облік цільового фінансування і цільових надходжень	277
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	279
<i>Контрольні запитання</i>	280
Розділ 12. ОБЛІК ВИТРАТ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ	281
12.1. Поняття витрат, їх класифікація та основні вимоги до визнання та оцінки	281
12.2. Облік витрат операційної діяльності	285
12.2.1. Облік прямих витрат	285
12.2.2. Структура, порядок розподілу та облік загальновиробничих витрат.....	289
12.2.3. Облік втрат від браку	293

11.2.4. Облік незавершеного виробництва.....	295
12.2.5. Зведений облік витрат на виробництво.....	297
12.2.6. Облік витрат періоду.....	299
12.3. Облік витрат фінансової діяльності.....	301
12.4. Облік витрат іншої звичайної діяльності.....	306
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	307
<i>Контрольні запитання</i>	309
Розділ 13. ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	311
13.1. Сутність поняття «готова продукція», її характеристика та класифікація.....	311
13.2. Документальне оформлення операцій, пов'язаних з рухом готової продукції.....	313
13.3. Порядок формування собівартості випущеної та реалізованої продукції.....	314
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	318
<i>Контрольні запитання</i>	319
Розділ 14. ОБЛІК ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ	320
14.1. Поняття доходів, їх склад та оцінка.....	320
14.2. Облік доходів від основної діяльності.....	324
14.3. Облік доходів від іншої операційної діяльності.....	327
14.4. Облік доходів від неопераційної діяльності.....	332
14.5. Облік формування фінансових результаті підприємства.....	339
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	342
<i>Контрольні запитання</i>	343
Розділ 15. ТЕХНОЛОГІЯ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	345
15.1. Структура фінансової звітності: склад та підготовка інформації.....	345
15.2. Методика складання Балансу.....	349
15.3. Методика складання Звіту про фінансові результати.....	352
15.4. Методика формування Звіту про рух грошових коштів.....	356
15.5. Методика заповнення Звіту про власний капітал.....	372
15.6. Основні напрямки аналізу фінансової звітності підприємства.....	379
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	386
<i>Контрольні запитання</i>	405
ГЛОСАРІЙ	406
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ТА РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ	420

ПЕРЕДМОВА

Обліково-аналітична система є важливою складовою інформаційного середовища підприємства. Тому знання принципів її функціонування, технології генерування інформації, методичних прийомів перетворення інформації в звітні дані необхідне не тільки обліковому персоналу, а й всім економічним службам підприємства. Наближення вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних зразків відкриває управлінському персоналу при прийнятті інвестиційних рішень, рішень про співпрацю широкі можливості для розуміння сутності бізнес-процесів у закордонних партнерів та їх відображенні у звітних формах. Основні навички менеджера у сучасному суспільстві охоплюють не тільки вміння аналізувати фінансову звітність, а й брати активну участь у її створенні. Тому дисципліна «Бухгалтерський облік» є однією з основних при підготовці фахівців як економічного напрямку, так і спеціалістів з питань управління.

Дисципліна «Бухгалтерський облік» для необлікових спеціальностей передбачає вивчення теоретично-концептуальних засад обліку, основних елементів фінансового обліку та формування фінансової звітності.

Представлений посібник розроблений на основі освітньо-професійної програми підготовки бакалавра галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» з дисципліни «Бухгалтерський облік» і включає в себе як теоретичні принципи ведення обліку, так і головні розділи бухгалтерського обліку, викладені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Автори посібника врахували всі останні зміни нормативно-правової бази на момент видання не тільки щодо методології ведення обліку, а й інших законодавчих актів, які стосуються юридичних та організаційних моментів функціонування підприємства. Це, зокрема, положення Закону України «Про господарські товариства», Закону України «Про акціонерні товариства», норм Податкового кодексу, Цивільного кодексу, Кодексу законів про працю, тощо.

Перша частина навчального посібника присвячена опису теоретичних основ бухгалтерського обліку – його предмету, методу, завдань, загальних принципів організації в умовах постійних змін, що відбуваються в економіці України.

Друга частина – розкриває основні питання бухгалтерського обліку і включає в себе такі теми як: 1. Облік необоротних активів. 2. Облік запасів. 3. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості. 4. Облік зобов'язань. 5. Облік персоналу, праці та її оплати. 6. Облік власного капіталу, забезпечення майбутніх витрат і платежів та цільового фінансування. 7. Облік витрат видів діяльності. 8. Облік готової продукції. 9. Облік доходів діяльності. 10. Технологія складання фінансової звітності.

Автори посібника, поряд із теоретичним матеріалом, максимально доповнили його ситуаційними задачами, прикладами, оскільки, як показує практика викладання дисципліни «Бухгалтерський облік», лише ознайомлення з

методикою відображення господарських операцій на прикладах дозволяє студентам краще засвоювати отримані знання.

Вивчення методики й практики бухгалтерського обліку необхідне для студентів, які в майбутньому працюватимуть менеджерами підприємств, фінансовими аналітиками, працівниками фінансових органів, фіскальної служби, банківської системи, страхової діяльності, митної служби. Головне завдання дисципліни – освоєння та оволодіння всіма прийомами й методами щодо ведення бухгалтерського обліку та формування системи фінансової звітності.

З огляду на деталізацію окремих тем, розгляд практичних ситуацій, навчальний посібник може бути цікавим як для студентів облікових спеціальностей, так і для практикуючих бухгалтерів.

ЧАСТИНА 1. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розділ 1.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

1.1. Облік як інформаційна система управління підприємством

Облік (у широкому розумінні) – це спостереження, вимірювання та реєстрація фактів, процесів, подій природи або суспільного життя.

Залежно від сфер економічної діяльності виділяють такі види господарського обліку:

1. Облік в державному секторі – це облік в закладах державного сектора економіки (фінансові органи, органи казначейства, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, суду, прокуратури, установи освіти і культури всіх рівнів, медичні заклади, установи культури, соціальні фонди та служби і т.п.).

2. Облік в банках (кредитно-фінансові установи, які зберігають кошти і капіталовкладення, надають кредити та здійснюють послуги за фінансовими операціями).

3. Облік господарської діяльності.

Під господарською діяльністю відповідно до Господарського Кодексу розуміють діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарська діяльність – це будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом (машинобудування, хімічна, харчова, легка, лісова та інші галузі промисловості), обміном (торгівля: гуртова, роздрібна, дрібно гуртова, комісійна) та споживанням матеріальних (сировина, матеріали, паливо, енергія) і нематеріальних (ліцензії на право здійснення певних видів діяльності, патенти на здійснення торгівлі, діяльності, комп'ютерні програмні продукти) цінностей, наданням та використанням послуг (транспортні, аудиторські, інформаційні, з дослідження ринку).

Економіка України складається з галузей. Отже, господарський облік можна класифікувати за *галузевою ознакою* (Сільське і лісове господарство, рибальство та мисливство. Гірничовидобувна промисловість і розробка кар'єрів. Обробна промисловість. Електро-, газо- і водопостачання. Будівництво. Оптова і роздрібна торгівля, ремонт різних товарів. Готелі і ресторани. Транспорт, складське господарство і зв'язок).

У свою чергу галузі економіки і, відповідно, облік можна класифікувати за окремими видами (сільськогосподарський облік – на облік у рослинництві й тваринництві; облік у торгівлі – на облік в оптовій та роздрібній, комісійній торгівлі; промисловий облік – облік в добувній промисловості, машинобудівній, хімічній, текстильній та інших галузях), підвидами,

суб'єктами господарювання (залежно від форми власності – державні, комунальні, колективні, приватні підприємства та господарські товариства; залежно від чисельності персоналу – малі, середні, великі підприємства).

Для здійснення господарської діяльності кожна господарська одиниця має в своєму розпорядженні необхідні *господарські засоби* (засоби виробництва та засоби праці) – будівлі, машини, матеріали, товари, грошові кошти.

Поряд з господарськими засобами необхідною умовою господарської діяльності є *праця*. Витрати праці включають разом з матеріальними витратами до вартості виготовлених виробів, наданих послуг.

Господарська діяльність складається з господарських процесів, які поділяють на господарські операції.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Так, для виробничого підприємства (фабрики, заводу) характерними є операції із закупівлі сировини та інших матеріалів - процес заготівлі; операції з виготовлення із сировини та інших матеріалів виробів - процес виробництва; операції з продажу готової продукції - процес реалізації.

Будь-яка економічна система потребує координації та взаємодії її складових, тобто управління. Управління господарською діяльністю неможливе без надходження необхідної економічної інформації. Інформацію, яка характеризує фактичний стан господарської діяльності, формує система господарського обліку. **Господарський облік** – це кількісне вимірювання і якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю та управління нею.

Кількісне вимірювання складає основу господарського обліку, формує первинні дані про господарську діяльність. Первинні дані господарського обліку, які пройшли процес їх опрацювання – накопичення, групування, зведення, співставлення – використовують для *якісної характеристики* діяльності окремих господарських ланок. Вони містять нові знання про розвиток процесу суспільного виробництва (наприклад, показники випуску продукції, прибутку, рентабельності виробництва, середньої заробітної плати і т.п.).

Основними завданнями господарського обліку є:

- 1) *спостереження* – цілеспрямоване сприйняття об'єктивної дійсності, обумовлене завданнями, які стоять перед спостерігачем (наприклад, спостереження за відвантаженням продукції) – дає якісну характеристику об'єкту;
- 2) *вимірювання* – це вираження фактів господарської діяльності в певних числових показниках (кількість відвантаженої продукції);
- 3) *реєстрація* якісних і кількісних характеристик фактів і явищ господарської діяльності.

Отже, **господарський облік** – це система спостереження, вимірювання, реєстрації, обробки і передачі інформації про факти і явища господарської діяльності, необхідної для управління як економікою держави в цілому, так і окремими суб'єктами господарювання.

Важливою складовою господарського обліку є бухгалтерський облік.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **бухгалтерський облік** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який веде підприємство.

Бухгалтерський облік відображає діяльність підприємств, організацій, установ. Він охоплює всі засоби господарства та джерела їх формування, всі господарські процеси й результати діяльності.

Особливості бухгалтерського обліку:

1. Господарські операції, відображені в натуральних і трудових вимірниках, обов'язково узагальнюють у грошовому вимірнику. Завдяки цьому отримують такі узагальнюючі показники як загальну вартість основних і оборотних засобів (майна) підприємства, їхній рух і використання в процесі господарської діяльності, собівартість продукції, обсяг реалізації, фінансові результати.

2. У бухгалтерському обліку господарські операції відображають систематично і послідовно по мірі їх здійснення. Це забезпечує суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю.

3. Обов'язковою умовою відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є їхнє документальне обґрунтування, завдяки чому показники обліку набувають особливого доказового, юридичного значення. Економічна складова бухгалтерського обліку дає змогу оцінити ефективність господарських процесів, юридична – законність і доцільність рішень, які приймає керівництво. Отже, бухгалтерський облік встановлює взаємозв'язок між економікою і правом у процесі господарської діяльності.

4. Для забезпечення систематичного і взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів у бухгалтерському обліку застосовують особливі, тільки йому властиві способи опрацювання облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансове узагальнення.

Отже, бухгалтерський облік є системою безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, їхніх джерел, господарських процесів і результатів діяльності в грошовому вираженні для забезпечення інформацією, необхідною для управління та контролю.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає ведення двох видів обліку: *бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського)*.

Фінансовий облік – регламентована законодавством система збирання, опрацювання й узагальнення даних про активи, зобов'язання, власний капітал, витрати, доходи і фінансові результати діяльності підприємства, що

ґрунтується на основних принципах обліку і методах оцінки, передбачених в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку з метою формування фінансової звітності.

Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку – це нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, які визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, яка не суперечить міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

Управлінський облік – це система інформації, яка характеризує виробничо-господарську діяльність підприємства та його центрів відповідальності в процесі планування, організації, контролю з метою прийняття найефективніших рішень (щодо доходів і витрат) на самому підприємстві.

Предметом управлінського обліку є виробнича діяльність організації в цілому та її окремих структурних підрозділів. Господарські операції, які мають винятково фінансовий характер (операції з цінними паперами, продаж чи купівля майна, орендні та лізингові операції, і т.п.), виходять за межі предмета управлінського обліку.

Об'єктами управлінського обліку є витрати підприємства (поточні й капітальні) та його окремих структурних підрозділів – центрів відповідальності; результати господарської діяльності як усього підприємства, так і окремих центрів відповідальності; внутрішнє ціноутворення, в т.ч. із використанням трансферних цін; бюджетування і внутрішня звітність.

Фінансовий облік зобов'язані вести всі підприємства, організації й установи незалежно від форм власності, розмірів, видів діяльності. Кінцевою метою фінансового обліку є складання фінансової (публічної) звітності.

Метою управлінського обліку є формування інформації для прийняття рішень та контроль результатів і ефективності виконання прийнятих рішень. Процес ведення управлінського обліку закінчується складанням управлінської (внутрішньогосподарської) звітності.

В управлінні підприємством бухгалтерський облік виконує такі функції: управлінську, інформаційну, аналітичну, контрольну, оціночну.

Управлінська функція полягає в забезпеченні правдивою, достовірною, своєчасною, зручною й оперативною інформацією про фінансовий стан і діяльність підприємства різних внутрішніх та зовнішніх користувачів для прийняття управлінських рішень.

Інформаційна функція передбачає відображення фактичного стану господарської діяльності об'єкта управління. Це одна з головних функцій обліку.

Аналітична функція полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів роботи підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і методів моделювання, що направлено на підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.

Контрольна функція полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективності використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів.

Оціночна функція полягає у вимірюванні та оцінюванні ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності.

Основними завданнями бухгалтерського обліку є:

- збір даних про господарські факти та їх фіксування в первинних документах;
- інтерпретація фактів (групування, оцінка, відображення методом подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку);
- накопичення даних про окремі об'єкти в регістрах бухгалтерського обліку;
- складання звітних форм про стан і структуру активів, пасивів, капіталу, грошових потоків, витрати, доходи фінансові результати від різних видів діяльності.

Вирішення цих завдань дає можливість систематичного контролю за змінами, які відбуваються у складі об'єктів обліку та узагальнення інформації про такі зміни у формах звітності, які подають користувачам для прийняття рішень.

1.2. Предмет бухгалтерського обліку

У широкому розумінні **предметом бухгалтерського обліку** (на макрорівні) є процес створення, розподілу, обміну й споживання суспільного продукту в тій його частині, яка може бути охоплена інформацією у єдиному грошовому вимірнику. Предметом бухгалтерського обліку на мікрорівні є **господарська діяльність** підприємства.

Предметом бухгалтерського обліку (у його вузькому розумінні) є **господарські факти**, господарські операції, що зумовлюють рух господарських засобів, а також джерел їх утворення. У системі обліку відображають не самі події, які характеризують господарську діяльність, пов'язану з технологією виконання робіт або з трансформуванням спожитих ресурсів у готовий продукт в їх натуральному вираженні, а факти про зміни в об'єктах спостереження.

Факт означає подію, явище, процес, які відбулися у реальній дійсності, а саме у процесі господарської діяльності підприємства.

Предмет бухгалтерського обліку деталізується в його об'єктах.

Під **об'єктом обліку** розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення. Об'єктом обліку є також факти, дії та події господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів, процеси придбання засобів виробництва продукції та її збуту, розрахункові відносини підприємства з юридичними та фізичними особами, фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Об'єкти обліку за економічним змістом та призначенням можна поділити на:

1. Активи (господарські засоби, майно підприємства).

2. Пасиви (власний капітал і зобов'язання).

3. Витрати, доходи, фінансові результати та грошові потоки у розрізі видів господарської діяльності.

Активи – це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигід у майбутньому. Їх поділяють за багатьма класифікаційними ознаками:

- за формами функціонування;
- за характером участі у господарському процесі;
- за термінами утримання, використання.

За формами функціонування господарські активи поділяють на такі групи: *матеріальні, нематеріальні, фінансові, біологічні активи*.

Матеріальні активи – це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. До групи матеріальних активів підприємства включають: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершене будівництво, запаси.

Основні засоби – це сукупність засобів праці, які функціонують у незмінній натурально-речовій формі впродовж періоду, більшого, ніж один рік від дати введення в експлуатацію. Вартість основних засобів зменшується поступово з їх фізичним і моральним зносом. До основних засобів належать: земля, будівлі, споруди, машини, інструменти, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), а вартісну межу підприємство встановлює самостійно.

До складу *інших необоротних матеріальних активів* належать: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи. Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, враховуючи принцип суттєвості.

Незавершене будівництво (капітальні інвестиції) – це вартість недобудованих об'єктів, споруд, будівництво яких здійснюють для власних потреб підприємства.

Запаси – це активи, які утримують з метою подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством чи які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу. До запасів відносять: виробничі запаси, малоцінні й швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати, готову продукцію, товари.

Нематеріальні активи – це об'єкти довгострокового вкладення (більше року), що мають вартісну оцінку, але не є речовими цінностями (права користування природними ресурсами, майном, права на знаки для товарів і послуг, об'єкти промислової власності, авторські права тощо). Нематеріальні активи, як і основні засоби, переносять свою вартість на витрати виробництва впродовж терміну їх функціонування шляхом нарахування амортизації за встановленими нормами.

Фінансові активи – це група господарських засобів підприємства у формі грошових коштів та їх еквівалентів інструментів, які належать підприємству. До цієї групи належать готівкові кошти в національній та іноземній валюті, кошти на рахунках в банках, фінансові інвестиції підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств, дебіторська заборгованість різних фізичних і юридичних осіб перед підприємством за відвантажену їм продукцію, товари чи надані послуги.

Біологічні активи – тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

За характером участі у процесі обороту господарські засоби (активи) поділяють на необоротні та оборотні активи.

Необоротні активи – це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). До необоротних господарських засобів підприємства належать: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

Оборотні активи – це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом одного операційного циклу, якщо він менший року, тому всю свою вартість одразу переносять на виготовлену з них чи за їх участі продукцію. Як правило, до них належать виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти в касі й на рахунках у банку. *Дебіторська заборгованість* – це елемент оборотного капіталу, сума боргів, що належать підприємству від юридичних чи фізичних осіб. Юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів, називають *дебіторами*.

За термінами утримання, використання активи в обліку поділяють на довгострокові та короткострокові.

Довгострокові активи – це ресурси, які підприємство використовує в господарській діяльності, утримує чи очікує отримати впродовж терміну більшого за рік чи операційний цикл. Довгостроковими є необоротні активи.

Короткострокові активи – це матеріальні ресурси, які підприємство повністю споживає в межах року або операційного циклу та фінансові ресурси, які підприємство утримує чи очікує отримати впродовж 12 місяців з дати балансу. Короткостроковими є оборотні активи підприємства.

Пасиви підприємства ще називають джерелами господарських засобів. Джерела господарських засобів поділяють на: власні та залучені.

До *власних джерел* формування господарських засобів належать кошти статутного та пайового капіталу, додаткового та резервного капіталу, прибутку (одержаного за результатами діяльності), цільове фінансування, які формують *власний капітал* підприємства.

До залучених джерел формування господарських засобів належать ті, які тимчасово надані в користування підприємству, а потім їх повертають власникам на узгоджених між ними і підприємством умовах.

Залучений капітал може виступати у товарній чи нетоварній формах.

Товарна форма залученого капіталу – це *кредиторська заборгованість за товари, роботи й послуги*. Кредиторська заборгованість за товари, роботи й послуги – це тимчасово залучені підприємством кошти від фізичних і юридичних осіб, тобто заборгованість підприємства перед іншими фізичними та юридичними особами за отримані від них товарно-матеріальні цінності, надані ними послуги чи виконані роботи. Кредиторську заборгованість у межах нормативних термінів оплати рахунків чи зобов'язань вважають нормальною, а в разі порушення термінів платежів – простроченою.

Фізичні та юридичні особи, перед якими дане підприємство має кредиторську заборгованість, називають *кредиторами*.

Нетоварна форма залученого капіталу включає:

- 1) *позики грошових коштів* на умовах повернення, які надають банки чи інші кредитні установи позичальникові (фізичній або юридичній особі) на умовах сплати відсотків;
- 2) *зобов'язання за розрахунками з різними кредиторами* (з бюджетом, з державними цільовими фондами, з працівниками підприємства з оплати праці, з внутрішніх розрахунків);
- 3) *забезпечення майбутніх витрат і платежів*, які створюють для відшкодування майбутніх операційних витрат;
- 4) *непередбачені зобов'язання* – виникають тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю (сплата гарантійних зобов'язань банку);
- 5) *доходи майбутніх періодів* – доходи, отримані протягом поточного або попередніх періодів, які належать до наступних періодів (авансові орендні платежі, абонентська плата за користування засобами зв'язку).

Витрати, доходи, фінансові результати та грошові потоки відображають в обліку в розрізі видів господарської діяльності. Звичайну діяльність підприємства поділяють на: *операційну, фінансову та інвестиційну*.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основними функціями операційної діяльності є функції виробництва, управління і збуту. До основної діяльності належать операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), котрі є метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції із виробництва і реалізації продукції, для підприємства що надає послуги – операції із надання послуг та забезпечення їх збуту, для підприємств торгівлі – операції із придбання і реалізації товарів.

Основними стадіями кругообороту господарських засобів у процесі основної діяльності є такі господарські процеси: *постачання, виробництво, реалізація*.

Процес постачання (купівлі) – стадія кругообороту, на якій гроші перетворюються в засоби виробництва і ресурси праці. Підприємство в результаті забезпечується матеріальними і трудовими ресурсами. При цьому об'єктами обліку тут є витрати на придбання засобів і ресурсів, обсяг їх заготовівлі, розрахункові операції з постачальниками.

Процес виробництва – стадія кругообороту, на якій створюють блага шляхом поєднання засобів виробництва з робочою силою (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг). Виготовлений продукт доставляють до споживача. Тут об'єктами обліку є витрати (засоби праці в розмірі зношеної частини, сировина, паливо, енергія, праця та її оплата), собівартість продукції, наявність та рух готової продукції.

Процес реалізації – стадія кругообороту, на якій реалізують вироблену товарну продукцію, і остання набирає грошової форми, що дає можливість продовження наступного операційного циклу кругообороту капіталу. У процесі реалізації об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обсяг відвантаження та реалізації продукції, обчислення доходу та прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями та за зобов'язаннями з податковими та іншими органами.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (тобто це сукупність операцій з придбання та продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів).

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (залучення позикових коштів, сплата нарахованих відсотків, отримання відсотків, дивідендів).

1.3. Методи і прийоми бухгалтерського обліку

Метод – спосіб досягнення мети, сукупність прийомів і операцій теоретичного, практичного засвоєння дійсності. Метод є не тільки сукупністю правил, прийомів, способів, норм пізнання та дій, а й системою принципів і вимог, які необхідні для вирішення конкретного завдання, досягнення результатів у будь-якій сфері діяльності.

З огляду на сферу реалізації розрізняють загальні та спеціальні методи наукового пізнання. Структурними елементами цих методів є філософські загальнонаукові принципи пізнання дійсності. За функціональним критерієм їх поділяють на такі групи:

1. Методи емпіричного дослідження (спостереження, вимірювання, порівняння).

2. Методи, які використовують на емпіричному і на теоретичному рівнях дослідження (абстрагування, аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання та ін.). У практиці бухгалтерського обліку більше прикладів індукції, оскільки господарські операції спочатку розкривають зміст мікропроцесів і лише потім відбувається їх групування й узагальнення у

звітності. Методи синтезу та аналізу безпосередньо виявляються в синтетичному та аналітичному обліку.

Бухгалтерський облік є інформаційною моделлю підприємства або господарських процесів, оскільки він має справу не з самими об'єктами, а з їх інформаційними характеристиками. Моделювання є теоретичною основою усіх методичних прийомів бухгалтерського обліку. Модель – це зображення об'єкта, системи або ідеї в деякій формі, відмінній від дійсності. І в той же час модель – це природний або штучний, матеріальний або ідеальний замітник об'єкта, який має загальні властивості з об'єктом.

3. Методи теоретичного дослідження (сходження від абстрактного до конкретного, гіпотетико-дедуктивний, системний методи, прогнозування, дисперсний аналіз). *Діалектичний метод* дає змогу вивчати облік у сукупності процесів, що видозмінюються та взаємозалежні; *історичний підхід* розглядає облік як продукт історичного становлення і розвитку потреб людини і суспільства; *системний підхід* визначає облік як внутрішньо структурований і організований об'єкт.

Поряд із загальнонауковими методами та теоретичною основою бухгалтерський облік є самостійною економічною прикладною наукою і має свої специфічні методи (прийоми), обумовлені сутністю самого предмету, технологією обліку, завданнями та вимогами.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- хронологічного і систематичного спостереження;
- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації;
- узагальнення інформації з метою формування звітності.

Методу спостереження відповідають прийоми документування та інвентаризації; вимірювання здійснюють шляхом оцінки та калькулювання; реєстрацію та класифікацію (поточне групування) проводять на рахунках за допомогою подвійного запису; узагальнення інформації з метою побудови звітності відбувається, насамперед, за допомогою прийому балансового узагальнення.

Зазначені інструменти забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних про окремі господарські операції в різноманітну інформацію для управління.

Документування – спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Це початок і основа облікового процесу, без якого бухгалтерський облік неможливий. Кожну господарську операцію фіксують за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, які надають йому юридичної сили.

Інвентаризація – метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Проводять шляхом описування, підрахунку, вимірювання, зважування й оцінки всіх залишків засобів і коштів у натурі,

виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку. Це метод контролю наявності та руху майна, заборгованості, роботи матеріально відповідальних осіб.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні. У бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку ґрунтується переважно на показнику фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості). Майно та господарські операції оцінюють у національній валюті України шляхом підсумовування проведених витрат.

Калькулювання – це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг. Суть методу полягає в тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо). Облік кругообороту капіталу базується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупки), виробничої собівартості та повної собівартості реалізованої продукції.

Бухгалтерські рахунки – спосіб поточного групування у встановленому порядку. Рахунок – це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку. Рахунок відображає стан та рух засобів, їх джерел і господарських процесів.

Подвійний запис – метод відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Суть його полягає у подвійному відображенні в бухгалтерському обліку за дебетом одного і кредитом іншого рахунку однієї і тієї ж суми кожної господарської операції. Подвійний запис не тільки важливий технічний, а й контрольний прийом.

Балансове узагальнення – метод узагальнення даних, перевірки правильності відображення операцій на рахунках за допомогою подвійного запису. Баланс показує склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) та джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс показує залишки на рахунках, які характеризують, з одного боку, майно суб'єкта господарювання, а з іншого – його власний і залучений капітал.

Вимоги, які ставляться до обліку: *порівняльність показників; своєчасність, точність і об'єктивність; повнота; економічність і раціональність.*

Порівняльність показників обліку досягають використанням єдиного грошового вимірника.

Своєчасність обліку має особливе значення за сучасних умов господарювання. Для прийняття правильних управлінських рішень в динамічних ринкових ситуаціях керівництву необхідна своєчасна, оперативна і аналітична інформація про витрати, доходи і результати діяльності підприємства. Своєчасність обліку забезпечується раціональною організацією облікового процесу, максимальним використанням сучасної обчислювальної техніки для опрацювання обліково-аналітичної інформації.

Неодмінна умова обліку – *точність і об'єктивність* його показників.

Вимога повноти означає, що облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію для контролю і оперативного управління, але без надмірної деталізації показників.

Вимога економічності та раціональності обліку означає, що при достатній повноті та своєчасності облік має здійснюватися при мінімальних витратах.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свої предмет, об'єкти, суб'єкти і метод (методологію).

Контрольні запитання.

1. Як трактують в широкому розумінні поняття «облік»?
2. Що розуміють під господарським обліком?
3. Які види господарського обліку можна виділити в Україні?
4. Які особливості бухгалтерського обліку порівняно з іншими видами господарського обліку?
5. Яка мета ведення бухгалтерського обліку на підприємстві?
6. Яка відмінність між фінансовим та управлінським обліком?
7. Які функції виконує бухгалтерський облік на підприємстві?
8. Які вимоги ставляться до бухгалтерського обліку?
9. Що є предметом вивчення бухгалтерського обліку як науки?
10. Які об'єкти бухгалтерського обліку? Дайте їх характеристику.
11. Які загальнонаукові методи використовують для вивчення об'єктів обліку?
12. Які специфічні прийоми характеризують методологію бухгалтерського обліку?

2.1. Будова бухгалтерських рахунків та їх класифікація

Бухгалтерський рахунок є елементом системи накопичення, групування та узагальнення економічно однорідної інформації щодо активів, пасивів та господарських процесів підприємства, його витрат і доходів. Записи операцій на рахунках дають змогу здійснювати систематичний контроль за наявністю та змінами засобів й джерел їх утворення в процесі господарської діяльності.

Вперше найбільш повно описав мету, завдання та будову рахунків Лука Пачолі в «Трактаті про рахунки записи». Зокрема, було зазначено, що рахунок як самостійна бухгалтерська одиниця, складається з лівої та правої частини, відповідно, Дебету (лат. *debit* – він винен) і Кредиту (лат. *credit* – він вірить). Поступово таке трактування елементів будови рахунку втратило своє значення і Дебет та Кредит рахунку почали трактувати виключно як збільшення або зменшення об'єктів обліку.

Господарські операції відбуваються і реєструються у певній хронологічній послідовності, а інформація про стан та рух об'єктів обліку, відповідно, систематизують на рахунках. Тому бухгалтерські записи є *хронологічними* і *систематичними*.

Хронологічний запис – це запис операцій у хронологічній (календарній) послідовності їх виникнення. Такий запис здійснюють у спеціальних журналах з обов'язковим відображенням нумерації господарських операцій і використовуються для перевірки повноти і правильності відображення операцій на рахунках.

Систематичний запис означає, що всі хронологічні записи повинні бути систематизовані за економічним змістом на рахунках бухгалтерського обліку.

Залежно від характеру об'єктів записи на рахунках здійснюють у різних вимірниках (натуральних, трудових), але з обов'язковим використанням грошового вимірника з метою узагальнення різнорідних засобів і процесів. Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об'єктами, які на них обліковують і завданнями обліку. Як складова методу бухгалтерського обліку система рахунків перебуває в тісному взаємозв'язку з іншими його елементами, зокрема, документацією, подвійним записом, оцінкою, балансом, звітністю. На кожен об'єкт бухгалтерського обліку відкривають окремий рахунок, записи на якому здійснюють тільки на підставі відповідних документів. У результаті отримують систематизовану інформацію, необхідну для управління, аналізу й контролю за діяльністю суб'єктів господарювання.

Всі рахунки бухгалтерського обліку можна поділити на балансові та позабалансові. Балансові рахунки призначені для обліку ресурсів підприємства (активів) та джерел їх утворення (пасивів) і відображають рух активів, капіталу та зобов'язань, які належать підприємству.

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

- цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);
- умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо);
- бланків суворого обліку;
- списаних активів (нестача цінностей, прострочена дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);
- амортизаційних відрахувань.

Основною ознакою класифікації рахунків є їх поділ за *економічною сутністю*. За цією ознакою рахунки можна поділити на активні, пасивні та активно-пасивні.

Активні рахунки призначені для відображення наявності та руху активів підприємства та його витрат. Такі об'єкти обліку розміщені в Активі балансу підприємства. Розглянемо будову активного рахунку, наприклад, «Готівка» (рис. 2.1).

Дебет	Готівка	Кредит
А	100	
Б	2500	В 2450
Г	150	

Рис. 2.1. Будова активного рахунку

Сектор А призначений для відображення залишку за активним рахунком на початок періоду. Відповідно до бухгалтерської термінології має назву *сальдо*. Сальдо за активним рахунок відображають за Дебетом.

Сектор Б призначений для відображення змін щодо надходження активів за період, має назву *дебетовий оборот*.

Сектор В призначений для відображення змін за активним рахунком щодо витрачання активів за період і носить назву *кредитовий оборот*.

Для визначення залишку (сальдо) за активним рахунком на кінець періоду (сектор Г) застосовують таку формулу:

Сальдо на кінець періоду дорівнює = Сальдо на початок періоду + дебетовий оборот – кредитовий оборот.

Сальдо кінцеве за активним рахунком також відображають за Дебетом.

У нашому прикладі залишок на кінець періоду за рахунком «Готівка» складає $100 + 2500 - 2450 = 150$ грн.

Розглянемо будову пасивного рахунку, наприклад, «Зареєстрований (пайовий) капітал» (рис. 2.2) .

Залишок (сальдо) пасивного рахунку на початок періоду відображається за Кредитом (сектор А). Сектор Б призначений для відображення змін щодо зменшення пасивного рахунку (дебетовий оборот), сектор В призначений для відображення змін щодо збільшення пасивного рахунку (кредитовий оборот). Таким чином для визначення залишку за пасивним рахунком (сектор Г) застосовують таку формулу:

Сальдо на кінець періоду = сальдо на початок періоду + кредитовий оборот – дебетовий оборот.

Дебет Зареєстрований (пайовий) капітал Кредит

		А	50000
Б	36200	В	44500
		Г	58300

Рис. 2.2. Будова пасивного рахунку

У нашому прикладі залишок на кінець періоду за рахунком «Зареєстрований (пайовий) капітал» складає $50000 + 44500 - 36200 = 58300$ грн.

Таким чином, в активних рахунках за дебетом показують збільшення об'єктів, а за кредитом – зменшення. У пасивних, навпаки, за дебетом показують зменшення, а за кредитом збільшення об'єктів.

Активно–пасивні рахунки – це рахунки, які можуть мати як дебетове, так і кредитове сальдо. Прикладом активно-пасивного рахунку є рахунок «Фінансові результати». За дебетом цього рахунку накопичують витрати підприємства, а за кредитом – доходи. В залежності від того, що більше - дебет чи кредит - підприємство отримує, відповідно, збиток або прибуток.

Окрім основної ознаки, рахунки можуть класифікувати і за іншими параметрами.

Наприклад, *розподільчі рахунки* –призначені для накопичення витрат з подальшим їх розподілом на різні господарські процеси (наприклад, рахунок «Загальновиробничі витрати»), *калькуляційні рахунки* – призначені для визначення фактичної собівартості випущеної продукції (наприклад, рахунок «Виробництво»), *регулюючі (коректувальні) рахунки* – призначені для коректування вартості активів у процесі діяльності (наприклад, рахунок «Знос необоротних активів» корегує залишкову вартість таких активів у процесі діяльності).

2.2. Характеристика синтетичних та аналітичних рахунків

В управлінні господарською діяльністю підприємства використовується як узагальнююча, так і деталізована інформація про об'єкти бухгалтерського обліку. Тому в залежності від ступеня деталізації інформації бухгалтерські рахунки поділяються на *синтетичні, субрахунки й аналітичні*.

Рахунок найвищого (I) порядку називається синтетичним, рахунок II порядку – субрахунком і рахунок III порядку – аналітичним рахунком.

Синтетичними називаються рахунки, які дають узагальненні показники про господарські засоби, джерела їх утворення і господарські процеси по економічно однорідних групах в грошовому виразі.

Так, рахунки бухгалтерського обліку, що відкриваються на підставі статей балансу для обліку руху засобів і їх джерел, містять узагальнюючі (синтетичні) дані в грошовому вимірнику. Наприклад: *рахунок «Основні засоби» показує рух усіх основних засобів підприємства; рахунок «Виробничі запаси» – наявність і рух предметів праці даної групи в цілому; рахунок «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» – загальну суму заборгованості всім постачальникам за отримані від них, але не оплачені матеріальні цінності. Ці рахунки синтетичні.*

Аналітичні рахунки деталізують зміст синтетичних рахунків за окремими видами господарських засобів, джерел їх формування і господарськими процесами.

Проміжне місце між синтетичними і аналітичними рахунками займають *субрахунки*. При їх допомозі здійснюється:

- додаткове групування даних аналітичного обліку для одержання узагальненої інформації в межах певного синтетичного рахунку;
- деталізація сум, що обліковуються на синтетичних рахунках.

На синтетичних рахунках і субрахунках об'єкти бухгалтерського обліку відображаються тільки в грошовому вимірнику.

На аналітичних рахунках об'єкти бухгалтерського обліку, зокрема з обліку товарно–матеріальних цінностей, відображаються як в натуральному, так і в грошовому вимірниках.

Не всі синтетичні рахунки можна поділити на субрахунки і аналітичні рахунки. Окремі синтетичні рахунки не мають субрахунків, а мають аналітичні рахунки.

Між синтетичним рахунком, його субрахунками і аналітичними рахунками існує взаємозв'язок:

Сума початкового сальдо по синтетичному рахунку завжди повинна відповідати сумі початкових сальдо по аналітичних рахунках, які відкриті до нього.

Сума оборотів за дебетом та кредитом аналітичних рахунків повинна відповідати сумі оборотів за дебетом та кредитом синтетичного рахунку.

Сума кінцевого сальдо по синтетичному рахунку повинна відповідати кінцевому сальдо по аналітичних рахунках, які відкриті до нього.

Відображення об'єктів на синтетичних рахунках називається *синтетичним обліком*.

Відображення об'єктів на аналітичних рахунках називається *аналітичним обліком*.

Розглянемо записи на синтетичному та аналітичному рахунках на прикладі сировини й матеріалів на синтетичному рахунку «Виробничі запаси» (рис.2.3). Цей синтетичний рахунок дає узагальнюючі показники про наявність, надходження та витрачання матеріалів в цілому по підприємству. За даними цього рахунку не можна дізнатись, які конкретно матеріали є на підприємстві, який їхній рух. Крім цього, відсутні натуральні показники за окремими видами матеріалів. Щоб отримати детальні дані про надходження та витрачання матеріалів, потрібно відкрити аналітичні рахунки.

Рахунок «Виробничі запаси»		
Дебет		Кредит
Сальдо на 1.09.	7 000	2. 3 600
1.	3 100	3. 4 000
Оборот за місяць:	3 100	Оборот за місяць: 7 600
Сальдо на 1.10.	2 500	

Рис. 2.3. *Відображення операцій за синтетичним рахунком*

Для спрощення прикладу припустимо, що підприємство має два види матеріалів: бронзу та мідь. Дані про наявність і рух матеріалів показані загальними сумами на синтетичному рахунку «Виробничі запаси» і відображатимуться на відповідних аналітичних рахунках.

Приклад. Надійшло від постачальників 2500 кг. бронзи на суму 150000 грн. та 2000 кг. міді на суму 160000 грн.; відпущено на виробництво 2000 кг. бронзи на суму 120000 грн. та 3000 кг. міді на суму 240000 грн.; відпущено на виробництво 4000 кг. бронзи на суму 240000 грн. та 2000 кг. міді на суму 160000 грн. (табл. 2.1, 2.2).

Таблиця 2.1. Аналітичний рахунок «Бронза»

№ з/п	Зміст запису	Один. виміру	Ціна	Надійшло		Витрачено	
				к-ть	сума, грн.	к-ть	сума, грн.
	1	2	3	4	5	6	7
	Залишок на 1.09	кг	60,00	5000	300000		
1.	Надійшло від постачальників	кг	60,00	2500	150000		
2.	Відпущено на виробництво	кг	60,00	–	–	2000	120000
3.	Відпущено на виробництво	кг	60,00	–	–	4000	240000
	Оборот	кг	60,00	2500	150000	6000	360000
	Залишок на 1.10	кг	60,00	1500	90000		

Таблиця 2.2. Аналітичний рахунок «Мідь»

№ з/п	Зміст запису	Один. виміру	Ціна	Надійшло		Витрачено	
				к-ть	сума, грн.	к-ть	сума, грн.
А	1	2	3	4	5	6	7
	Залишок на 1.09	кг	80,00	5000	400000		
1.	Надійшло від постачальників	кг	80,00	2000	160000		
2.	Відпущено на виробництво	кг	80,00	–	–	3000	240000
3.	Відпущено на виробництво	кг	80,00	–	–	2000	160000
	Оборот	кг	80,00	2000	160000	5000	400000
	Залишок на 1.10	кг	80,00	2000	160000		

Всі балансові та позабалансові синтетичні рахунки відображені в Плані рахунків. План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків). У ньому за десятиковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку). В Інструкції до Плану рахунків крім синтетичних, наведено і субрахунки (рахунки другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку. Субрахунки до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку структурно складається із таких дев'яти класів рахунків:

Клас 1. Необоротні активи.

Клас 2. Запаси.

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання.

- Клас 6. Поточні зобов'язання.
- Клас 7. Доходи і результати діяльності.
- Клас 8. Витрати за елементами.
- Клас 9. Витрати діяльності.
- Клас 0. Позабалансові рахунки.

Класи бухгалтерських рахунків мають конкретне призначення й забезпечують облік та накопичення економічної інформації для потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Сальдо рахунків класів 1–3 є підставою для заповнення відповідних розділів активу балансу, а сальдо рахунків класів 4–6 для заповнення відповідних розділів пасиву балансу.

Дані синтетичного і аналітичного обліку про доходи і витрати, що відображаються на рахунках класів 7 «Доходи і результати діяльності» і 9 «Витрати діяльності» є підставою для заповнення Звіту про фінансові результати господарського–фінансової діяльності підприємства.

2.3. Кореспонденція рахунків і подвійний запис

Взаємозв'язок між синтетичними рахунками і Балансом здійснюється шляхом застосування подвійного запису. Залишок всіх рахунків на кінець періоду за дебетом відображається в активі Балансу, де відображають активи підприємства, а залишок всіх рахунків за кредитом - в пасиві Балансу, що відображає джерела утворення активів. Подвійний запис є ключовим елементом методу бухгалтерського обліку. Наукове обґрунтування сутності подвійного запису здійснив ще Лука Пачолі у відомому «Трактаті про рахунки та записи» у 1494 році. Саме тоді було сформульовано два основних положення, які отримали назву постулатів Пачолі:

- 1) сума дебетових оборотів завжди рівна сумі кредитових оборотів тієї ж системи рахунків;
- 2) сума дебетових сальдо завжди рівна сумі кредитових сальдо тієї ж системи рахунків.

Ці постулати є актуальними і сьогодні. Кожна господарська операція викликає подвійні зміни у складі господарських засобів та/або джерел їх утворення і вимагає спеціального шифрування за допомогою рахунків. Таким чином, *подвійний запис* є методом відображення господарської операції не менше як на двох рахунках в однаковій сумі один раз за дебетом, а другий – за кредитом цих рахунків.

Взаємозв'язок між рахунками, на яких відображається господарська операція називається *кореспонденцією*, а рахунки – кореспондуючими.

Приклад. *Надійшли від покуців готівкові кошти в касу за відвантажену раніше продукцію.*

Отже, рахунок «Готівка» буде кореспондувати з рахунком «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Бухгалтерський запис, де зазначено шифри рахунків та їх зміни за дебетом (Д-т) і кредитом (К-т) називається *бухгалтерською проводкою*. Операція, наведена в прикладі, буде відображена записом:

Д-т 30 К-т 36.

Використання подвійного запису має важливе значення, так як дозволяє контролювати правильність рознесення сум за рахунками. Така здатність впливає із балансового рівняння, коли актив балансу (тобто залишок всіх рахунків за дебетом) рівний пасиву (залишку всіх рахунків за кредитом). Якщо рівноваги дебетової та кредитової сум немає, значить не рознесені за рахунками всі суми. Однак застосування подвійного запису не може забезпечити від виникнення помилки у розумінні економічної сутності операції і застосуванні інших за своєю економічною сутністю рахунків, так як неправильна за своєю сутністю кореспонденція рахунків не порушить балансової рівності. Тому всі господарські операції необхідно в першу чергу логічно аналізувати на предмет тих бухгалтерських об'єктів та явищ, які вони описують.

Для того, щоб правильно скласти бухгалтерську проводку, необхідно аналіз господарської операції розбити на ряд етапів.

Приклад. *Необхідно скласти бухгалтерську проводку до операції «Отримані запасні частини для ремонту техніки від постачальника на суму 1000 грн.».*

Етап 1. Визначаємо економічну сутність операції.

З одного боку у нас збільшуються активи, а саме – вартість запасних частин (виробничі запаси – активи), а з іншого – збільшується заборгованість перед постачальниками (кредиторська заборгованість – пасиви).

Етап 2. Визначаємо кореспондуючі рахунки, шифри їх субрахунків відповідно з Планом рахунків.

Відповідно з Інструкцією до Плану рахунків виділяємо кореспондуючі субрахунки, а саме 20.7 «Запасні частини» і 63.1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Етап 3. Визначаємо характеристику рахунків.

Субрахунок 20.7 є активним, а субрахунок 63.1 є пасивним.

Етап 4. Визначаємо характер змін на цих субрахунках.

Оскільки сума запасних частин, які поступили, збільшує активний субрахунок 20.7 «Запасні частини», то згідно будови активного рахунку така зміна повинна бути відображена за дебетом. Субрахунок 63.1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» є пасивним за своєю сутністю. Він теж збільшується, оскільки збільшується кредиторська заборгованість (стаття пасиву Балансу), так як в операції зазначено тільки факт отримання запасних частин і відсутній факт їх оплати. Отже, така заборгованість має бути відображена за кредитом субрахунку 63.1.

Етап 5. Формується бухгалтерська проводка:

Д-т 20.7 К-т 63.1 – 1000 грн.

Схематично такий запис відображено відображена на рис. 2.4.

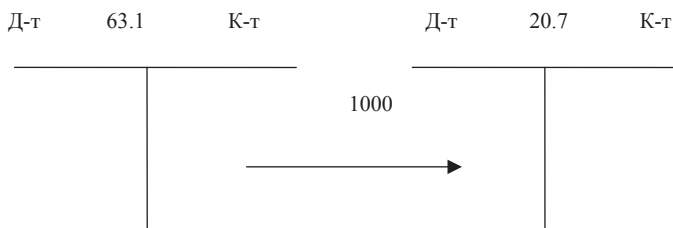


Рис. 2.4. Схематичне відображення бухгалтерської проводки Д-т 20.7 К-т 63.1

Приклад. *Виплачена з каси заробітна плата працівникам – 2000 грн.*

Етап 1. Зменшуються активи, а саме – готівкові кошти в касі і зменшується кредиторська заборгованість перед працівниками за розрахунками із заробітної плати.

Етап 2. Відповідно з Інструкцією до Плану рахунків операція буде відображена на субрахунках 30.1 «Готівка в національній валюті» і 66.1 «Розрахунки за заробітною платою».

Етап 3. Субрахунок 30.1 є активним, а субрахунок 66.1 – пасивним.

Етап 4. Готівкові кошти в касі зменшують на суму виплаченої зарплати. Зменшення грошей відображається за кредитом активного субрахунку 30.1. Кредиторська заборгованість із заробітної плати теж зменшиться. Таке зменшення відображають за дебетом пасивного субрахунку 66.1.

Етап 5. Бухгалтерська проводка формулюється (рис.2.5):

Д-т 66.1 К-т 30.1. – 2000 грн.

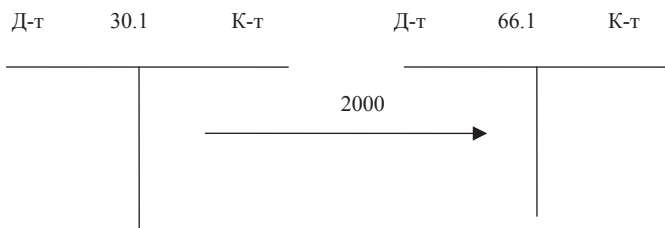


Рис.2.5. Схематичне відображення бухгалтерської проводки Д-т 66.1 К-т 30.1

Бухгалтерські проводки можуть бути *простими* і *складними*.

Простою називають таку бухгалтерську проводку, коли кореспондують тільки два рахунки (як у прикладах, наведених вище). *Складною* називають таку бухгалтерську проводку, за якої кілька рахунків, наприклад, дебетують, а на загальну суму записів за дебетом кредитують тільки один рахунок, або навпаки, – кілька рахунків – кредитують, а на загальну суму записів по кредиту дебетують один рахунок. Застосування складних проводок значно зменшує кількість облікових записів.

Приклад. *Надійшли на підприємство від вітчизняного постачальника сировина і матеріали на суму 1340 грн. та малоцінні і швидкозношуючі предмети на суму 450 грн.*

Бухгалтерський запис матиме вигляд:

Д-т 20.1 – 1340 грн. грн., Д-т 22 – 450 грн. К-т – 1790 грн.

Схематично вказану операцію можна відобразити так (рис. 2.6).

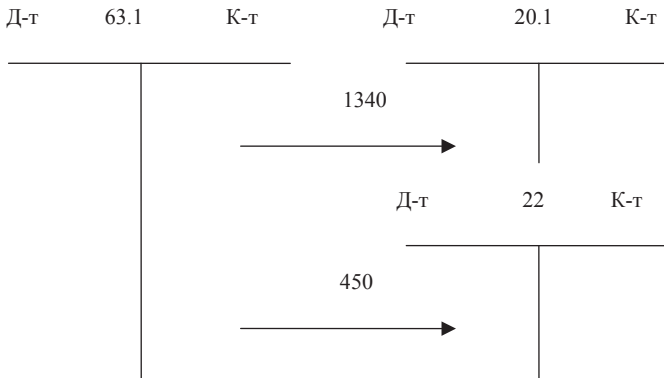


Рис. 2.6. Схематичне відображення складної бухгалтерської проводки

Таким чином, оцінені об'єкти бухгалтерського обліку підлягають економічному групуванню в системі рахунків із застосуванням способу подвійного запису, що забезпечує взаємозв'язок показників господарської діяльності.

Контрольні запитання.

1. Дайте визначення балансових рахунків бухгалтерського обліку?
2. Що відображається на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку?
3. Яка будова активного рахунку бухгалтерського обліку?

4. Яка будова пасивного рахунку бухгалтерського обліку?
5. Що таке синтетичні та аналітичні рахунки?
6. Дайте визначення хронологічного і систематичного запису?
7. Що таке План рахунків і яка його будова?
8. Дайте визначення «кореспонденція рахунків», «бухгалтерська проводка», «подвійний запис»?
9. Охарактеризуйте етапи складання бухгалтерської проводки?
10. Наведіть приклади простої та складної бухгалтерської проводки?

Розділ 3.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

3.1. Поняття та будова бухгалтерського балансу

У теорії бухгалтерського обліку баланс виступає елементом методу бухгалтерського обліку і елементом звітності. В процесі господарської діяльності на підприємстві відбуваються структурні зміни в складі господарських засобів та джерел їх утворення. Для того, щоб зафіксувати такі зміни, підприємство повинне їх згрупувати і представити у вигляді узагальненого звіту, яким є баланс.

Вперше бухгалтерський баланс (фр. *balance* – терези, лат. *bilanx* – який має дві вагові чаші) на теоретичному рівні був обґрунтований Лукою Пачолі в 1494 році. Тоді баланс був описаний як структурний документ, який включає дві частини: ліву Актив (лат. *aktivus* – діяльний, діючий) і праву Пасив – (лат. *passivus* – пасивний, недіяльний). В подальшому ці терміни втратили свій первісний зміст і мають на сьогодні досить умовне значення. Однак принципи заповнення балансу залишились, практично, незмінними: в актив балансу вносять залишки за рахунками з дебетовим сальдо, а в пасив балансу – залишки за рахунками з кредитовим сальдо.

В основі побудови балансу лежить балансове рівняння:

$$\text{АКТИВ} = \text{ПАСИВ (Власний капітал + Зобов'язання)}$$

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Інакше кажучи активи – це майно та майнові права, якими володіє підприємство і які мають вартісну оцінку.

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

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Поняття «власного капіталу» впливає з балансового рівняння, а саме:

$$\text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ} = \text{АКТИВ} - \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ}$$

Кожний елемент ресурсів в активі або пасиві називається статтею балансу. Розділ балансу – це сукупність статей активу чи пасиву, які об'єднують в економічно однорідні групи господарські засоби та джерела їх утворення. Сучасний вітчизняний баланс містить в активі три розділи, а в пасиві міститься чотири розділи (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Будова балансу за розділами

Актив	Пасив
1. Необоротні активи	1. Власний капітал
2. Оборотні активи	2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
3. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	3. Поточні зобов'язання і забезпечення
	4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття
Баланс	Баланс

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства.

При побудові балансу необхідно дотримуватись таких принципів:

- використання єдиного грошового вимірника до статей балансу;
- автономності підприємства - бухгалтерський баланс повинен відображати тільки ті активи і пасиви, які належать підприємству, а не особам (власникам, кредиторам тощо), пов'язаним з підприємством;
- застосування оцінки активів за собівартістю їх придбання, тобто за первісною (залишковою) вартістю.

3.2. Типи змін в бухгалтерському балансі

Господарські операції за типом змін в балансі можна згрупувати в 4 групи:

- 1) одна стаття активу збільшується, а інша стаття активу на таку ж суму зменшується, валюта балансу не змінюється;
- 2) одна стаття пасиву збільшується, а інша на таку ж суму зменшується, валюта балансу не змінюється;
- 3) стаття активу і стаття пасиву збільшується на однакову суму, загальна валюта балансу збільшується на цю ж суму;
- 4) стаття активу і стаття пасиву зменшується, валюта балансу зменшується на цю ж суму.

Приклад. *Внесені готівкові кошти з каси на поточний рахунок в сумі 1200 грн.*

Операція свідчить, що взаємодіють між собою два активних субрахунки «Готівка в національній валюті» і «Поточні рахунки в національній валюті» один з яких збільшується, а другий – зменшується.

Бухгалтерська проводка буде такою:

Д-т 31.1 К-т 30.1 – 1200 грн.

Якщо допустити, що більше ніяких операцій не відбувалось, то на кінець періоду валюта балансу не зміниться, лише зміниться сума за відповідними статтями (табл. 3.2.)

Таблиця 3.2. Перший тип змін та його вплив на показники балансу

Актив	На початок періоду	На кінець періоду	Пасив	На початок періоду	На кінець періоду
1	2	3	4	5	6
Основні засоби	14500	14500	Зареєстрований капітал	40000	40000
Виробничі запаси	23600	23600	Нерозподілений прибуток	17800	17800
Готова продукція	31200	31200	(непокритий збиток)		
Розрахунки з покупцями (дебіторська заборгованість)	34700	34700	Короткострокові кредити банку	30000	30000
Готівка	2000	800	Розрахунки з постачальниками (кредиторська заборгованість)	29850	29850
Поточний рахунок	11650	12850			
Баланс	117650	117650	Баланс	117650	117650

Приклад. Після закінчення звітного року загальними зборами засновників підприємства прийнято рішення про збільшення зареєстрованого капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку на суму 10000 грн. (табл. 3.3).

Виходячи з економічного змісту операції, взаємодіють між собою два пасивних рахунки 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» і 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», причому один збільшується, а інший – зменшується.

Бухгалтерська проводка буде такою:

Д-т 44.3 К-т 40.1 – 10000 грн.

Таблиця 3.3. Другий тип змін та його вплив на показники балансу

Актив	На початок періоду	На кінець періоду	Пасив	На початок періоду	На кінець періоду
1	2	3	4	5	6
Основні засоби	14500	14500	Зареєстрований капітал	40000	50000
Виробничі запаси	23600	23600	Нерозподілений прибуток	17800	7800
Готова продукція	31200	31200	(непокритий збиток)		
Розрахунки з покупцями (дебіторська заборгованість)	34700	34700	Короткострокові кредити банку	30000	30000
Готівка	2000	800	Розрахунки з постачальниками (кредиторська заборгованість)	29850	29850
Поточний рахунок	11650	12850			
Баланс	117650	117650	Баланс	117650	117650

Як бачимо, валюта балансу залишилась тією ж, а змінилися лише суми на кінець періоду за відповідними статтями.

Приклад. *Отримана сировина від постачальника на суму 39600 грн.*

Можна зробити висновок, що у відображенні цієї операції приймають участь активний субрахунок 20.1 «Сировина і матеріали», який збільшується і пасивний субрахунок 63.1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», який теж збільшується, так як зростає кредиторська заборгованість.

Бухгалтерська проводка буде такою:

Д-т 20.1 К-т 63.1 – 39600 грн.

Зміна балансу відображена в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4. Третій тип змін та його вплив на показники балансу

Актив	На початок періоду	На кінець періоду	Пасив	На початок періоду	На кінець періоду
1	2	3	4	5	6
Основні засоби	14500	14500	Зареєстрований капітал	40000	40000
Виробничі запаси	23600	63200	Нерозподілений прибуток	17800	17800
Готова продукція	31200	31200	(непокритий збиток)	30000	30000
Розрахунки з покупцями (дебіторська заборгованість)	34700	34700	Короткострокові кредити банку	29850	69450
Готівка	2000	800	Розрахунки з постачальниками (кредиторська заборгованість)		
Поточний рахунок	11650	12850			
Баланс	117650	157250	Баланс	117650	157250

Як свідчать дані таблиці актив і пасив балансу на кінець періоду збільшилися на однакову суму 39600 грн.

Приклад. *Із поточного рахунку погашена заборгованість перед постачальниками на суму 7200 грн.*

З економічного змісту операції можна зробити висновок, що будуть кореспондувати: активний субрахунок 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті» і пасивний субрахунок 63.1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», причому обидва субрахунки будуть зменшуватись.

Бухгалтерська проводка буде мати такий вигляд:

Д-т 63.1 К-т 31.1 – 7200 грн.

Зміна балансу буде відображена в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5. **Четвертий тип змін та його вплив на показники балансу**

Актив	На початок періоду	На кінець періоду	Пасив	На початок періоду	На кінець періоду
1	2	3	4	5	6
Основні засоби	14500	14500	Зареєстрований капітал	40000	40000
Виробничі запаси	23600	63200	Нерозподілений прибуток	17800	17800
Готова продукція	31200	31200	(непокритий збиток)		
Розрахунки з покупцями (дебіторська заборгованість)	34700	34700	Короткострокові кредити банку	30000	30000
Готівка	2000	800	Розрахунки з постачальниками (кредиторська заборгованість)	29850	62250
Поточний рахунок	11650	5650			
Баланс	117650	150050	Баланс	117650	150050

Як свідчать дані балансу його валюта зменшилась на кінець періоду за активом і пасивом на однакову суму.

Контрольні запитання.

1. Дайте визначення поняття «власний капітал», «зобов'язання», «активи»?
2. Які основні принципи побудови балансу?
3. Дайте характеристику основних розділів активу балансу?
4. Дайте характеристику основних розділів пасиву балансу?
5. Які є типи змін структурних елементів бухгалтерського балансу?
6. Наведіть приклади типів змін структурних елементів бухгалтерського балансу і як вони впливають на його валюту?

4.1. Оцінка, як інструмент вартісного вимірювання об'єктів обліку

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку трактують оцінку як процес визначення грошових сум, за якими мають визнавати і відображати елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки і збитки. Тому бухгалтерський облік має забезпечити реальну, фактичну картину наявності господарських засобів і стану господарських процесів.

Обов'язкове відображення активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат і доходів підприємства у грошовому виразі є характерним саме для бухгалтерського обліку. Використання єдиного грошового вимірника (національної валюти України – гривні) є одним з десяти базових принципів бухгалтерського обліку, встановлених НСБО та Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки певні вимоги, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. До цих вимог належать: **реальність (адекватність)** та **єдність оцінки**.

Реальність (адекватність) оцінки забезпечує об'єктивна відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині, відображення у грошовому вимірнику дійсної величини господарських засобів і операцій. Адекватність оцінки вимагає точного обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку шляхом проведення інвентаризації та переоцінки.

Єдність оцінки забезпечує однаковість і незмінність її впродовж тривалого часу всіма суб'єктами господарювання (підприємствами, організаціями, установами). Єдності оцінки досягають встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання.

Система вартісних оцінок, яку застосовують у бухгалтерському обліку, має багатофункціональний характер. Оцінка в бухгалтерському обліку необхідна у процесі господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій як купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка активів; при створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; при виконанні права успадкування, виконанні судового рішення тощо.

У зв'язку з тим, що фактичну оцінку господарських засобів та їх джерел не завжди можливо, а, інколи, й економічно недоцільно отримати, замість визначення фактичної вартості застосовують певні облікові припущення щодо вартісного вимірювання того чи іншого об'єкта обліку – застосовують різні бази (способи) оцінки.

Виділяють такі *бази оцінки*:

- **історична собівартість.** Активи відображають за сумою сплачених грошових коштів та їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання. Зобов'язання відображають за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або за сумою грошових коштів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства;
- **поточна собівартість.** Активи відображають за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображають за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на цей момент;
- **вартість реалізації (погашення).** Активи відображають в обліку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображають за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів, яку, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства;

На підставі принципу історичної (фактичної) собівартості, основою оцінки найчастіше є історична собівартість – оцінка на основі витрат на виробництво чи придбання активів.

Оцінку різних об'єктів обліку – активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів – визначають відповідні стандарти бухгалтерського обліку. Для кожного виду активів, як правило, передбачено декілька ситуацій, в яких проводять оцінку активів: оцінка при придбанні (отриманні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду). Оцінку придбання здійснюють за первісною вартістю, яка, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу, за якою його зараховують на баланс підприємства. Також при оцінці активів можна використовувати такий спосіб оцінки, як оцінка за справедливою вартістю – або, інакше кажучи, ринковою вартістю.

4.2. Калькуляція та її види, методи калькулювання

Калькуляція – це розрахунок у грошовому вимірнику результату будь-якого господарського процесу.

У вужчому значенні **калькуляція** – це визначення собівартості одиниці продукції в цілому та в розрізі окремих статей витрат.

Основним призначенням калькуляції є отримання інформації про собівартість для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат.

Калькулювання – це система прийомів визначення собівартості всієї продукції та її окремих видів, визначення ефективності технології виробництва, роботи структурних підрозділів підприємства і апарату управління.

Залежно від технології, характеру продукції **об'єктами калькулювання** можуть бути:

- один продукт (комплекс продуктів) у цілому за виробництвом;
- один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, переділами, фазами виробництва;
- виріб (група виробів) за підприємством;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

У економічній літературі об'єкти калькулювання виділяють, як правило, виходячи з продуктової концепції, при якій в бухгалтерському обліку витрати на виробництво узагальнюють за номенклатурою продукції, яку випускає підприємство, тобто визначають собівартість виробів.

Такий підхід обмежує можливість системи калькулювання отримувати цінну інформацію про собівартість. Так, для управлінських рішень необхідно мати дані про витрати за окремими операціями праці, технології обробки, щоб розрахувати вплив окремих факторів на собівартість продукції (ефективність постачання та збуту, системи управління). У ринкових умовах суттєвий вплив на собівартість продукції мають маркетингові дослідження (упаковка, методи стимулювання збуту), але в собівартості їх не виділяють в окрему статтю, що ускладнює аналіз, тому слід розширювати об'єкти калькулювання, а не обмежуватись лише виробничими витратами на освоєні види продукції.

Із об'єктами калькулювання тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які є вимірниками об'єктів калькулювання. *Калькуляційна одиниця* дає можливість розрахувати витрати на виробництво за кожною статтею окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей товару та їх кількісної характеристики. При виборі калькуляційної одиниці враховують умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькуляційні одиниці можна об'єднати у такі основні групи:

- натуральні – один виріб (штука, метр погонний, метр квадратний, метр кубічний, кг, л, т, квт/год).
- умовно-натуральні (1 умовна банка, 1 ткм, 1 умовна т, 100 пар взуття певного артикула):
- приведені одиниці (маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин, 100 умовних банок консервів, умовний ящик скла);
- експлуатаційні (одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будинку, параметри приладів);
- одиниці часу (нормо-години, машино-години).

Калькуляційні одиниці використовують на стадії складання калькуляції, коли визначають витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг. При калькулюванні роблять розрахунок (калькуляцію) собівартості одиниці продукції шляхом ділення загальної суми витрат, виявлених в аналітичному обліку, за об'єктом калькулювання на кількість одиниць даного об'єкта.

Для правильного відображення інформації про собівартість продукції необхідно знати методи калькулювання. **Методом калькулювання** є система науково обгрунтованих прийомів розрахунку собівартості продукції, робіт і послуг з метою визначення ефективності організації й технології виробництва, роботи окремих ділянок виробничого процесу (бригад, дільниць, цехів, служб).

У економічній літературі описано багато різних методів калькулювання, але найчастіше зустрічаються чотири методи: **позамовний, попередільний, попроцесний (простий) і нормативний.**

Позамовний метод характерний для індивідуальних і дрібносерійних виробництв у суднобудуванні, літакобудуванні, галузях важкого машинобудування і металообробки, в ремонтних цехах, на підприємствах побутового обслуговування.

Об'єктом калькулювання при позамовному методі є замовлення. Аналітичний облік ведуть в картках, які відкривають на кожне замовлення. Якщо замовлення виконують більше місяця, то витрати показують наростаючим підсумком до моменту завершення робіт. Витрати за місяць у такому випадку вважають незавершеним виробництвом.

Собівартість робіт визначають методом сумування всіх витрат з дня відкриття замовлення до його закінчення. Калькуляцію складають після того, коли буде виконане замовлення.

Попередільний метод застосовують у тих виробництвах, в яких технологічний процес можна чітко поділити на окремі переділи (фази). Попередільний метод калькулювання ведуть на підприємствах чорної та кольорової металургії, в хімічній, легкій і харчовій промисловості, інших галузях.

Суть попередільного методу полягає в тому, що собівартість продукції калькують на кожному переділі окремо. Витрати узагальнюють за встановленою номенклатурою статей за фазами, стадіями, переділами. Аналітичний облік витрат на виробництво організують за виробами, при цьому прямі витрати (матеріали, зарплата робітників) відносять на конкретні види виробів за кодом, який проставляють в первинних документах, а накладні витрати збирають впродовж місяця окремо і розподіляють між виробами пропорційно вибраній базі в кінці місяця.

Попроцесний (простий) метод калькулювання використовують в тих виробництвах, де технологічний процес не складний. Наприклад, в підсобних і допоміжних виробництвах, в добувних галузях, на електростанціях, а також в галузях масового випуску продукції.

Особливістю цього методу є те, що витрати на виробництво узагальнюють в регістрах бухгалтерського обліку в цілому за процесом і ділять на кількість продукції, наданих послуг або виконаних робіт.

Попроцесний (простий, повиробний, подетальний, попродуктовий) метод характерний для масового виробництва із стійкою номенклатурою виробів, що випускають протягом тривалого часу. Виробництво продукції проходить в

одній або небагатьох технологічних стадіях, в яких не утворюють напівфабрикати і часто відсутнє незавершене виробництво.

По процесний метод калькулювання поділяють на два варіанти: *однопроцесний та багатопроцесний*. При *однопроцесному* варіанті калькулювання всі виробничі витрати звітного періоду повністю відносять на випущену продукцію, внаслідок відсутності незавершеного виробництва і випуску обмеженої номенклатури виробів у одному технологічному процесі. *Багатопроцесний* варіант калькулювання передбачає розподіл витрат між видами продукції й визначення собівартості продукції та ефективності роботи окремих виробничих дільниць.

Повиробний метод можна використовувати для визначення середньої собівартості калькуляційної одиниці за певний звітний період. Масовий або серійний характер випуску продукції передбачає наявність незавершеного виробництва, що впливає на величину собівартості виробу. Повиробний метод полягає в тому, що витрати на виробництво групують в бухгалтерському обліку за виробами або групами однорідних виробів, а собівартість калькуляційної одиниці визначають діленням витрат за звітний період з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва на кількість випущених з виробництва виробів.

Подетальний метод калькулювання є різновидом *повиробного*, який забезпечує деталізацію собівартості виробу в розрізі окремих деталей. Цей метод має два варіанти: подетально-партійний і подетально-поопераційний. Перший варіант полягає в тому, що прямі витрати відносять в цілому на партію деталей, а непрямі витрати розподіляють між деталями пропорційно обраній базі. Другий варіант відрізняється від першого тим, що собівартість деталей в частині заробітної плати визначають за кожною операцією або групою однорідних операцій. У бухгалтерському обліку на кожну деталь відкривають окремий аналітичний рахунок. Отже, подетальний метод калькулювання досить трудомісткий і може бути використаний при автоматизації обліку.

Нормативний метод калькулювання займає особливе місце в класифікації. За спрямуванням цей метод є попродуктним (повиробним), який відрізняється технікою калькуляційних розрахунків. При нормативному методі складають нормативну калькуляцію за діючими виробничими нормами. При цьому враховують технологію виробництва, проходження деталей за окремими операціями обробки, карти входження деталей у вузли і готовий виріб.

Причиною широкого використання систем калькуляції собівартості за нормативними затратами є те, що вони дають інформацію, придатну для досягнення багатьох цілей, наприклад, для складання кошторисів, для спрощення оцінки запасів матеріально-виробничих запасів, для прогнозування витрат майбутніх періодів, для прийняття рішень, а також для контролю затрат і оцінки функціонування компаній.

У сучасних умовах аналіз відхилень може спростити завдання оцінки матеріально-виробничих запасів і підготовки щорічних і щомісячних звітів про

прибутки та збитки, а також вчасно подати сигнал про необхідність перегляду нормативів для цілей планування і прийняття рішень.

Нормативний облік затрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, які фіксують механізмом зворотного зв'язку. Тому особливий інтерес для керівника має інформація про відхилення, оскільки вона сигналізує про недоліки в керованій системі, про необхідність термінового втручання в роботу цієї системи з метою відшукати причини і винуватців відхилень і усунути ці відхилення.

Система калькулювання собівартості за нормативними витратам доцільна для використання лише в разі, якщо технологічний процес складається із великої кількості постійно повторюваних операцій.

Контрольні запитання.

- 1. Що розуміють під оцінкою в бухгалтерському обліку?*
- 2. Які вимоги ставлять до оцінки в обліку?*
- 3. Які види оцінок використовують в бухгалтерському обліку?*
- 4. Що в бухгалтерському обліку розуміють під справедливою вартістю?*
- 5. Яка відмінність між калькуляцією та калькулюванням?*
- 6. Які методи калькулювання використовують в бухгалтерському обліку? У чому їх суть?*

ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Документування господарських фактів і процесів

Однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне та безперервне спостереження за станом господарських фактів – з одного боку, та процесів – з іншого боку, що відбуваються на підприємствах та організаціях. Для проведення такого спостереження необхідно кожний господарський факт оформити відповідним документом.

Під документом розуміють матеріальний носій, який використовують у процесі відображення фактів фінансово-господарської діяльності. На даному матеріальному носії за допомогою різних засобів та способів зафіксована інформація в доцільній для сприйняття формі.

Бухгалтерський документ – письмове свідцтво (доказ) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції (процесу) або право її виконання.

Процес документування складається з чотирьох елементів: *спостереження* (з'ясовується сутність, економічна доцільність і закономірність господарського факту – явища чи процесу), *сприйняття* господарського факту, *вимірювання* його натуральних і вартісних параметрів і *фіксування* на носії цих даних.

Методику та техніку процесу документування регламентує затверджене наказом Кабінету Міністрів від 24.05.1995 р. №88 Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку», в якому розкрито зміст таких понять як бухгалтерський документ, документація, документування.

Документація – сукупність документів, які складають на всі факти фінансово-господарської діяльності.

Документування – процес фіксації господарських фактів і операцій, у бухгалтерських документах.

У бухгалтерських документах вказуються дані, які необхідні для економічної та юридичної характеристики зафіксованих в них господарських операцій, з метою контролю за збереженням власності, визначення господарської доцільності та ефективності здійснених процесів.

Значення документації полягає в тому, що вона служить для передачі розпоряджень від керівництва до виконавців.

Бухгалтерська документація є юридичним фактом законності виконання операцій та служить підставою для здійснення фінансового контролю.

Під час оформлення та опрацювання документів проводять систематичний контроль за дотриманням платіжної та кредитної дисципліни, встановлюється ретельне спостереження за економічним витрачанням коштів підприємства, прискорюється їх оборот. Документи використовують також для аналізу господарської діяльності підприємства. Чимало чинників, які вплинули на

результати виконання бізнес-плану підприємства, можна виявити тільки за допомогою вивчення облікових даних і документів, що були основою для бухгалтерських записів.

5.2. Зміст документів і вимоги до їх створення. Технічні форми документів. Класифікація бухгалтерських документів

Документування господарських операцій потрібно здійснювати за такими вимогами та юридичними нормами:

- 1) документальному оформленню підлягають під всі господарські операції в момент їх здійснення;
- 2) підставою для облікових записів служать первинні документи як юридичні факти здійснення господарських операцій;
- 3) усі бухгалтерські документи повинні містити необхідні реквізити.

Реквізит – це неподільні кінцеві інформаційні елементи, які мають самостійне змістовне значення і відповідають певним стандартам та порядку заповнення документів. Усі реквізити бухгалтерських документів поділяють на 2 групи:

- 1) *обов'язкові;*
- 2) *доповнюючі.*

Обов'язковими реквізитами для кожного бухгалтерського документу є:

- назва підприємства, установи, від імені яких складений документ;
- назва документу;
- дата його складання;
- місце складання;
- зміст господарської операції та підстава для її здійснення;
- облікові вимірники (кількість, ціна, сума, одиниця виміру);
- підписи відповідальних осіб, котрі приймають участь при здійсненні господарської операції.

Згідно із положенням «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку» до документів ставиться ряд вимог:

- записи в документах можна здійснювати чорнилом, на друкарській машинці або за допомогою комп'ютера в момент виконання господарської операції або після її завершення;
- не допускається заповнення документів червоним кольором;
- виправлення в документах повинні бути зроблені з дотриманням відповідних правил: шляхом акуратного закреслення неправильного запису і відображення потрібного. Це підтверджується надписом «виправлено» та підписами осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення. У первинних документах, які призначені для відображення грошових коштів, виправлення не допускаються. Такі документи анулюють;
- якщо документи складають у декількох примірниках, то їх виписування здійснюють під кальку;

- усі документи повинні бути чітко уніфіковані та стандартизовані.

Уніфікація бухгалтерських документів – розроблення бланків, які відповідають за змістом однорідним операціям.

Стандартизація – розробка бланків документів стандартного розміру та форми.

Стандартизація та уніфікація документів спрощують опрацювання первинної документації, здешевлюють та підвищують якість обліку, сприяють автоматизованій обробці інформації.

У випадках, встановлених законодавством, а також міністерствами та відомствами України, окремі первинні документи можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Такі документи друкують за зразками типових та спеціалізованих форм, затверджених Державним комітетом статистики і Міністерством фінансів України, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонентів їх номінальної вартості. Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації (нумератором, друкарським способом). Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також господарських операцій, які оформляють за допомогою таких бланків, встановлюють окремі нормативні акти.

Розрізняють такі технічні форми документів:

- зональна – документ поділяють на горизонтальні та вертикальні зони;
- анкетна – реквізити розміщують за послідовною схемою, один за одним;
- таблична – реквізити розміщують горизонтально та за вертикальною й горизонтальною ознаками;
- комбінована – поєднуються елементи наведених технічних форм.

Господарські операції, які відбуваються на підприємстві відрізняються за змістом, обсягом, структурою і т.д. Для їх оформлення використовують різні за формою та змістом бухгалтерські документи. Із метою кращого розуміння призначення й особливостей порядку оформлення окремих груп документів усі бухгалтерські документи класифікують за такими ознаками (рис. 5.1).

За місцем складання бухгалтерські документи поділяються на 2 групи:

1) *зовнішні* – це такі, які надійшли на підприємство від інших підприємств, організацій, а також документи, які складає одним господарюючий суб'єкт, але їх використовують різні суб'єкти (наприклад, рахунки постачальників, які підлягають оплаті, виписки банку з поточного рахунку, платіжні доручення).

2) *внутрішні* – складає бухгалтерія чи інші економічні служби безпосередньо на даному підприємстві (наприклад, таблиць використання робочого часу, накладна, рапорт про виконання норм виробітку, прибуткові та видаткові касові ордери).

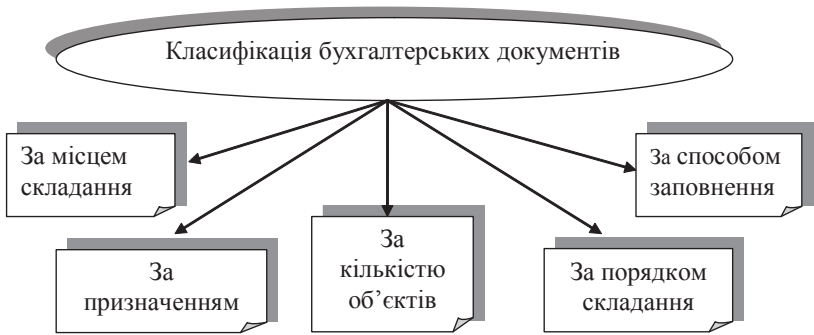


Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

За призначенням бухгалтерські документи поділяють на:

1) *розпорядчі* – документи, які містять розпорядження на здійснення господарських операцій (чек на отримання готівки з поточного рахунку, наказ про зарахування або звільнення з роботи, штатний розпис, довіреність). Вони ще не підтверджують господарський факт, але є підставою для його здійснення, тому їх не можна використовувати для запису в реєстри бухгалтерського обліку;

2) *виконавчі (виправдовуючі)* – документи, у яких підтверджується факт проведення господарської операції (акт виконаних робіт, прибутковий та видатковий касові ордери, виписка банку, платіжна відомість);

3) *комбіновані* – документи, які за своїм призначенням виконують функції розпорядчих та виправдовуючих документів бухгалтерського оформлення (вимоги на відпуск матеріалів зі складу, звіт про використання коштів, виданих на відрядження);

4) *документи бухгалтерського оформлення* – повністю складають працівники бухгалтерії, основне їх призначення – технічна підготовка записів для бухгалтерського обліку (бухгалтерська довідка чи калькуляція на виріб, розрахунки розподілу витрат, нагромаджувальні відомості).

За порядком складання (ступенем узагальнення): *первинні* – складають у момент здійснення господарської операції та безпосереднього її відображення (касові ордери, чеки, накладні); *зведені* – об'єднують ряд однорідних первинних документів шляхом групування їх показників (звіти касира, звіти матеріально-відповідальних осіб, розрахунково-платіжні відомості).

За кількістю об'єктів: односторонні (прибуткові та видаткові касові ордери, вимоги), багатосторонні (лімітно-забірні картки, розрахунково-платіжні відомості, звіти матеріально-відповідальних осіб).

За способом заповнення: ручним або автоматизованим.

5.3. Документообіг, порядок опрацювання та заповнення документів. Зберігання бухгалтерських документів

У загальному під **документообігом** розуміють рух бухгалтерських документів від моменту їх заповнення до періоду їх використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

При організації документообігу вирішальним є оптимальний варіант руху бухгалтерських документів в середині підприємства. Із цією метою на кожному підприємстві формують власні схеми документального обороту на кожній ділянці бухгалтерського обліку. Дані схеми об'єднуються в **плани документообігу** економічної інформації підприємства.

Первинні документи з місця їх складання передаються в бухгалтерію, де вони перевіряються і опрацьовуються.

Передачу окремих документів (з руху матеріальних цінностей, грошових коштів) здійснюють під розписку, яка оформляється окремим документом (реєстром) або робиться у зведеному документі з обліку даних об'єктів (матеріальний звіт, звіт касира).

Перевірка документів здійснюється за суттю, за формою (юридична) і правильністю арифметичних розрахунків.

При юридичній перевірці встановлюють наявність всіх необхідних реквізитів, правильність їх заповнення, дотримання правил виправлення помилок.

Арифметична перевірка полягає у підтвердженні виконання арифметичних дій у документах.

При перевірці документів за суттю з'ясовують достовірність здійснених операцій, їх законність.

При виявленні помилок юридичного характеру документ повертають на доопрацювання або повторне складання. При виявленні арифметичної помилки у документі робиться виправлення. У випадку виявлення незаконності здійснення операцій, підробки підписів документи повинні бути передані головному бухгалтеру для вживання необхідних заходів. Якщо помилки виявленні у зовнішніх документах, то про це повідомляється підприємство, яке їх склало.

Після перевірки документів проводять їх розцінку (таксування), групування, зведення, контирування.

Розцінка (таксування) документів здійснюється в тих випадках, коли в них проставлені тільки кількісні (натуральні) показники, що зумовлює необхідність відобразити операції в грошовій оцінці, тобто визначити і вказати в документі суму.

Групування документів проводять за кожним об'єктом в залежно від змісту господарських операцій. Для отримання згрупованих даних складають накопичувальні документи (відомості), які є підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку (журнали-ордери, відомості тощо).

Контрирування документів полягає в зазначенні бухгалтерських рахунків. Контрирування документів можуть здійснювати за кожним первинним документом або за даними зведеного документу.

Опрацьовані документи підлягають оперативному обліковому погашенню, суть якого полягає в тому, що опрацьовані первинні документи повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручному опрацюванні – дату запису в обліковий реєстр, а при автоматизованому – відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку. Наприклад, погасити прибутковий касовий документ означає поставити на ньому штамп або написати від руки «Отримано» із зазначення дати.

Усі бухгалтерські документи залежно від їх класифікації мають різні терміни зберігання.

Зберігання документів є поточним і постійним.

Поточне зберігання документів до завершення документальної перевірки органами державної податкової служби (ДПС) або ревізії фінансово–господарської діяльності органами державної фінансової інспекції здійснюють у бухгалтерії підприємства

Для постійного зберігання документів використовують власні архіви підприємства в терміни, визначені законодавством (головним архівним управлінням при КМУ).

Видачу документів з архіву можна проводити тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення документів може бути здійснене за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, судів, державної контрольно–ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляють протоколом (актом), копію якого вручають під розписку відповідній посадовій особі підприємства. Із дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства можуть зняти копії та скласти реєстр документів, які вилучають із зазначенням підстав і дати вилучення.

У разі втрати або знищення бухгалтерських документів керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Результати роботи комісії оформляють актом, який затверджує керівник підприємства.

5.4. Інвентаризація як вид первинного спостереження і прийом бухгалтерського обліку

За допомогою документації обліковують всі операції відразу після їх здійснення. Однак, у господарській діяльності можуть мати місце такі зміни засобів, які технічно неможливо або економічно недоцільно визначити і облікувати в процесі їх здійснення. Це можуть бути природні втрати: всихання, випаровування, розпилення матеріалів. Можуть бути нестачі або лишки

матеріалів з інших причин (неточність вимірювальних пристроїв, зловживання матеріально відповідальних осіб, неакуратність і т.д.). Зміни господарських засобів, які викликають розбіжності між даними поточного обліку і фактичною наявністю господарських засобів, джерел їх формування, виявляють лише за допомогою інвентаризації, яка є одним з елементів методу бухгалтерського обліку.

Зміст інвентаризації полягає у фактичному визначенні стану господарських засобів та джерел їх утворення в натуральних і грошових вимірниках та відхилень від стану відображеного документально.

Усі інвентаризації поділяють на:

- планові;
- раптові;
- повні;
- вибіркові.

Планові інвентаризації проводять за заздалегідь складеним планом. Так, станом на 1 жовтня звітного року усі підприємства зобов'язані провести планову інвентаризацію належного їм майна.

Раптові – проводять в таких випадках:

- зміна матеріально-відповідальних осіб;
- при проведенні документальної перевірки з метою встановлення фактичної наявності активів.

Повна – охоплює всі господарські засоби та джерела їх формування. При проведенні *вибіркової* інвентаризації перевіріці підлягають лише окремі групи господарських засобів та джерел.

До основних завдань проведення інвентаризації на підприємствах слід віднести:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів в натуральному та грошовому виразі шляхом їх переважування, обміру та підрахунку;
- шляхом порівняння фактичної наявності виявлених інвентаризацією засобів з даними (лишку або їх нестачі);
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість (застарілих фасонів або моделей), або такі, що не використовуються на даному підприємстві;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;
- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс об'єктів обліку відповідно до діючих принципів оцінки.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- а) при передачі майна в оренду, приватизації підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне та в інших випадках;
- б) перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- в) при зміні матеріально-відповідальних осіб;
- г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей;

- д) за приписом судово-слідчих органів;
- е) у разі стихійного лиха;
- є) у разі реорганізації чи ліквідації підприємства;
- ж) у інших випадках, передбачених законодавством України.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві розпорядчим документом його керівника створюють постійно діючу інвентаризаційну комісію в складі керівників структурних підрозділів і головного бухгалтера. Очолює цю комісію керівник підприємства або його заступник.

На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації на місцях створюються робочі інвентаризаційні комісії, в склад яких входять працівники, що добре знають об'єкт, який підлягає інвентаризації та працівники бухгалтерії.

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 повідомляє 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 дотримання встановлених термінів їх клеймування та вимагає подати в бухгалтерію або комісії усі прибуткові та видаткові документи. Останні прибуткові та видаткові документи візує голова комісії з позначкою «до інвентаризації на "___" дата», а 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 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 ізольованих приміщеннях у однієї матеріально-відповідальної особи інвентаризацію проводять послідовно за місцями їх зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовують і комісія переходить у наступне приміщення.

Одержані фактичні результати заносить до *інвентаризаційного опису*, в якому вказують назву, номенклатурний номер, сорт, кількість і вартість матеріальних цінностей.

Кожну сторінку інвентаризаційного опису нумерують, у кінці сторінки підраховують і проставляють цифрами та прописом загальну кількість цінностей в натурі, незалежно від одиниць виміру, а також її підписують всі члени інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальна особа.

Інвентаризаційні описи складають окремо на матеріальні цінності, що перебувають в дорозі, невідфактуровані поставки 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 та при підведенні підсумків дані цінності розглядаються на предмет їх списання, уцінки.

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 в *порівняльній відомості*. У випадку виявлення нестачі або лишку запасів – матеріально-відповідальна особа повинна дати письмове пояснення 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 у тотожних кількостях (так зване пересортування); віднесення сум нестачі за рахунок природних втрат по тих видах цінностей, на які є встановлені норми природного убутку.

На винних осіб відносять вартість нестачі та зіпсованих цінностей, які виникли з вини цих осіб. Надлишкові цінності, в тому числі й вартісні різниці, що утворились в результаті пересортування, підлягають оприбуткуванню і віднесенню на результати фінансово-господарської діяльності.

При інвентаризації розрахунків всі дебітори повинні передати виписки про їх заборгованість. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів з отримання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

Суми заборгованості за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути погоджені з ними.

5.5. Узагальнення даних бухгалтерського обліку

Інформація, відображена в бухгалтерських документах, потребує опрацювання шляхом її реєстрації, оцінки та групування. Узагальнені дані записуються вручну або за допомогою технічних засобів в облікові реєстри.

Облікові реєстри – це окремі листи, відомості, картки, журнали, книги, різноманітні електронні носії, які мають правовий статус, в кожному з яких групуються однорідні облікові дані для складання бухгалтерських проводок.

Узагальнену класифікацію облікових реєстрів зображено на рисунку 5.2.

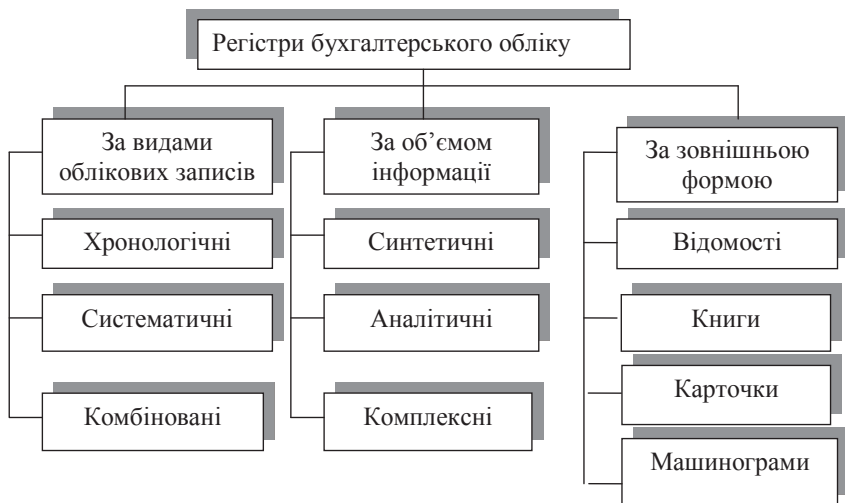


Рис. 5.2. Класифікація облікових реєстрів бухгалтерського обліку

Найчастіше для узагальнення даних бухгалтерського обліку використовують таблиці певної форми, які називають *відомостями*. Є три види відомостей:

- оборотно-сальдові відомості;
- сальдові відомості;
- шахові (шахматні) відомості.

Оборотно-сальдові відомості складають як за рахунками синтетичного, так і за рахунками аналітичного обліку. За будовою оборотно-сальдова відомість – це таблиця з кількома графами. У першій графі записують назви рахунків, у наступних – сальдо на початок звітної періоду, обороти за дебетом і кредитом за звітний період, а також сальдо на кінець звітної періоду. Наприкінці оборотно-сальдової відомості за кожною графою визначають підсумок.

Оборотно-сальдову відомість за рахунками синтетичного обліку за звітний період складають одну (табл. 5.1). В ній узагальнюють дані за всіма синтетичними рахунками (сальдо початкове, обороти за звітний період, сальдо кінцеве).

Для оборотної відомості за синтетичними рахунками характерні три пари рівностей:

- підсумок сальдо за дебетом і кредитом рахунків. Це впливає з рівності активу і пасиву балансу;
- підсумок дебетових і кредитових оборотів на рахунках. Це впливає із суті подвійного запису;
- підсумок сальдо кінцевого за дебетом і кредитом рахунків. Ця рівність впливає з двох попередніх.

Порушення другої рівності (обороти за звітний період) в оборотній відомості за синтетичними рахунками свідчить про помилки в бухгалтерських записах. Вони можуть виникнути через порушення правил подвійного запису операцій на рахунках, коли суму операцій за дебетом одного рахунку записано, а за кредитом іншого – ні, а також коли за дебетом одного рахунку записано одну суму, а за кредитом другого рахунку даної операції – іншу. У цьому разі порушується рівність підсумків оборотів за дебетом і кредитом, а також рівність кінцевих сальдо.

Таблиця 5.1. Оборотно-сальдова відомість за рахунками синтетичного обліку

Шифр рахунку	Назва рахунку	Сальдо на 1.01.20		Обороти за місяць		Сальдо на 1.02.20	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7	8
		S ₁	S ₂	S ₃	S ₄	S ₅	S ₆
		I пара рівності		II пара рівності		III пара рівності	
		S ₁ =S ₂		S ₃ =S ₄		S ₅ =S ₆	

Оборотно-сальдову відомість за синтетичними рахунками використовують для складання сальдового балансу, оскільки кінцеві сальдо за всіма рахунками, наведеними в оборотній відомості, показують стан засобів (дебетові сальдо) і джерел їх утворення (кредитові сальдо).

Оборотно-сальдові відомості за рахунками синтетичного обліку складають за даними всіх аналітичних рахунків, які відкриті до одного субрахунку або до одного синтетичного рахунку. Підсумкові дані цих рахунків зв'язують із даними відповідного субрахунку чи синтетичного рахунку.

Оскільки в аналітичному обліку використовують різні вимірники, оборотно-сальдові відомості за цими рахунками різні за будовою. Так, в оборотно-сальдових відомостях для обліку матеріальних цінностей є графі для запису їх кількості та вартості (табл. 5.2). Для початкових та кінцевих сальдо в оборотно-сальдових відомостях за такими рахунками відводять тільки по одній графі (дебет), тому що кредитового залишку за матеріальними рахунками бути не може.

Таблиця 5.2. Оборотно-сальжові відомості за рахунками аналітичного обліку матеріальних цінностей

№ з/п	Назва аналітичного рахунку	Од. вимі-ру	Ціна, грн.	Залишок на початок місяця		Надійшло		Витрачено		Залишок на кінець місяця	
				к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Разом:											

Аналітичний облік розрахунків і джерел засобів здійснюють тільки в грошових вимірниках, тому в оборотних відомостях за такими рахунками передбачені графи лише для вартісних показників (табл.5.3).

Таблиця 5.3. Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку розрахунків та джерел засобів

№ з/п	Назва аналітичного рахунку	Дебет	Кредит
	1	2	3
	Разом:		

Сальдові відомості складають за даними синтетичних і аналітичних рахунків (табл. 5.4, 5.5). В них відображають сальдо на початок кожного звітного періоду. Перевірку підсумкових даних в цих відомостях здійснюють за таким же принципом як в оборотних відомостях.

Таблиця 5.4. Сальдова відомість за рахунками синтетичного обліку

Шифр рахунку	Назви рахунків	С–до на 1.01.20		С–до на 1.02.20		С–до на 1.03.20		і т.д.		С–до на 1.01.20	
		Д–т	К–т	Д–т	К–т	Д–т	К–т	Д–т	К–т	Д–т	К–т
	Разом:										
		I рівність		II рівність		III рівність				XII рівність	

Таблиця 5.5. Сальдова відомість за рахунками аналітичного обліку матеріальних цінностей

№ з/п	Назва аналітичного рахунку	Один. виміру	Ціна, грн.	Залишок на 1.01.20__		Залишок на 1.02.20__		і т.д.		Залишок на 1.01.20__	
				к–ть	сума	к–ть	сума	к–ть	сума	к–ть	сума
	Разом:										

Шахові відомості складають тільки за рахунками синтетичного обліку (табл. 5.6). В них відображають сальдо початкове, обороти за місяць, сальдо кінцеве. Всі рахунки в цій відомості записують двічі – один раз по вертикалі (рахунки, що дебетуються), другий раз – по горизонталі (рахунки, що кредитуються). Кожну господарську операцію відображають на перетині дебетуючого і кредитуючого рахунків. Підсумок записів по горизонталі на

певному рахунку становить дебетовий оборот, а підсумок записів по вертикалі на певному рахунку становить його кредитовий оборот. Сальдо кінцеве на рахунках розраховують, виходячи із сальдо початкового, дебетового і кредитового обороту.

Приклад. Узагальнити облікові дані, використавши принцип шахової відомості, за таким господарськими операціями:

- отримані виробничі запаси від постачальника на суму 2500 грн.;
- використані виробничі запаси на виробництво на суму 1800 грн.;
- погашена з рахунку в банку заборгованість перед постачальником – 2000 грн.;
- нарахована заробітна плата робітника за виготовлення продукції – 3500 грн.;
- випущена з виробництва і оприбуткована на склад готова продукція – 11300 грн.

Таблиця 5.6. Шахова (шахматна) відомість

Кредитуючі рахунки Дебетуючі рахунки	Виробнічі запаси	Виробництво	Рахунки в банку	Розрахунки з постачальниками	Розрахунки за вип. латами працівникам	і т.д.	Разом (оборот за дебетом)
	1	2	3	4	5	6	7
Виробничі запаси				2500			2500
Виробництво	1800				3500		5300
Готова продукція		11300					11300
Розрахунки з постачальниками			2000				2000
і т.д.							–
Разом (оборот за кредитом)	1800	11300	2000	2500	3500	–	21100

За допомогою шахової відомості контролюють не тільки дотримання принципу подвійного запису, а й правильність кореспонденції рахунків.

Книги ведуть для обліку руху і залишків грошових коштів в касі, матеріальних цінностей на складі, узагальнення облікової інформації в Головній книзі. У деяких книгах всі листи нумерують, прошивають, скріплюють печаткою та підписами керівника підприємства і головного бухгалтера.

Карточки використовують для аналітичного обліку, групування за певними ознаками, їх ведуть в межах синтетичного рахунку та реєструють у спеціальних реєстрах. На відміну від відомостей використовують на обмежених ділянках роботи. Застосовують для аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей, основних засобів.

Машинограми отримують при роздрукуванні інформації з ЕОМ. Облікові дані можуть бути згруповані як в розрізі аналітичних, так і синтетичних рахунків.

Складання звітності є завершальним етапом ведення обліку. Звітність, як і баланс, має узагальнені підсумкові дані. Якщо в балансі є дані про наявність активів, капіталу та зобов'язань на певну дату, то у звітності мають місце не тільки фактичні показники за звітний, а й за минулі періоди, розшифрування та інше.

Бухгалтерська звітність – звітність, яку складають на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

До бухгалтерської звітності ставляться такі ж самі вимоги, що і до бухгалтерського обліку, оскільки вона є його складовою частиною. Водночас окремі з цих вимог специфічні щодо звітності. Так, достовірність бухгалтерської звітності повинна бути суворо обґрунтована звітними даними, юридичними підтвердженнями, а звітні дані – об'єктивними, реальними.

Особливістю бухгалтерської звітності є те, що її складають тільки за даними бухгалтерського обліку, з дотриманням балансового узагальнення звітної інформації. Її ще називають фінансовою звітністю.

Таким чином, фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

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

Фінансову звітність підприємства формують з дотриманням таких принципів:

- *автономності підприємства*, за якими кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

- *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за якими для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів;
- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *послідовності*, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- *превалювання змісту над формою*, за якими операції обліковують відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання і узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в грошовій оцінці.

Для впорядкування і складання звітності її класифікують за такими ознаками: змістом та джерелами складання; термінами подання; за обсягами результатів діяльності, яку відображають; за періодом часом, за який характеризують діяльність; ступенем охоплення суб'єктів господарювання; розподілом за галузями національної економіки; характером спрямування та використання.

За змістом і джерелами складання розрізняють статистичну, бухгалтерську та оперативну звітність.

Статистична звітність має інформацію, необхідну для статистичного вивчення господарської діяльності, і затверджується Державним комітетом статистики. Джерелом статистичної звітності переважно є дані бухгалтерського обліку.

Бухгалтерська звітність відображає підсумкові показники господарської діяльності за звітний період, які використовуються для характеристики виконання планових завдань. Особливістю її є те, що вона складається тільки за даними бухгалтерського обліку, з дотриманням балансового узагальнення звітної інформації. Її ще називають фінансовою звітністю.

За терміном подання розрізняють нормативну та термінову звітність. *Нормативну звітність* подають у чітко визначений час, *термінову* – впродовж трьох – п'яти днів після завершення звітного періоду.

За обсягами результатів діяльності, яку відображають, звітність поділяється на *повну і коротку* (скорочену).

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання, вирізняють звітність *внутрішньорічну та*

річну. На практиці внутрішньорічна звітність називається періодичною (складається за певний період року – квартал, півріччя, 9 місяців). За обсягом відображення діяльності підприємства річна звітність повніша, ніж внутрішньорічна.

За ступенем охоплення суб'єктів господарювання звітність може бути: *первинною* (складається на основі даних синтетичного та аналітичного обліку), *зведеною* (формується на підставі звітності кількох суб'єктів шляхом арифметичного додавання окремих показників), *консолідованою* (призначена для відображення звітних даних групи пов'язаних підприємств (материнського і дочірніх)).

За розподілом на галузі національної економіки звітність поділяють на *типову та галузеву*. У першому випадку через те, що відображають звітні дані однакового змісту, застосовують типові форми звітності, у другому випадку застосовують спеціалізовані, галузеві форми, оскільки відображають показники за специфічними видами діяльності.

За характером спрямування вирізняють звітність для *внутрішнього* управління підприємством (управлінська звітність) і для *зовнішнього* управління, тобто для використання її зовнішніми органами – вищестоящою організацією, фінансовими органами.

Фінансова звітність включає: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності та Звіту за сегментами діяльності.

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складають на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжну (місячну, квартальну) звітність, яка охоплює певний період, складають наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Організацію звітності регламентують НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», 20 «Консолідована фінансова звітність», 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», 29 «Фінансова звітність за сегментами», а також інші нормативні документи.

Керівник підприємства видає наказ про складання річної звітності. Проект наказу готує головний бухгалтер разом з керівниками інших функціональних підрозділів (фінансового відділу, планового відділу, відділу праці і заробітної плати), де визначені терміни складання звітності окремими відділами,

уточнення етапів та видів робіт щодо складання звітності, призначення відповідальних за виконання і виконавців із зазначенням термінів відображення у загальному графіку, а також у графіках за окремими етапами (інвентаризація, складання балансу, окремих форм, приміток до фінансових звітів).

Річну інвентаризацію, як окремий етап складання звітності, проводять на підставі графіка, де вказують види робіт (підготовка і видання наказу про проведення інвентаризації, складання інвентаризаційних описів і т.п.), відповідальні особи, терміни виконання з розподілом за місяцями та декадами.

Далі перевіряють і уточнюють звітні показники за минулий період, планові і фактичні показники поточної звітності.

Кожну звітну форму (таблицю) складає певна конкретна службова особа, визначена у графіку складання форм річного звіту.

Разом із затвердженими звітними формами до річного звіту додають примітки, в яких розкривають: облікову політику підприємства; інформацію, яка безпосередньо не наведена у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами).

Контрольні запитання.

1. *Що таке документація ?*
2. *Охарактеризуйте роль документів в управлінні підприємством ?*
3. *Як класифікують документи ?*
4. *Що означає термін «документообіг» ?*
5. *Яка мета документообігу ?*
6. *Які вимоги до оформлення документів ?*
7. *Які обов'язкові реквізити повинні мати первинні документи ?*
8. *Які види перевірки застосовують до бухгалтерських документів ? У чому їх суть ?*
9. *Що таке інвентаризація ?*
10. *Які розрізняють види інвентаризацій ?*
11. *У яких випадках обов'язкове проведення інвентаризації ?*
12. *Розкрийте загальний порядок проведення інвентаризації.*
13. *За якими ознаками класифікують звітність ?*
14. *Які нормативні документи регламентують складання фінансової звітності ?*

Завдання для самостійної роботи до Частини 1.

Задача 1

Визначити перелік внутрішніх та зовнішніх споживачів облікової та аналітичної інформації.

1. Платоспроможність підприємства.
 2. Кількість спожитої енергії за зміну.
 3. Отриманий фінансовий результат за попередніх кілька звітних періодів.
 4. Розмір дивідендів, які передбачається виплатити.
 5. Собівартість одиниці продукції.
 6. Отриманий фінансовий результат за звітний період.
 7. Обсяг відвантаженої, але не оплачено продукції.
 8. Заборгованість контрагента за розрахунками.
 9. Звіт про власний капітал.
 10. Показники ділової активності підприємства.
 11. Дохідність на акцію.
 12. Відхилення у використанні сировини і матеріалів за робочий день.
- Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача 2

Дайте повну характеристику об'єктів обліку за різними класифікаційними ознаками: заборгованість покупців за відвантаженою продукцією; тарні матеріали на складі підприємства; програмне забезпечення; резервний капітал; незавершені обробкою вироби в цехах; бібліотечні фонди підприємства; верстати в цеху; заборгованість по заробітній платі перед працівниками; отриманий прибуток поточного періоду; грошові кошти в касі; банківський кредит з 1,5 річним терміном погашення; зареєстрований (статутний) капітал.

Задача 3

Дайте повну характеристику об'єктів обліку за різними класифікаційними ознаками: кредит банку з 10 місячним терміном погашення; будівельні матеріали; верстати на складі, які потребують монтажу; недобудований склад готової продукції; грошові кошти, видані під звіт; заборгованість підприємства перед бюджетом; запасні частини; готова продукція; залізнична колія, що належить підприємству; орендована будівля цеху; бланки путівок в санаторії відпочинку; заборгованість працівника підприємству за завданий збиток; будівля їдальні для працівників.

Задача 4

Які елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення та звітність) використані при описуванні фактів господарського життя:

- 1) визначена собівартість 150 одиниць готової продукції;

- 2) здійснена дооцінка верстату;
- 3) відображений факт отримання сировини в регістрах обліку;
- 4) встановлений факт нестачі готової продукції на складі та відображено в облікових регістрах;
- 5) складений Звіт про рух грошових коштів;
- 6) згрупована інформація про рух готівки в касі за день;
- 7) складена бухгалтерська проводка до операції «Нарахована заробітна плата»;
- 8) на підставі наказу здійснена виплата матеріальної допомоги;
- 9) виявлений надлишок сировини та матеріалів;
- 10) вимірний збиток, завданий з вини матеріально-відповідальної особи.

Задача 5

На підставі даних згрупувати майно промислового підприємства за його складом в наступній таблиці:

	Назва розділів, груп та статей	Загальна сума, грн.	
		Часткова (за кожним об'єктом)	Загальна
1	<i>Необоротні активи</i> Основні засоби в т.ч. Виробничі основні засоби Невиробничі основні засоби Нематеріальні активи Незавершені капітальні інвестиції Інші необоротні активи		
2	<i>Оборотні активи</i> Запаси Заборгованість в розрахунках Грошові кошти та їх еквіваленти Поточні фінансові інвестиції		

Будівля гуртожитку - 1567000 грн., естакада - 248000 грн., фрезерні верстати - 978600 грн., металопрокат - 873100 грн., сталь листова - 554800 грн., готова продукція - 465300 грн., валюта на поточному рахунку в еквіваленті - 166540 грн., комп'ютерна техніка в адміністративному корпусі - 79000 грн., тара і тарні матеріали - 5300 грн., невстановлене обладнання, що лежить на складі - 301200 грн., заборгованість дебіторська за відвантажену продукцію - 113200 грн., права на винахід - 100000 грн., комп'ютерна програма - 13000 грн., підйомний кран в цеху - 405600 грн., бібліотека з технічною літературою - 8660 грн., готівка в касі - 600 грн., короткострокові облигації - 78000 грн., казначейські сертифікати - 15000 грн., запасні частини до обладнання - 24350 грн., екскаватор - 478900 грн., незавершені вироби в цеху - 55670 грн., спец.одяг - 13890 грн., недобудована будівля цеху - 511810 грн.

Задача 6

Визначити до якого типу змін в балансі призводять такі операції:

1. Поступили від покупця кошти за реалізовану продукцію.
2. Нарахована заробітна плата виробничим робітникам.
3. Отримано від постачальника паливо.
4. Отриманий на поточний рахунок короткостроковий кредит.
5. Поступила з виробництва готова продукція.
6. Видана з каси під звіт готівка.
7. За рахунок позики погашена заборгованість перед постачальником
8. Частина отриманого прибутку направлена на збільшення резервного капіталу.
9. Відпущені напівфабрикати у виробництво.
10. Поступила готівка з каси на поточний рахунок підприємства.

Задача 7

Визначити до якого типу змін в балансі призводять наступні операції:

1. Видана з каси під звіт готівка.
2. Погашена довгострокова позика банку.
3. Нарахований податок на прибуток.
4. Поступило паливо від постачальників.
5. Погашена заборгованість перед постачальником за рахунок отриманої позики.
6. Введено в дію обладнання, яке було на складі.
7. Поступила спеціалізована література.
8. Із виробництва повернуті на склад невикористані матеріали.
9. Відвантажена продукція покупцям.

Задача 8

Записати результати наведених операцій в таблицю, використовуючи «+» для позначення збільшення і «-» для позначення зменшення величин у бухгалтерському балансі. Якщо змін величини балансу не відбулося, але операція стосується активів, зобов'язань або власного капіталу проставляють «-/+»

	Зміст господарської операції	Вплив на		
		Активи	Зобов'язання	Капітал
1	Сплачено постачальнику заборгованість			
2	Придбано комп'ютер			
3	Придбано товари за рахунок позики			
4	Проведено відрахування з прибутку на збільшення резервного капіталу			
5	Погашено збитки за рахунок резервного капіталу			
6	Погашено зобов'язання перед бюджетом			
7	Отримано готівку з поточного рахунку в касу			
8	Відпущено напівфабрикати у виробництво			

Задача 9

За наведеною кореспонденцією рахунків сформулюйте зміст господарської операції?

Дебет	Кредит
Паливо	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками
Калькулятор	Розрахунки з підзвітними особами
Розрахунки з постачальниками та підрядчиками	Короткострокова позика банку
Поточні рахунки в банках	Розрахунки з покупцями і замовниками
Виробництво	Розрахунки за виплатами працівникам
Розрахунки з підзвітними особами	Готівка

Задача 10

Надійшли від постачальника матеріали на суму 115000 грн. в т.ч: 2500 л. фарби на суму 75000 грн. та 2000 л. оліфи на суму 40000 грн.; 3.09 відпущено на виробництво 2000 л. фарби на суму 60000 грн. та 1000 л. оліфи на суму 20000 грн.; 12.09 відпущено на виробництво 400 л. фарби на суму 12000 грн. та 100 л. оліфи на суму 2000 грн. Скласти бухгалтерські проводки, заповнити аналітичні рахунки (табл.1, табл.2).

Таблиця 1

Аналітичний рахунок «Фарба»

№ з/п	Зміст запису	Один. виміру	Ціна	Надійшло		Витрачено	
				к-ть	сума, грн.	к-ть	сума, грн.
	1	2	3	4	5	6	7
	Залишок на 1.09	л	30,0	50	1500,0		

Таблиця 2

Аналітичний рахунок «Оліфа»

№ з/п	Зміст запису	Один. виміру	Ціна	Надійшло		Витрачено	
				к-ть	сума, грн.	к-ть	сума, грн.
A	1	2	3	4	5	6	7
	Залишок на 1.09	кг	20,0	90	1800,0		

Задача 11

Розшифрувати бухгалтерські проводки та сформулювати зміст операції

- Д-т 31 К-т 36 – 25600 грн.
- Д-т 23 К-т 25 – 1000 грн.
- Д-т 37 К-т 30 – 300 грн.
- Д-т 60 К-т 31 – 200000 грн.
- Д-т 23 К-т 66 - 13400 грн.
- Д-т 22 К-т 37 - 150 грн.
- Д-т 26 К-т 23 - 2000 грн.
- Д-т 15 К-т 63 - 23800 грн.
- Д-т 12 К-т 15 - 1000 грн.

Задача 12

Розшифрувати бухгалтерські проводки та сформулювати зміст операції:

- Д-т 36 К-т 70 - 2340 грн.
- Д-т 10 К-т 15 – 5440 грн.
- Д-т 15 К-т 66 – 390 грн.
- Д-т 37 К-т 30 - 40 грн.

- 3) Д-т 23 К-т 22 – 1000 грн.
 4) Д-т 26 К-т 23 - 2770 грн.
 5) Д-т 11 К-т 15 – 470 грн.

- 8) Д-т 31 К-т 30 - 600 грн.
 9) Д-т 50 К-т 31- 10000 грн.

Задача 13

Скласти бухгалтерські проведення до таких бухгалтерських операцій, відкрити бухгалтерські рахунки на основі таких даних:

Залишки за рахунками:

1. Поточний рахунок – 15000 грн.
2. Незавершені капітальні інвестиції - 63000 грн.
3. Виробничі запаси – 126000 грн.
4. Незавершене виробництво – 14700 грн.
5. Заборгованість перед постачальниками – 218700 грн.

Перелік господарських операцій:

1. Придбано обладнання для офісу з відстрочкою платежу -200 грн.
2. Зарховано на поточний рахунок короткострокової позику банку - 7000 грн.
3. Погашено з поточного рахунку заборгованість перед постачальниками - 5600 грн.
4. Оприбутковано на склад матеріали для виготовлення продукції від постачальників - 23000 грн
5. Відпущені матеріали у виробництво – 16200 грн.
6. Нарахована заробітна плата за виготовлення продукції – 8900 грн.
7. Повернені з виробництва на склад невикористані матеріали – 6800 грн.
8. Оприбутковано в касу з поточного рахунку грошові кошти - 5600 грн
9. Виплачена з каси заробітна плата - 5400 грн.

Задача 14

Знайдіть помилку в наведеному балансі та складіть правильний баланс

Розподіл балансових статей

Актив	Сума тис.грн.	Пасив	Сума тис.грн.
Незавершене виробництво	2200	Поточні фінансові інвестиції	1200
Довгострокові кредити банку		Заборгованість за виплатами працівникам	700
Виробничі запаси	1200	Готова продукція	1500
Нерозподілений прибуток	1000	Векселі видані	300
Капітальні інвестиції	420	Зобов'язання перед постачальниками	1000
Резервний капітал	200	Зарєстрований капітал	3780
Векселі одержані	560	Рахунки в банках	780
Нематеріальні активи	300	Вилучений капітал	230
	550		

Задача 15

Визначте, як саме перераховані господарські операції впливають на валюту бухгалтерського балансу: а) збільшують валюту балансу; б) зменшують валюту балансу; в) не змінюють валюту балансу.

Перелік операцій:

Зміст господарських операцій	Сума	Відповідь
Поступило обладнання	1780	
Частина прибутку при його розподілі спрямована на збільшення статутного капіталу	780	
Погашена заборгованість перед постачальником	9080	
Отримано короткостроковий вексель від покупців	6700	
Оприбутковано готівку від покупців	8560	
Видано з каси підзвіт на відрядження	830	
Погашена заборгованість з виплат працівникам	4390	
За рахунок підзвітних сум придбано МШП	520	

Задача 16

На ТОВ «Зоря» за рахунками були такі залишки: основні засоби (початкова вартість) – 88000 тис.грн., паливо – 4000 тис.грн., сировина і матеріали -10000 тис.грн., зареєстрований капітал - 99800 тис.грн., знос основних засобів - 13000 тис.грн., короткострокові позики - 1200 тис.грн., довгострокові позики – 1800 тис.грн., виробництво – 4000 тис.грн., поточні зобов'язання за виплатами працівникам - 2200 тис. грн., поточні рахунки в банках – 13940 тис. грн., інша дебіторська заборгованість за розрахунками – 60 тис.грн., поточні зобов'язання перед постачальниками - 2000 тис.грн.

Перелік господарських операцій за період :

1. Придбані, але не введені в дію верстати - 60300 тис.грн.
2. Відпущено паливо на технологічні потреби – 1300 тис.грн.
3. Погашено короткострокову позику – 1000 тис.грн.
4. Погашено зобов'язання перед постачальниками – 40 тис.грн.
5. Погашено заборгованість за виплатами працівникам - 160 тис.грн.

Відкрити рахунки, здійснити записи на них, скласти баланс на початок і кінець періоду.

Задача 17

На ТОВ «Аверс» залишки за рахунками становили : основні засоби - 3560 тис.грн., статутний капітал -5000 тис.грн., сировина і матеріали - 1180 тис.грн., готова продукція - 600 тис.грн., рахунки в банках - 200 тис.грн., нерозподілений прибуток – 680 тис.грн., короткострокові позики – 465 тис.грн., нематеріальні активи – 55 тис.грн., поточні зобов'язання перед постачальниками – 210 тис.грн., заборгованість покупців за поставлену продукцію - 760 тис.грн.

Перелік господарських операцій за період:

1. Відвантажена продукція покупцям – 50 тис.грн.
2. Нарахована заробітна плата робітникам – 120 тис.грн.
3. За рахунок короткострокової позики погашена заборгованість перед постачальниками – 60 тис.грн.
4. Надійшли кошти від покупців - 600 тис.грн.
5. Погашена короткострокова позика – 83 тис.грн.
6. Відпущена сировина у виробництво – 61 тис.грн.

Відкрити рахунки, здійснити записи на них, скласти баланс на початок і кінець звітного періоду.

ЧАСТИНА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Розділ 6.

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

6.1. Поняття про необоротні активи та їх види

Необоротні активи – це матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, призначені для реалізації чи використання протягом терміну, що більший за дванадцять місяців з дати балансу чи операційний цикл.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності та отриманням грошових коштів та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Критеріями визнання необоротних, як і всіх інших, активів є:

- 1) існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням об'єкта: у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації підприємством; для обміну на інші активи; для погашення заборгованості; для розподілу між власниками підприємства;
- 2) його вартість може бути достовірно визначена.

Необоротні активи за їх видами можна поділити на:

- 1) матеріальні;
- 2) нематеріальні;
- 3) фінансові.

Матеріальні необоротні активи – це активи, які мають матеріальну форму - основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи.

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, сутність яких полягає у володінні правами на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожені) й утримуються підприємством з метою використання протягом періоду, який більший за рік (або один операційний цикл, якщо він більший за рік) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам.

До монетарних активів відносять грошові кошти та їх еквіваленти, інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей – дебіторська заборгованість. Всі інші активи є немонетарними.

Фінансові необоротні активи – це довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість.

Основні засоби відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» – це 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 термін корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). *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).



Рис. 6.1. Класифікація необоротних активів

При визначенні терміну корисної експлуатації до уваги беруть такі фактори:

- а) очікуване використання активу;
- б) очікуваний фізичний знос;
- в) моральний знос, що виникає в результаті вдосконалення виробництва;
- г) правові або інші обмеження для використання активу (наприклад, закінчення строку оренди приміщення, в якому експлуатується придбаний актив).

При цьому враховують інформацію, наведену в паспорті об'єкта або довідкові дані. За базовий строк корисного використання можна взяти допустимі строки використання для груп основних засобів, які передбачені Податковим Кодексом України(ПКУ). На підприємстві може бути створена експертна комісія, яка своїм рішенням визначає можливий термін експлуатації конкретного виду необоротних активів.

Перелік груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів встановлений П(С)БО 7 «Основні засоби» та визначає субрахунки до рахунків

10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Рахунок **10 «Основні засоби»** відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 має такі субрахунки:

- 10.0 «Інвестиційна нерухомість»;
- 10.1 «Земельні ділянки»;
- 10.2 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 10.3 «Будинки та споруди»;
- 10.4 «Машини та обладнання»;
- 10.5 «Транспортні засоби»;
- 10.6 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 10.7 «Тварини»;
- 10.8 «Багаторічні насадження»;
- 10.9 «Інші основні засоби».

Аналітичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведуть за їх групами та окремими об'єктами.

Інші необоротні матеріальні активи – це матеріальні активи, термін корисної експлуатації яких більший за рік, але які не ввійшли до складу основних засобів. Доцільним є встановлення на підприємстві вартісної межі для поділу матеріальних активів на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Вартісний критерій віднесення активів до основних засобів або до інших необоротних активів підприємство визначає самостійно. Обов'язково вказує його в Обліковій політиці. Для такого поділу може бути застосована межа, встановлена податковим законодавством. Податковим кодексом визначено, що до основних засобів включають активи вартістю більше – 6000 грн.

Для їх обліку призначений активний рахунок **11 «Інші необоротні матеріальні активи»**, до якого, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291, передбачені такі субрахунки:

- 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».

Нематеріальні активи відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані.

Для синтетичного обліку нематеріальних активів використовують рахунок **12 «Нематеріальні активи»**, який призначений для узагальнення інформації про їх наявність і рух. Він має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 такі субрахунки:

- 12.1 «Права користування природними ресурсами»;
- 12.2 «Права користування майном»;

- 12.3 «Права на знаки для товарів і послуг»;
- 12.4 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 12.5 «Авторські і суміжні з ними права»;
- 12.7 «Інші нематеріальні активи».

Аналітичний облік ведуть за видами окремих об'єктів нематеріальних активів.

Нематеріальними активами вважаються тільки ті з них, які можна ідентифікувати. Ідентифіковані нематеріальні активи можна придбати чи продати окремо від інших активів підприємства. До ідентифікованих нематеріальних активів відносять патенти, торгові марки, авторські права, ліцензії. До неідентифікованих нематеріальних активів належить гудвіл, і саме тому П(С)БО 8 не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Щоб ідентифікувати нематеріальні активи повинні бути документи, які підтверджують існування самого об'єкта та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі. Право користування землею стає об'єктом обліку на підставі оформленої, відповідно до встановленого законодавством порядку, документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами. Що ж стосується ноу-хау, то підприємство повинне мати повний вербальний або винахідний опис. Підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво або договір про передачу права на знак для товарів і послуг, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

Окремою групою в складі нематеріальних активів виділяють гудвіл. Згідно із стандартом 19 «Об'єднання підприємств» **гудвіл** – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Гудвіл виникає лише в результаті придбання цілісного майнового комплексу (підприємства) іншим підприємством (чи декількома підприємствами) та в результаті здійснених витрат. Підставою для відображення гудвілу в бухгалтерському обліку є угода про передачу такого комплексу.

Окрім того, існує визначення від'ємного (негативного) гудвілу – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Іншими словами, від'ємний гудвіл – це перевищення балансової вартості активів над розміром оплати за них.

Рахунок **19 «Гудвіл»** має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 такі субрахунки:

- 19.1 «Гудвіл при придбанні»
- 19.3 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)»

Окрім основної, підприємство може займатися інвестиційною та фінансовою діяльністю. Інвестиції – це грошові, майнові, інтелектуальні цінності, які вкладають в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. *За об'єктами вкладень* інвестиції поділяють на: фінансові, капітальні та реінвестиції.

Витрати підприємства на придбання чи створення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, а також витрати на реконструкцію, розширення і технічне переозброєння діючих підприємств називають **капітальними інвестиціями**. Для їх обліку призначений рахунок **15 «Капітальні інвестиції»**, до якого, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291, передбачені такі субрахунки:

- 15.1 «Капітальне будівництво»;
- 15.2 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 15.3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 15.4 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 15.5 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

Фінансові інвестиції – це активи, які утримує підприємство з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

За видами фінансові інвестиції поділяють на:

- вкладення до статутного капіталу інших підприємств;
- придбання цінних паперів інших емітентів;
- надання позик іншим юридичним і фізичним особам;
- переведення грошових коштів на депозити в банки.

За терміновістю фінансові вкладення поділяються на довгострокові вкладення – інвестиції з строком більше одного року, та короткострокові – на термін менше одного року.

Довгострокові фінансові інвестиції – це витрати підприємства на придбання цінних паперів, вкладення коштів в дочірні та інші підприємства, а також в довгострокову дебіторську заборгованість. До таких інвестицій належать довгострокові фінансові вкладення в боргові цінні папери, акції та інші корпоративні права.

Інвестування вільних коштів у цінні папери передбачає різні цілі. Основні з них – одержання у перспективі прибутку від інвестицій; перетворення вільних заощаджень у високоліквідні цінні папери, встановлення офіційних відносин чи контролю над підприємством-емітентом. При придбанні пайових цінних паперів з метою здійснення контролю над підприємством-емітентом, залежно від частки інвестора в капіталі підприємства, що інвестується, вплив інвестора можна кваліфікувати як контрольний або істотний.

Істотний вплив (відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції») – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Відповідно до ступеня впливу підприємства-інвестора на підприємства – об'єкти інвестування, ці об'єкти відносно інвестора ідентифікують як:

- дочірні підприємства;
- асоційовані підприємства.

Асоційоване підприємство – підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (понад 25%) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірним або спільним підприємством інвестора.

Дочірнє підприємство – це підприємство, що знаходиться під контролем материнського (холдингового) підприємства, яке володіє понад 50% акцій.

Під спільним підприємством слід розуміти спільну діяльність з утворенням юридичної особи. За всіма критеріями спільне підприємство підходить під визначення як дочірнього, так і асоційованого підприємств. Відмінність між цими підприємствами полягає у виборі форми документів, якими власність спільного підприємства закріплена за власниками цих часток у капіталі. Якщо підтвердженням інвестування є договір, заключений з об'єктом вкладення коштів, то це підприємство є спільним. У цьому випадку контрольний або істотний вплив також визначають розміри часток, які є вкладеннями в спільне підприємство (не менше 50% або не менше 25%)

Отже, материнське підприємство (контрольний учасник) повинен володіти контрольним пакетом акцій об'єкта інвестування. Інвестор з істотним впливом повинен володіти істотним (блокувальним) пакетом акцій такого об'єкта.

Разом з тим відносини «материнське підприємство – дочірнє підприємство» і «підприємство з істотним впливом – асоційоване підприємство» кваліфікують як відносини між пов'язаними сторонами. Пов'язані сторони – це особи, відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або мати істотний вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном призначений рахунок **14 «Довгострокові фінансові інвестиції»**, який має, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291, такі субрахунки:

- 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».

На субрахунках 14.1 та 14.2 ведуть облік довгострокових фінансових інвестицій, які дають право участі в капіталі. *Метод участі в капіталі* – це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансову вартість інвестицій відповідно збільшують або зменшують на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

На субрахунку 14.3 – які не дають права участі в капіталі – боргові цінні папери (облігації, векселі, ощадні сертифікати).

Аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій ведуть за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

6.2. Оцінка необоротних активів

До основних моментів, коли необхідним є вартісне вимірювання необоротних активів, належать: їх надходження, використання в ході операційного циклу, вибуття, складання фінансової звітності.

У бухгалтерському обліку необоротні активи відображають за такими видами оцінок: первісна, справедлива, відновлювальна, залишкова, ліквідаційна, теперішня.

Оцінка необоротних активів при надходженні.

При надходженні необоротних активів їх оцінюють відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» за первісною вартістю. **Первісна вартість** – це історична (фактична) собівартість – сума сплачених грошових коштів або їх еквівалентів або справедлива вартість компенсації, визначена на момент придбання. За історичною (фактичною) собівартістю необоротні активи зараховують на баланс підприємства. Склад первісної вартості залежить від способу надходження необоротних активів (рис. 6.2).

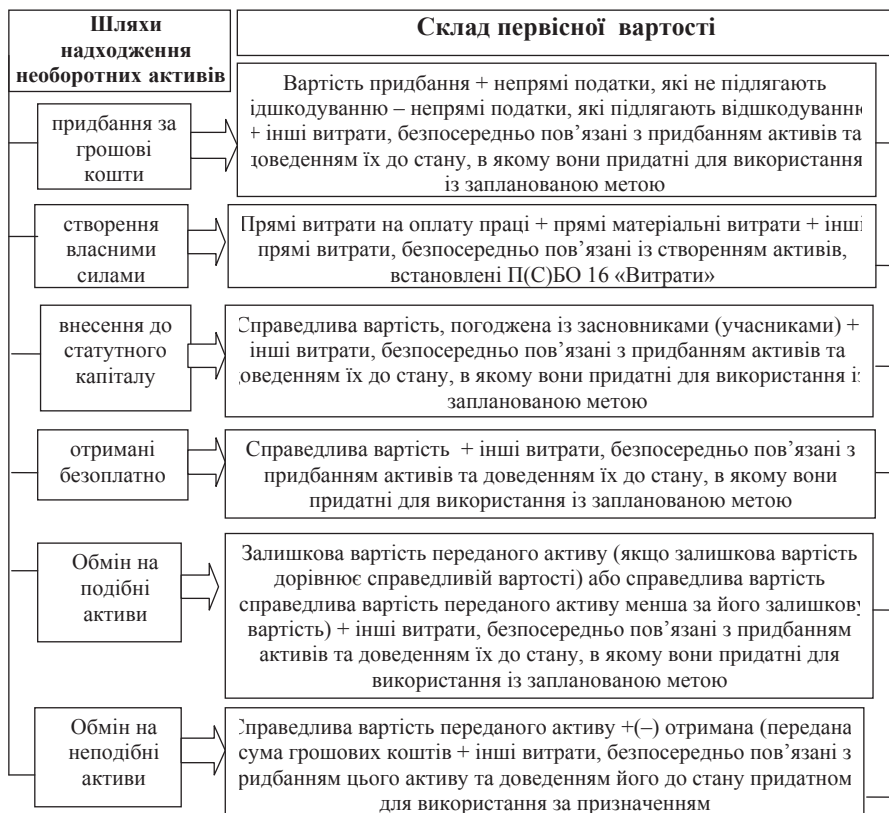


Рис. 6.2. Склад первісної вартості необоротних активів

До непрямих податків, які включають (або не включають) до первісної вартості належать податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок, мито.

Справедлива вартість об'єкта основних засобів дорівнює сумі, за якою актив може бути обміняний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедливою вартістю, в більшості випадків, є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного і того ж або аналогічного виду діяльності. Справедливу вартість об'єкта основних засобів визначають експертною оцінкою, яку звичайно здійснюють професійні оцінювачі, виходячи зі способу використання цього об'єкта на дату переоцінки. За неможливості отримання інформації про ринкову вартість яких-небудь об'єктів через їх специфічний характер, їх оцінюють за відновлювальною вартістю з врахуванням фактичного зносу. **Відновлювальна вартість** – це сума грошових коштів (їх еквівалентів), або інших форм компенсації, яку необхідно було б витратити на придбання (або створення) такого ж активу на дату складання звітності.

Оцінка необоротних активів при їх вибутті.

Вибуття основних засобів з підприємства може відбуватися в результаті їх продажу, ліквідації внаслідок фізичного та морального зносу, внеску в статутний капітал або безкоштовної передачі іншим юридичним особам.

Метою реалізації необоротних активів є отримання доходу. Дохід від реалізації необоротних активів, зменшений на суму витрат, пов'язаних з його реалізацією, формує чисту вартість реалізації.

Сукупність доходів, одержаних від ліквідації необоротних активів, зменшених на суму витрат, пов'язаних з його ліквідацією – це **чистий дохід від ліквідації (ліквідаційна вартість)**. Відповідно до П(С)БО 7 підприємство встановлює чистий дохід від ліквідації ще на момент зарахування необоротних активів на баланс експертним шляхом.

При зарахуванні об'єкта основних засобів на баланс його ліквідаційна вартість може бути прирівняна до нуля.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків, якщо:

- 1) існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- 2) ліквідаційну вартість може бути визначено на підставі інформації існуючого активного ринку та очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Оцінка необоротних активів при їх використанні в ході операційного циклу.

У процесі використання необоротні активи поступово втрачають свої споживчі властивості як в результаті фізичного впливу на засоби праці, так і в результаті науково-технічного прогресу, тобто зношуються. Знос – це втрата основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього й вартості. Розрізняють знос фізичний та моральний. *Фізичний (матеріальний) знос* є результатом використання активів, а також дії природних

факторів (сонця, вітру). Сутність *морального зносу* полягає в тому, що суспільство шляхом застосування нових засобів праці аналогічного призначення може отримати більше споживчих вартостей при витратах, що знижуються, в порівнянні з використанням вже діючих засобів. Цей вплив зумовлений розробкою нових засобів праці з вищим ресурсним потенціалом; подальшим удосконаленням вже існуючих засобів праці; розробкою нових виробничих процесів і технологій, які вимагають впровадження нових засобів праці; розробкою нових виробів з необхідними для їх продукування процесами, технологією і засобами праці.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» **знос** – це сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку його корисного використання. У свою чергу **амортизація** – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання (експлуатації). **Вартість, яка амортизується** – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційну вартість нематеріальних активів, як правило, прирівнюють до нуля.

Залишкова вартість – це різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою нарахованого зносу. За залишковою вартістю необоротні матеріальні та нематеріальні активи списують також з балансу підприємства – виводять їх із складу активів та списують на витрати підприємства.

У процесі експлуатації (використання) необоротних матеріальних і нематеріальних активів підприємство може нести витрати, пов'язані з їх поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Витрати на поліпшення поділяють на дві групи:

1 група – витрати, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікувані від використання об'єкта, зростають. Такі витрати збільшують первісну вартість необоротних активів (капіталізуються). Ці витрати підприємства обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з наступним їх віднесенням на рахунок 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»;

2 група – витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. У бухгалтерському обліку ці витрати списують на рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94).

Переоцінка необоротних активів.

Підприємство може проводити переоцінку об'єкта, якщо його залишкова вартість 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. При цьому поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів визначає керівництво підприємства.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизацію їх вартості проводять шляхом нарахування у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його

вартості, яка амортизується, та решти 50% - у місяці їх вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизацію нараховують у першому місяці використання у розмірі 100% вартості об'єкта.

Переоцінка основних засобів, інших необоротних матеріальних 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.

Разом з переоцінкою балансової (залишкової) вартості переоцінюють його первісну вартість та знос. Для цього використовують індекс переоцінки, який визначають діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюють, на його залишкову вартість (6.1):

$$I_c = B_c / B_z, \quad (6.1)$$

де I_c – індекс переоцінки;

B_c – справедлива вартість об'єкта, який переоцінюють;

B_z – залишкова вартість об'єкта, який переоцінюють.

Переоцінена первісна вартість та переоцінена сума зносу дорівнюють добутку відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

Довгострокові фінансові інвестиції на дату балансу оцінюють за одним із методів:

- за справедливою вартістю;
- за методом участі в капіталі;
- за амортизованою собівартістю.

Оцінка фінансової інвестиції за **справедливою вартістю** полягає в тому, що вона дорівнює сумі, за якою може бути проведена реалізація інвестиції на активному ринку (реалізація фінансової інвестиції в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами). Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображають за **методом участі в капіталі**.

Придбані акції, облигації, інші цінні папери, які підприємство утримує до їх погашення, відображають на дату балансу за **амортизованою собівартістю фінансових інвестицій**, тобто за собівартістю, яка збільшена на суму накопиченої амортизації дисконту, або зменшена на суму накопиченої амортизації премії. Дисконт – це перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю. Премія – це перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їх погашення.

Довгострокову дебіторську заборгованість, на яку нараховують проценти, відображають в балансі за її теперішню вартість.

Теперішня вартість – це 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 дисконтовою вартістю майбутніх платежів, які очікуються для погашення, цієї заборгованості. Заборгованість за фінансовою орендою відображають в балансі орендодавця в сумі чистих інвестицій в оренду.

6.3. Облік зносу (амортизації) необоротних активів

Об'єктом нарахування амортизації є всі основні засоби, крім землі.

Нарахування амортизації здійснюють протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта. При цьому за основу можуть бути взяті мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів, встановлені Податковим кодексом України (табл. 6.1).

Таблиця 6.1. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Методи амортизації, передбачені Податковим кодексом
1	2	3
група 1 - земельні ділянки	-	не нараховують
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий
група 3 - будівлі, споруди,	20	
передавальні пристрої	15	
група 4 - машини та обладнання	10	прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий
з них:	5	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.	2	

Закінчення табл. 6.1

1	2	3
група 5 - транспортні засоби	5	прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	
група 7 - тварини	6	
група 8 - багаторічні насадження	10	
група 9 - інші основні засоби	12	прямолінійний, виробничий
група 10 - бібліотечні фонди	-	прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, по 50% вартості в першому місяці використання та в місяці вибуття, 100% вартості в першому місяці використання
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-	прямолінійний, виробничий, по 50% вартості в першому місяці використання та в місяці вибуття, 100% вартості в першому місяці використання
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5	прямолінійний, виробничий
група 13 - природні ресурси	-	не нараховують
група 14 - інвентарна тара	6	прямолінійний, виробничий
група 15 - предмети прокату	5	прямолінійний, виробничий
група 16 - довгострокові біологічні активи	7	прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий

Амортизацію нараховують також на всі нематеріальні активи, крім права постійного користування земельною ділянкою. Не підлягають амортизації нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання. 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.

Нарахування амортизації проводять щомісяця. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.

Нарахування амортизації припиняють на період реконструкції, модернізації, добудування (дообладнання) і консервації об'єкта основних засобів.

Термін корисного використання та метод амортизації переглядають у кінці звітнього року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизацію нараховують, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін. Іноді при перегляді терміну корисного використання переглядають і ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів. Суми амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди повинні бути відкориговані.

Метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання активу.

У П(С)БО 7 наведені такі методи нарахування амортизації основних засобів:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

Річну суму амортизаційних відрахувань визначають при кожному методі як добуток норми амортизації та бази нарахування. Місячну суму амортизації при застосуванні всіх методів, крім виробничого, визначають діленням річної суми амортизації на 12.

Прямолінійний метод нарахування амортизації характеризується постійною щорічною нормою амортизації та відповідно нарахуванням однакових річних сум амортизаційних відрахувань. Річну суму амортизації визначають діленням вартості, що амортизується, на строк корисної експлуатації об'єкта. Річну суму амортизації за цим методом можна визначити також шляхом множення річної норми амортизації на вартість об'єкта, що амортизується (6.2):

$$A_p = B_a \times H_a, \quad (6.2)$$

де A_p – річна сума амортизації;
 B_a – вартість, що амортизується;
 H_a – норма амортизації.

Розрахунок річної норми амортизації здійснюють за формулою (6.3):

$$H_a = 100\% / n, \quad (6.3)$$

де n – термін корисного використання об'єкта амортизації.

Цей метод доцільно використовувати для тих об'єктів, які в процесі корисного використання зношуються рівномірно. Основним недоліком цього методу є те, що прямолінійний метод нарахування амортизації не враховує

завантаження основних засобів в часі. Окрім того, не враховується моральний знос і необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби об'єктів. Прямолінійний метод теж може бути методом прискореної амортизації за рахунок скорочення нормативного строку експлуатації.

Приклад. Первісна вартість верстата – 11000 грн. Ліквідаційна вартість – 1000 грн. Термін експлуатації – 5 років. Дата введення в експлуатацію 3 липня 2011 року. Планова кількість виробництва продукції у 2015 році – 8000 один. У січні 2015 року вироблено 400 один.

Звідси, вартість, що амортизується – 10000 грн. (11000–1000). Річна норма амортизації – $100/5 = 20\%$.

Таблиця 6.2. Результат розрахунку амортизації прямолінійним методом

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
	1	2	3
2011 рік	$(10000 \times 0,2)/12 \times 5 = 833$	$833/5 = 167$	$11000 - 833 = 10167$
2012 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$10167 - 2000 = 8167$
2013 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$8167 - 2000 = 6167$
2014 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$6167 - 2000 = 4167$
2015 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$4167 - 2000 = 2167$
2016 рік (7 місяців)	$2167 - 1000 = 1167$	167 (останній місяць: $1167 - 167 \times 6 = 165$)	1000

До методів прискореного нарахування амортизації належать: кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. Вони дають можливість списувати на витрати більшу частину вартості основних засобів протягом перших років його служби, коли відбувається найінтенсивніше використання необоротних активів.

Кумулятивний метод. Річну суму амортизації визначають як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, який виступає в ролі річної норми амортизації.

Кумулятивний коефіцієнт розраховують діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання (6.4):

$$K_k = n_{\text{зал}} / \Sigma n_e, \quad (6.4)$$

де K_k – кумулятивний коефіцієнт;

$n_{\text{зал}}$ – кількість років, які залишилися до кінця терміну корисного використання об'єкта амортизації;

Σn_e - сума кількості років корисного використання об'єкта.

Суму кількості років корисного використання об'єкта можна розрахувати за формулою (6.5):

$$\sum n_{в} = \frac{(n+1) \times n}{2} \quad (6.5)$$

У нашому прикладі вона становитиме $((5+1) \times 5) / 2 = 15$.

Таблиця 6.3. Результат розрахунку амортизації кумулятивним методом

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
	1	2	3
2011 рік (5 місяців)	$(10000 \times 5/15) \times 5/12 = 1389$	$1389/5 = 278$	$11000 - 1389 = 9611$
2012 рік: 7 місяців 5 місяців	$(10000 \times 5/15) \times 7/12 = 1944$ $(10000 \times 4/15) \times 5/12 = 1111$	$1944/7 = 278$ $1111/5 = 222$	$9611 - 1944 - 1111 = 6556$
2013 рік: 7 місяців 5 місяців	$(10000 \times 4/15) \times 7/12 = 1556$ $(10000 \times 3/15) \times 5/12 = 833$	$1556/7 = 222$ $833/5 = 167$	$6556 - 1556 - 833 = 4167$
2014 рік: 7 місяців 5 місяців	$(10000 \times 3/15) \times 7/12 = 1167$ $(10000 \times 2/15) \times 5/12 = 556$	$1167/7 = 167$ $556/5 = 111$	$4167 - 1167 - 556 = 2444$
2015 рік: 7 місяців 5 місяців	$(10000 \times 2/15) \times 7/12 = 778$ $(10000 \times 1/15) \times 5/12 = 278$	$778/7 = 111$ $278/5 = 56$	$2444 - 778 - 278 = 1388$
2016 рік: 7 місяців	$1388 - 1000 = 388$	$388/7 = 55$	1000

Метод зменшення залишкової вартості – за цим методом річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

Річну норму амортизації обчислюють як різницю між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість (6.6).

$$H_a = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \right) \times 100\%, \quad (6.6)$$

де *ЛВ* – ліквідаційна вартість; *ПВ* – первісна вартість.

У нашому прикладі річна норма амортизації – 38%.

Таблиця 6.4. Розрахунок амортизації методом зменшення залишкової вартості

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
	1	2	3
2011 рік (5 місяців)	$(11000 \times 0,38) \times 5 / 12 = 1742$	$1742 / 5 = 348$	$11000 - 1742 = 9258$
2012 рік	$9258 \times 0,38 = 3518$	$3518 / 12 = 293$	$9258 - 3518 = 5740$
2013 рік	$5740 \times 0,38 = 2181$	$2181 / 12 = 182$	$5740 - 2181 = 3559$
2014 рік	$3559 \times 0,38 = 1352$	$1352 / 12 = 113$	$3559 - 1352 = 2207$
2015 рік	$2207 \times 0,38 = 839$	$839 / 12 = 70$	$2207 - 839 = 1368$
2016 рік	$1368 - 1000 = 368$	$368 / 7 = 53$	1000

Метод прискореного зменшення залишкової вартості. Річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється, виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється.

У нашому прикладі річна норма амортизації – $20\% \times 2 = 40\%$.

У визначенні порядку нарахування амортизації П(С)БО 7 вимагає на норму амортизації множити первісну чи залишкову вартість. Проте в разі додержання такого порядку розрахунку амортизації після закінчення експлуатації об'єкта сума нарахованої за час його експлуатації амортизації не дорівнюватиме його вартості, що амортизується. Тому на останньому році експлуатації об'єкта річну суму амортизації доцільно визначати шляхом віднімання ліквідаційної вартості від залишкової.

Таблиця 6.5. Розрахунок амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
	1	2	3
2011 рік	$(11000 \times 0,4) \times 5 / 12 = 1833$	$1833 / 5 = 3667$	$11000 - 1833 = 9167$
2012 рік	$9167 \times 0,4 = 3667$	$3667 / 12 = 306$	$9167 - 3667 = 5500$
2013 рік	$5500 \times 0,4 = 2200$	$2200 / 12 = 183$	$5500 - 2200 = 3300$
2014 рік	$3300 \times 0,4 = 1320$	$1320 / 12 = 110$	$3300 - 1320 = 1980$
2015 рік	$1980 \times 0,4 = 792$	$792 / 12 = 66$	$1980 - 792 = 1188$
2016 рік	$1188 - 1000 = 188$	$188 / 7 = 27$	1000

Виробничий метод. Місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації, яка в даному випадку є нормою амортизації. Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Отже, у наведеному прикладі виробнича ставка амортизації становить $10000/8000 = 1,25$. Сума амортизації за січень 2015 року становила $400 \times 1,25 = 500$ грн.

Особливістю цього методу є те, що нараховувати амортизацію починають з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Використовувати цей метод доцільно лише в тому випадку, коли заздалегідь можна визначити обсяг діяльності (послуг).

Метод амортизації інших необоротних матеріальних активів підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від їх використання. Згідно з П(С)БО 7 амортизацію інших необоротних матеріальних активів нараховують за прямолінійним або виробничим методами.

Амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів можна нараховувати у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, що амортизується, та решта 50% – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

У Податковому кодексі України для нарахування амортизації необоротних активів передбачені методи аналогічні тим, які вказані в П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Для узагальнення накопиченої амортизації у Плані рахунків передбачено рахунок **13 «Знос (амортизація) необоротних активів»**.

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» призначений для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 має такі субрахунки:

- 13.1 «Знос основних засобів»
- 13.2 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
- 13.3 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
- 13.4 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»
- 13.5 «Знос інвестиційної нерухомості».

Підприємства, що ведуть облік витрат за елементами, тобто використовують 8 клас рахунків бухгалтерського обліку, відображають нарахування амортизації такими записами:

Д-т 83 К-т 13; Д-т 23,91,92,93,94 К-т 83.

У випадку, якщо облік витрат ведуть за функціональним призначенням (з використанням лише рахунків класу 9 «Витрати діяльності»), нараховану амортизацію відображають так:

Д-т 23, 91, 92, 93, 94 (залежно від того, до якого виду діяльності відноситься той чи інший об'єкт основних засобів)
К-т 13.

6.4. Облік надходження необоротних активів

Необоротні активи можуть надходити на підприємство в результаті:

- капітальних інвестицій (придбання, спорудження, виготовлення);
- внеску засновників у статутний капітал підприємства;
- у порядку безоплатної передачі іншими господарствами;
- обміну на інші активи.

Незалежно від способу надходження необоротних активів на підприємство, їх оприбутковують та оформляють відповідні первинні документи:

– *Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів* (ф. № ОЗ-1) – при надходженні основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

– *Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів* (ф. № НА-1) – при надходженні нематеріальних активів.

Кожному об'єкту присвоюють *інвентарний номер*, який надалі проставляють у всіх документах, якими оформляють рух об'єкта. На кожен об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів відкривають *інвентарну картку* (ф. № ОЗ-6); на об'єкти нематеріальних активів – *інвентарну картку обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів* (ф. НА-2), які є регістрами аналітичного обліку. На однотипні за призначенням та умовами використання об'єкти, які введені (надійшли) у господарський оборот в одному календарному місяці та закріплені за однією відповідальною за їх використання особою, можна відкривати одну загальну інвентарну картку.

Якщо необоротні активи, придбані у постачальників за грошові кошти, то витрати, пов'язані з їх придбанням відображають за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції». При цьому можливі такі бухгалтерські записи:

- на вартість придбаних необоротних активів:

Д-т 15.2, 15.3, 15.4 К-т 63.1

- на суму транспортно-заготівельних, інших витрат, пов'язаних із доставкою необоротного активу та доведенням його до стану, в якому він придатний до використання:

Д-т 15.2, 15.3, 15.4 К-т 68.5

- на суму податкового кредиту з ПДВ, включеного в рахунки постачальників, інших кредиторів:

Д-т 64.1 К-т 63.1, 68.5

– на суму страхових платежів:

Д-т 15.2, 15.3, 15.4 К-т 65.1, 68.5

– зарахування необоротного активу на баланс підприємства:

Д-т 10, 11, 12 К-т 15.2, 15.3, 15.4.

Аналогічні записи можливі при підрядному способі виконання робіт, пов'язаному зі спорудженням, будівництвом, розробкою необоротних активів сторонніми організаціями, з якими укладений цивільно-правовий договір підряду. Підприємство-замовник, у такому випадку, здійснює облік витрат на субрахунок 15.1 і веде розрахунки з підрядником за виконані та прийняті за актами роботи.

Приклад. ТЗОВ “Терноліт”, яке є платником ПДВ, отримало рахунок постачальника за оприбуткований повністю укомплектований верстат шліфувальний вартістю 24800 грн. (в т.ч. ПДВ – 4133 грн.). Акцептований рахунок АТП–224 за доставку та розвантаження на суму 1224 грн. (в т.ч. ПДВ – 204 грн.). ТЗОВ “Терноліт” оплатило постачальнику придбаний верстат.

Таблиця 6.6. Кореспонденція рахунків з обліку надходження необоротних активів, придбаних за грошові кошти у постачальників

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Отриманий рахунок постачальника за верстат шліфувальний	Рахунок	15.2	63.1	20667
2.	Відображений податковий кредит з ПДВ *	Податкова накладна	64.1	63.1	4133
3.	Відображені транспортні витрати, пов'язані з доставкою та розвантаженням верстата	Рахунок	15.2	68.5	1020
4.	Відображений податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	204
5.	Оприбутковано верстат за первісною вартістю	Акт ОЗ-1	10.4	15.2	21687
6.	Оплачений рахунок постачальника за верстат	Виписка банку	63.1	31.1	24800

*Об'єкти оподаткування ПДВ, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовують нульову ставку, згідно із Податковим кодексом, оподатковують за ставкою 20%. Тому вартість будь-якого придбаного об'єкта активу включає:

Договірна вартість об'єкта (120%) = Вартість реалізації об'єкта (100%) + ПДВ (20%).

Звідси, сума ПДВ у вартості об'єкта = Договірна вартість об'єкта x (20%/120%) = Договірна вартість об'єкта /6.

Суму податку на додану вартість, яка підлягає сплаті у бюджет, визначають як різницю між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту, які нараховані на об'єкти оподаткування за звітний період.

У підприємств, які зареєстровані як платники ПДВ, при надходженні необоротних активів, інших матеріальних цінностей виникає податковий кредит, якщо підприємство-постачальник поряд з іншими супроводжуючими документами подало податкову накладну. Підприємства-платники ПДВ суму податкового кредиту не включають у первісну вартість придбаних необоротних активів. Якщо підприємство не сплачує у бюджет ПДВ, то сума ПДВ, включена в договірну вартість придбаних необоротних активів, збільшує їх первісну вартість.

Особливості відображення в обліку мають операції з оприбуткування основних засобів, що вимагають збирання, монтажу.

Приклад. ТзОВ "Бєбі", що займається випуском продуктів дитячого харчування (не є платником ПДВ), придбало у МП "Явір" обладнання, яке потребує монтажу, на суму 106800 грн. Доставку верстату здійснив приватний підприємець Буртник Р.М. (не є платником ПДВ), який виписав рахунок на 1240 грн. Використані частини для монтажу на суму 385 грн. Нарахована заробітна плата робітникам, які виконували монтаж – 2450 грн., та проведено нарахування єдиного соціального внеску (37,18%).

Таблиця 6.7. Кореспонденція рахунків з обліку надходження необоротних активів, які потребують монтажу, придбаних за грошові кошти у постачальників

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Отримане обладнання	Рахунок	20.5*	63.1	106800
2.	Відображені витрати, пов'язані з доставкою	Рахунок	15.2	68.5	1240
3.	Обладнання передане в цех для монтажу	Акт ОЗ-1	15.2	20.5	106800
4.	Використані для монтажу запасні частини	Накладна	15.2	20.7	385
5.	Нарахована заробітна плата робітникам, які виконували монтаж	Наряд, розрахунково-платіжна відомість	15.2	66.1	2450

	1	2	3	4	5
6.	Нарахований єдиний соціальний внесок (37,18%)	Розрахунково-платіжна відомість	15.2	65.1	911
7.	Оприбутковане обладнання як основний засіб	Акт ОЗ-1	10.4	15.2	111786

*Бухгалтерський запис складено відповідно до *Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів*.

При *господарському способі* (тобто власними силами) виконання будівельно-монтажних робіт витрати на капітальні інвестиції підприємство-забудовник відображає за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» (табл. 6.8). За даними рахунка 15 «Капітальні інвестиції» визначають фактичну собівартість закінчених об'єктів будівництва (реконструкції, модернізації, придбання).

Таблиця 6.8. Кореспонденція рахунків з обліку надходження необоротних активів в результаті їх будівництва, виготовлення, розробки, поліпшення

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1.	Витрачені будівельні матеріали на спорудження, виготовлення, монтаж об'єктів необоротних активів	Накладна	15.1	20.5, 22
2.	Нарахована заробітна плата робітникам, які зайняті на будівельних роботах, розробкою необоротних активів	Розрахунково-платіжна відомість	15.1	66.1
3.	Проведене нарахування єдиного соціального внеску на суми заробітної плати	Розрахунково-платіжна відомість	15.1	65.1
4.	Нарахована амортизація основних засобів, що використовувалися при будівництві, розробці об'єктів необоротних активів	Бухгалтерська довідка	15.1	13.1
5.	Списана сума послуг, наданих сторонніми організаціями	Рахунок	15.1	68.5
6.	Відображений ПДВ у вартості наданих послуг	Податкова накладна	64.1	68.5
7.	Списані витрати, понесені будівельною бригадою підприємства	Наряд	15.1	23
8.	Об'єкт необоротних активів зарахований на баланс підприємства	Акт ОЗ-1, Акт НА-1	10, 11, 12	151

Необоротні активи підприємство може отримувати від інших юридичних і фізичних осіб безкоштовно. Основні засоби, отримані в порядку безкоштовної передачі від інших юридичних осіб, у бухгалтерському обліку відображають за справедливою вартістю:

Д-т 15 К-т 42.4

Оприбуткування на баланс об'єктів основних засобів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства, проводять за справедливою вартістю, погодженою сторонами. Зарахування на баланс об'єктів необоротних активів, що надійшли на підприємство як внесок до статутного капіталу відображають записом:

Д-т 10, 11, 12 К-т 46.

6.5. Облік вибуття необоротних активів

Вибуття необоротних активів з підприємства може відбуватися в результаті:

- їх продажу;
- ліквідації в результаті фізичного та морального їх зносу;
- безкоштовної передачі іншим юридичним особам;
- внеску в статутні капітали інших підприємств;
- обміну на інші активи.

При вибутті необоротних активів з підприємства оформляють:

- *Акт на списання основних засобів* (акт ОЗ-3) – при вибутті основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- *Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів* – при вибутті нематеріальних активів.

На **облік операцій з продажу основних засобів** суттєвий вплив мають норми П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу і припинена діяльність».

Відповідно до П(С)БО 27:

1. Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів.
2. Придбані (отримані, у т. ч. безкоштовно) активи, які визнають необоротними активами, утримуваними для продажу, зараховують на баланс за вартістю придбання, яку визначають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».
3. Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, відображають в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за меншою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.
4. На необоротні активи, утримувані для продажу, у т. ч. необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизацію не нараховують.

Група вибуття – сукупність активів, які планують до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Необоротний актив та групу вибуття визнають утримуваними для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди очікують 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 керівництво підприємства підготувало відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

Приклад. Згідно з накладною №45 ТзОВ «ЕКСПРЕС» продало автомобіль, який було придбано у заводу «Верстат» та введено в експлуатацію в минулому році: первісна вартість автомобіля – 80 000 грн.; нарахована сума зносу за весь термін використання – 4 000 грн.; ціна продажу (в т.ч. ПДВ) – 90 000 грн.

Від покупки надійшли на поточний рахунок кошти за реалізований автомобіль.

Таблиця 6.9. Кореспонденція рахунків з обліку продажу необоротних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Переведений необоротний актив до складу оборотних	Бухгалтерська довідка	28.6	10.5	76000
2.	Списана сума нарахованого зносу	Бухгалтерська довідка	13.1	10.5	4000
3.	Списана собівартість реалізованого автомобіля	Бухгалтерська довідка	94.3	28.6	76000
4.	Відображений дохід від реалізації	Рахунок, бух. довідка	37.7	71.2	
5.	На суму податкового зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	71.2	64.1	15000
6.	Отримані кошти від покупця за реалізований автомобіль	Виписка банку	31.1	37.7	90000

*При реалізації необоротних активів, у підприємств-платників ПДВ виникає податкове зобов'язання. Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ з продажу товарів вважають

дату, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталися раніше: або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) підприємством; або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок підприємства в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку – дата її оприбуткування в касі підприємства. Платник податку зобов'язаний надати покупцеві податкову накладну.

Ліквідацію об'єкта необоротних активів проводять, якщо об'єкт перестає відповідати критеріям визнання активу внаслідок або поломки, або зносу (фізичного чи морального). Для підтвердження невідповідності за наказом керівника підприємства створюють комісію. У деяких випадках необхідне залучення спеціалізованих експертних організацій, оплату послуг яких відносять на витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта необоротних активів.

Як правило, ліквідація об'єкта основних засобів призводить до одержання доходів у вигляді матеріальних цінностей, отриманих у результаті розбирання та ліквідації об'єкта. У подальшому їх використовують всередині підприємства або реалізують на стороні.

Приклад. Кондитерська фабрика «Тера» за власним рішенням списує з балансу термоліч. Первісна вартість об'єкта – 110000 грн. Сума накопиченого зносу на момент списання – 83000 грн. У результаті списання основного засобу отриманий лом, який оцінено на 1942 грн. Оплачено ПМП «РОСТ» за демонтаж та вивіз обладнання 1572 грн.

Таблиця 6.10. Кореспонденція рахунків з обліку ліквідації необоротних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Відображена залишкова вартість ліквідованої термоліч	Акт ОЗ-1	97.6	10.4	27000
2.	Списана сума нарахованого зносу	Бух. довідка	13.1	10.4	83000
	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість	Податкова накладна	97.6	64.1	5400
3.	Відображені послуги ПМП «РОСТ»	Рахунок	97.6	68.5	1310
4.	Відображений податковий кредит у вартості послуг	Податкова накладна	64.1	68.5	262
5.	Оплачені послуги ПМП «РОСТ»	Виписка банку	68.5	31.1	1572
6.	Оприбутковані труби водопровідні	Накладна	20.9	74.6	1942

Операції з внесення об'єкта основних засобів як інвестиції до статутного капіталу іншого підприємства з позиції оподаткування прирівнюють до його продажу, тому в обліку відображають аналогічно як операції, пов'язані з реалізацією необоротних активів.

Завдання для самостійної роботи.

Задача 6.1.

На основі наведених даних:

- вказати кореспонденцію рахунків;
- визначити вартість, за якою оприбутковують основні засоби.

20.01.2015 р. ПАТ «Птахофабрика» перерахувало на основі отриманого рахунка передоплату ТЗОВ «Алькас» за автоматичну поїлку 24000 грн.

29.01.2015 р. ПАТ «Птахофабрика» отримало від ТЗОВ «Алькас» обладнання. У супровідних документах зазначена вартість обладнання 36000 (в т.ч. ПДВ). Витрати на доставку вантажу склали 1200 грн. (в т.ч. ПДВ). Оплата послуг страховому товариству ТЗОВ «Захід-центр» за страхування вантажу – 3600 грн. 30.01.2015 р. проведений монтаж автоматичної поїлки. Заробітна плата нарахована робітникам за збирання обладнання – 500 грн. Проведені нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату (37,5%). 02.02.2015 р. обладнання введено в експлуатацію.

11.02.2015 р. ПАТ «Птахофабрика» перерахувало залишок заборгованості ТЗОВ «Алькас».

ПАТ «Птахофабрика» є платником ПДВ.

Задача 6.2.

Вказати кореспонденцію рахунків, визначити вартість, за якою оприбутковують основні засоби, на підставі наведених даних.

ТЗОВ "Люкс", що є платником ПДВ, придбало офісні меблі вартістю 11300 грн. (без ПДВ). ТЗОВ «Люкс» виписало на суму 9000 грн. короткостроковий вексель, решту суми заборгованості погасило готівкою.

Для збирання меблів було витрачено матеріалів на суму 420 грн. Заробітна плата, нарахована робітникам, які виконували монтаж, - 1150 грн. Нарахування єдиного соціального внеску згідно з чинним законодавством – (37,7%). Меблі оприбутковані після монтажу як основний засіб.

Задача 6.3

На основі наведених даних:

- вказати кореспонденцію рахунків;
- визначити вартість, за якою оприбутковують інші необоротні матеріальні активи.

ТЗОВ «Колосок» (платник ПДВ) виготовило власними силами дерев'яні піддони. Підприємство понесло на виготовлення інвентарної тари такі витрати:

- вартість матеріалів – 6400 грн. (в т.ч. ПДВ);
- нарахована заробітна плата робітникам – 1970 грн.;
- проведені нарахування єдиного соціального внеску – 36,1%;
- нарахована амортизація обладнання, задіяного у виготовленні піддонів – 700 грн.;
- спожита електроенергія – 180 грн.

Готові піддони включені до складу необоротних активів підприємства. Нарахований знос піддонів (50%).

Задача 6.4

Підприємство ПАТ «Алтек» отримало від засновника як внесок до статутного капіталу штукатурну станцію за ринковою вартістю – 27500 грн. Витрати на її доставку склали 360 грн. (в т.ч. ПДВ). Витрати оплачені заводу «Спецавтомат» за проведені профілактичні заходи – 840 грн. (в т.ч. ПДВ).

Визначити вартість, вартість, за якою обладнання буде зараховано на баланс. Визначити кореспондуючі рахунки за здійсненими господарськими операціями.

Задача 6.5

Підприємство отримало безкоштовно від Фонду підтримки селянських (фермерських) господарств автопоїлку, справедлива вартість якої оцінена в 15000 грн. Витрати на доставку обладнання склали – 336 грн. Витрати на встановлення та налагодження поїлки склали – 256 грн. Підприємство передбачає експлуатувати отримане обладнання 5 років, використовуючи прямолінійний метод нарахування амортизації.

Визначити вартість, вартість, за якою обладнання буде зараховано на баланс. Визначити кореспондуючі рахунки за здійсненими господарськими операціями.

Задача 6.6

У грудні 2007 року ДП «Надія» придбало приміщення складу за 168 000 грн. (в т.ч. ПДВ). Вартість послуг агенції нерухомості - 10000 грн. Приватному нотаріусу Жовнір І.Т. сплачено – 1600 грн. Відрахування в Пенсійний фонд – 1400 грн. Споруда не має ліквідаційної вартості, а очікуваний строк її експлуатації становить 20 років.

Амортизацію споруди нараховують за прямолінійним методом. Через 7 років був здійснений капітальний ремонт споруди, вартість якого становила 19000 грн. У результаті очікується, що строк експлуатації споруди збільшиться на 2 роки.

Вказати кореспонденцію рахунків, визначити річну суму амортизації споруди після капітального ремонту.

Задача 6.7

СМП «Пральня» отримало 1.03.2013р. безкоштовно машинку пральню «ARDO» первісною вартістю 2385 грн., сума нарахованого зносу – 1670 грн. Підприємство використовує прямолінійний метод нарахування амортизації, виходячи із 5-річного терміну корисної експлуатації. Через 2 роки пральня машинка вийшла з ладу і не підлягала подальшому ремонту. 28.02.2015р. пральню машинку списано і оприбутковано металобрухт на суму 150 грн. Вказати кореспонденцію рахунків, визначити фінансовий результат від списання обладнання.

Задача 6.8

ТЗОВ «ВЕРЕСТ» (платник ПДВ) на основі договору купівлі-продажу відвантажило ТЗОВ «Орвіс» кутер (подрібнювач сировини), який був в експлуатації. Первісна вартість обладнання – 42 184 грн.; сума накопиченого зносу – 26890 грн.; продажна вартість кутера – 20000 грн. ТЗОВ «Орвіс» перерахувало на рахунок ТЗОВ «Верест» 9600 грн. на решту суми заборгованості виписало відсотковий вексель під 6% річних.

Вказати кореспонденцію рахунків, та визначити фінансовий результат від реалізації обладнання.

Задача 6.9

ТОВ «Ремеді-ЛТД» придбало 12.06.2012 року автомобіль за 36000 грн. (в т.ч. ПДВ). Підприємство не є платником ПДВ. Витрати на страхування, реєстрацію, оплату нотаріальних послуг склали 3000 грн. Відрахування до пенсійного фонду – 1080 грн.

Підприємство обрало метод прискореного зменшення залишкової вартості нарахування амортизації.

Через три роки автомобіль продано за залишковою вартістю.

Вказати кореспонденцію рахунків, та визначити фінансовий результат від реалізації обладнання.

Задача 6.10

ТЗОВ «Магнат» придбало обладнання вартістю 60 000 грн. (в т.ч. ПДВ) у квітні 2010 року, а ввело їх в експлуатацію в червні цього ж року. Строк корисного використання основних засобів - 5 років, а ліквідаційна вартість дорівнює 4000 грн. Чому дорівнює річна сума амортизації основних засобів, розрахована за кумулятивним методом?

Задача 6.11

ПАТ «Алтек» придбало програмне забезпечення 2 січня 2015 року за 25000 грн. (без ПДВ), оцінило строк його корисного використання в 5 років, а ліквідаційну вартість - як нульову. Для нарахування амортизації застосовується метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Які бухгалтерські записи необхідно скласти на операції з надходження та нарахування зносу? Якою буде залишкова вартість програмного забезпечення на 31 грудня 2015 року?

Задача 6.12

Первісна вартість виробничого обладнання – 50000 грн. Очікуваний термін його використання – 6 років. Ліквідаційна вартість устаткування – 4000 грн. Підприємство планує виготовити за період експлуатації обладнання 1 200 000 од. продукції, у т.ч.: 1 рік – 180 тис. од.; 2 рік – 240 тис. од.; 3 рік – 220 тис. од.; 4 рік - 200 тис. од.; 5 рік - 180 тис. од.; 6 рік - 160 тис. од.

Нарахуйте амортизацію обладнання з використанням виробничого методу.

Задача 6.13

ПАТ «Електромеханічний завод» передає безкоштовно школі фрезерувальний верстат. Первісна вартість верстату – 48600 грн., накопичений знос - 40500 грн.

Вказати кореспонденцію рахунків, первинні документи та визначити фінансовий результат від вибуття об'єкта.

Контрольні запитання.

1. *Що таке первісна вартість необоротних активів? Фінансових інвестицій? Які її складові?*

2. *За якою вартістю оприбутковують об'єкти основних засобів, внесені засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства?*

3. *Як визначається первісна вартість безоплатно отриманих необоротних активів?*

4. *Як визначають термін корисної експлуатації необоротних активів?*

5. *Операційний цикл – це ..*

6. *Як слід відображати в обліку витрати, пов'язані з експлуатацією, ремонтом, удосконаленням (поліпшенням) необоротних активів?*

7. *Які документи складають при оприбуткуванні, вибутті необоротних активів?*

8. *Що таке амортизація необоротних активів? З якою метою її нараховують?*

9. *У чому полягає різниця між амортизацією та зносом основних засобів?*

10. *Що є групою основних засобів та інших необоротних матеріальних активів?*

11. *Що таке нематеріальні активи? Наведіть приклади.*

12. *Що розуміють у бухгалтерському обліку під капітальними інвестиціями?*

13. *Як класифікують основні засоби з метою нарахування амортизації в податковому обліку?*

14. *Вартість, яка амортизується – це..*

15. *У яких випадках слід переглядати метод амортизації та строк використання активу?*

16. *Як відображається в обліку сума нарахованої амортизації?*

17. *Як у фінансовому обліку відображають списання нарахованого зносу інших необоротних матеріальних активів?*

18. *Для яких необоротних активів застосовують нарахування амортизації у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, що амортизується, та решта 50% - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)?*

19. *Коли припиняють нараховувати амортизацію об'єкта необоротних активів?*

20. *Яким методом нараховують амортизацію нематеріальних активів?*

21. Як визначають фінансовий результат від ліквідації основних засобів?
22. Як відображають у бухгалтерському обліку вибуття необоротних активів у зв'язку з їх реалізацією?
23. Бухгалтерський запис Д-т 976 К-т 685 відображає зміст господарської операції
24. Протягом якого терміну здійснюють нарахування амортизації нематеріальних активів?
25. Як називають суму, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення терміну його корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з його ліквідацією?
26. Як відображають в обліку безоплатну передачу основних засобів?
27. Який запис складають на суму зарплати, нарахованої робітникам за демонтаж виробничого обладнання при його ліквідації?
28. Яка особливість відображення операції із внеску необоротних активів до статутного капіталу інших підприємств?

7.1. Запаси підприємства, їх класифікація та оцінка в обліку

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Методику бухгалтерського обліку запасів визначають Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів.

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

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

Основою побудови синтетичного та аналітичного обліку запасів є їх класифікація.

У бухгалтерському обліку запаси поділяють на:

- 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, які 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 договірним 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 продукції лісового господарства, якщо вони оцінюються за цим стандартом.

Для організації облікового процесу запаси класифікують за такими ознаками (табл. 7.1).

Таблиця 7.1. Класифікація запасів для організації облікового процесу

№ з/п	Ознака	Вид запасів	Характеристика
	1	2	3
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, які забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, які виникають при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
		Складські	Запаси, які знаходяться на складах підприємства
2	За місцем знаходження	У виробництві	Запаси, які знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, які відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, які перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, які є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, які не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, які легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів

Запаси визнають 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 у 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 зараховуються на баланс за первісною вартістю (табл. 7.2)

Таблиця 7.2. Оцінка запасів залежно від джерела їх надходження чи способу отримання

Джерело надходження	Склад первісної вартості
1	2
Придбання за плату	<p>Усі витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях:</p> <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 якісно технічних характеристик запасів.
Виготовлення власними силами	Собівартість їх виробництва, яка визначається П(С)БО 16 «Витрати»
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість
Безоплатне отримання	Справедлива вартість
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 включається до витрат періоду.
Придбання в обмін на неподібні запаси	Справедлива вартість переданих запасів

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

Окремим видом витрат, 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, призначених для, 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 транспортуванням тих чи інших одиниць запасів, у вартісному чи натуральному виразі, зокрема, при перевезенні одним транспортним засобом запасів однієї номенклатури. У цьому випадку обчислюють витрати на транспортування цих запасів, поділивши всю суму транспортних витрат на кількість продукції, яку перевозять.

Приклад. Підприємство придбало 2,5 тони сталеві труби d 57 мм загальною вартістю 6900 грн. (у т.ч. ПДВ – 1150 грн.). Витрати на перевезення матеріалів на склад транспортною організацією склали 960 грн. (у т.ч. ПДВ – 160 грн.). Необхідно визначити собівартість 1 тони сталеві труби d 57 мм.

Вартість сталеві труби d 57 мм – 5750 грн.

Вартість транспортних послуг – 800 грн.

Собівартість 2,5 тон сталеві труби d 57 мм – 6550 грн. (5750+800).

Собівартість 1 тони сталеві труби d 57 мм - 6550 : 2,5 = 2620 грн.

Використання наведеного методу є досить обмеженим, що можна пояснити його трудомісткістю, тому його застосовують на підприємствах з невеликим обсягом обороту запасів.

Метод середнього відсотка базується на використанні співвідношення між сумою залишку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) на початок місяця і ТЗВ, які пов'язані з доставкою й зберіганням запасів впродовж звітного періоду, та сумою залишку запасів на початок звітного періоду і придбаними у тому ж періоді запасами (7.1):

$$\%TЗВ = \frac{TЗВ_{п} + TЗВ_{н}}{З_{п} + З_{н}} \times 100\%, \quad (7.1)$$

де % ТЗВ – середній відсоток ТЗВ;

$TЗВ_{п}$ – сума ТЗВ на початок звітного періоду;

$TЗВ_H$ – сума ТЗВ за звітний період;

$З_П$ – сума залишків запасів на початок звітного періоду;

$З_H$ – вартість запасів, що надійшли за звітний період.

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

$$ТЗВ_в = З_в \times \%ТЗВ, \quad (7.2)$$

де $ТЗВ_в$ – сума ТЗВ, яка припадає на вартість запасів, що вибули;

$З_в$ – вартість, використаних запасів.

Таким чином проводять розподіл ТЗВ між запасами, які 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 7.3. Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат

№ з/п	Зміст	Вартість запасів, грн. (рахунки 20,22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, грн. (окремий субрахунок)
	1	2	3
1	Залишок на початок місяця	22500	3500
2	Надійшло за місяць	45000	7500
3	Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано та інше – природний убуток, нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо)	60000	9778
4	Залишок на кінець місяця (ряд.1 + ряд.2 – ряд.3)	7500	1222

Сума ТЗВ, яка за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці становить: $(3500 + 7500) / (22500 + 45000) \times 60000 = 9778$

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.

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

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів підприємство може застосувати у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також за незначної номенклатури цінностей (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).

При застосування цього методу рух вартості запасів співпадає з фактичним рухом, тому вартість відпущених запасів та залишкову вартість їх залишку обліковують за фактичною собівартістю. Впровадження методу можливе при використанні 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 та 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 використовує підприємство, змінюватиметься величина прибутку відповідно до первісної вартості кожного запасу.

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 (7.3):

$$C_c = \frac{B3_{\text{п}} + B3_{\text{н}}}{K3_{\text{п}} + K3_{\text{н}}} \times 100\%, \quad (7.3)$$

де $B3_{\text{п}}$ і $B3_{\text{н}}$ – відповідно вартість запасів на початок місяця і отриманих за місяць;

$K3_{\text{п}}$ і $K3_{\text{н}}$ – відповідно кількість отриманих видів запасів на початок місяця і отриманих за місяць.

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю передбачає, що вибуття запасів можна оцінювати такими способами:

а) оцінку за щомісячною середньозваженою собівартістю проводять 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) (табл. 7.4).

1. Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів на кінець лютого:

$$\frac{300 + (15 \times 33) + (10 \times 32)}{10 + 25} = 31,86.$$

2. Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів на кінець квітня:

$$\frac{828,26 + (20 \times 39) + (45 \times 35)}{26 + 65} = 34,98.$$

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

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

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

Метод ФІФО (першими відпускають запаси, які надійшли раніше). Базується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, використовують у виробництві чи продають першими, що запобігає їх псуванню. Одиниці, які залишають в запасах на кінець періоду, оцінюють за цінами останніх надходжень запасів (табл. 7.5).

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 маніпулювати прибутком, забезпечує відображення в балансі суми запасів за майже поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО виправдовує себе у мовах незначної інфляції. Застосування в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, зниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

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 необхідно регулярно перевіряти і переглядати ціни. У практичній діяльності такий метод застосовують рідко через складний механізм включення матеріальних витрат до собівартості продукції:

Таблиця 7.4. 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, грн.	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума, грн.	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума, грн.	кіль-кість	вартість одиниці	сума, грн.
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
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	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			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	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	373,4			
17	Запаси Д				20.04	45	35	1575							
18	Запаси Д								30.04	15	35,62	534,3			
19	Усього за квітень	26	31,86	828,26		65	-	2355		45	-	1544,9	46	35,62	1638,36

Таблиця 7.5. 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, грн.	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума, грн.	дата	кіль-кість	вартість одиниці	сума, грн.	кіль-кість	вартість одиниці	сума, грн.
1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
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									1	30	30
10	Партія 2	15	33	495									15	33	495
11	Партія 3				14.04	20	39	780					20	39	780
12	Усього за квітень	16	-	525		20	-	780					36	-	1305

- 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.

Метод оцінки за цінами продажу використовують підприємства роздрібною 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.

Оцінка запасів на дату балансу. У 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 і запаси) повинні відображати 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. Її визначають за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Чисту вартість реалізації обчислюють за такою формулою (7.4):

$$\text{ЧВР} = \text{Ц} - \text{Р}, \quad (7.4)$$

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.

Сума, на яку первісна запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списують на витрати звітного періоду (за дебетом субрахунку 94.6 «Втрати від знецінення запасів»).

Суми нестачі і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображають на позабалансових рахунках (за дебетом субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»). Після встановлення осіб, які мають відшкодувати витрати, належна до відшкодування суму зараховується до складу дебіторської заборгованості

(субрахунок 37.5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків») (або інших активів) і доходу звітного періоду (субрахунок 71.6 «Відшкодування раніше списаних активів»).

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 операційний дохід (за кредитом субрахунку 71.9 «Інший операційний дохід») із збільшенням вартості цих запасів.

7.2. Документальне оформлення надходження і витрачання запасів

Правильна та раціональна організація обліку запасів забезпечується чіткою системою документообороту. Усі операції, пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском матеріальних цінностей, потрібно оформляти первинними документами.

Форми документів, які застосовують у документальному оформленні надходження матеріалів на склад та їх відпуску зі складу, затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996р. № 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, якісними посвідченнями 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 відмови від акцепту, 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 позначки 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.

Для одержання запасів зі складу постачальника або транспортної організації здійснює уповноважена особа суб'єкта господарювання повноваження якої можуть бути підтверджені, зокрема письмовим договором, довіреністю, іншим актом органу юридичної особи тощо.

Оприбуткування запасів, що надійшли на підприємство здійснюють за допомогою таких документів (рис. 7.1).

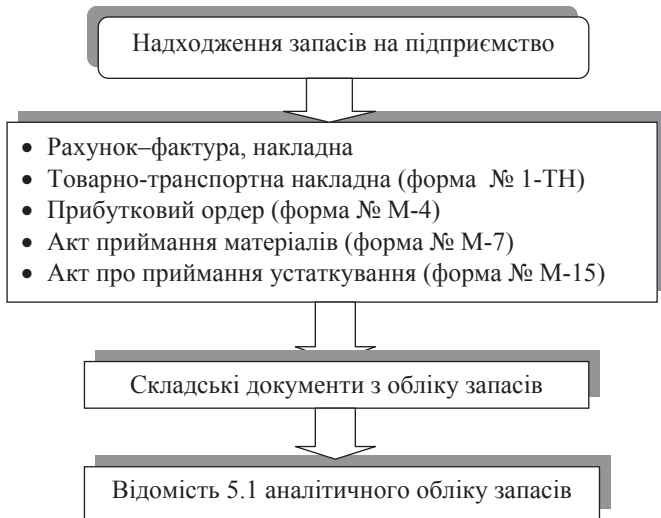


Рис. 7.1. Документування операцій з обліку надходження запасів

Якщо не встановлено розбіжностей у кількості та якості, запаси оприбутковують на склад шляхом проставлення штампа безпосередньо на документі постачальника (доцільніше) або шляхом виписування 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 впродовж дня, допускається складання прибуткових ордерів в цілому за день.

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

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

Якщо матеріальні цінності надходять в одній одиниці виміру (за вагою), а витрачаються в іншій (за підрахунком), то їх оприбуткування, зберігання і відпуск необхідно відображати в усіх документах одночасно в двох одиницях виміру (наприклад, сталі 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 ордеру, підпис.

У деяких випадках (коли окремі партії матеріалів перебувають у процесі технічного приймання, лабораторних випробувань або при відмові від акценту 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 відпуск цих матеріальних цінностей безпосередньо для виготовлення продукції, а на будівництвах – для виконання будівельно-монтажних робіт. Крім того, сюди ж відносять і відпуск на ремонтні та господарські потреби.

Сировина, матеріали, паливо напівфабрикати та інші запаси потрібно відпускати 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 рисунку 7.2.

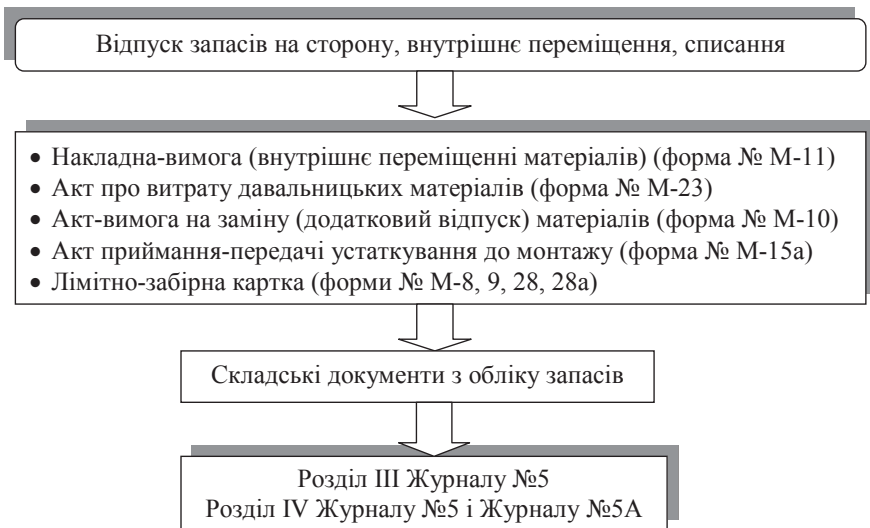


Рис. 7.2. Документування операцій з обліку витрачання запасів

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу у виробництво та їх внутрішнє переміщення, є лімітно-забірні карти, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів і накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

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.

Відпуск матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміна матеріалів, а також додатковий їх відпуск оформляють актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, який об'єднує в собі розпорядчий і виправдний документи.

Понадлімітний відпуск матеріалів або заміна одних видів матеріалів іншими можливий 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 споруджень і т.п.

Накладну-вимогу виписують у двох примірниках: один з яких призначений для списання цінностей з того, хто передає, а другий – для оприбуткування цінностей тому, хто приймає.

При відпуску запасів стороннім підприємствам оформляють накладну (т. ф. № М-20), яка виписується у 2-3 екземплярах. При перевезенні вантажів автотранспортом замість (або на доповнення до) накладної виписують товарно-транспортну накладну (т. ф. №1-ТН).

7.3. 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 у всіх документах з обліку запасів.

Матеріали, які зберігають на складах повинні розміщатись на стелажах, полицях, в ящиках в певному порядку з таким розрахунком, щоби до них був забезпечений доступ. Правильне розміщення матеріалів за секціями складів, а в них – за окремими групами, типорозмірами дозволяють 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 його паспортом.

Всі склади і комори повинні бути забезпечені необхідними кількісними ваговими і вимірювальними приладами, мірною тарою. Склади повинні працювати за затвердженим графіком, в якому вказано дату та час приймання і відпуску матеріальних цінностей.

Матеріальні цінності слід закріпити за конкретним працівником.

При прийманні на роботу, пов'язану з матеріальними цінностями, підприємство в обов'язковому порядку укладає з працівником договір про матеріальну відповідальність. Зарахування на роботу матеріально-відповідальних осіб проводять зі згоди головного бухгалтера підприємства. При прийманні, переміщенні або звільненні матеріально-відповідальних осіб обов'язково потрібно провести інвентаризацію матеріальних цінностей.

Запаси обліковують за місцями їх зберігання за допомогою таких документів (рис. 7.3).

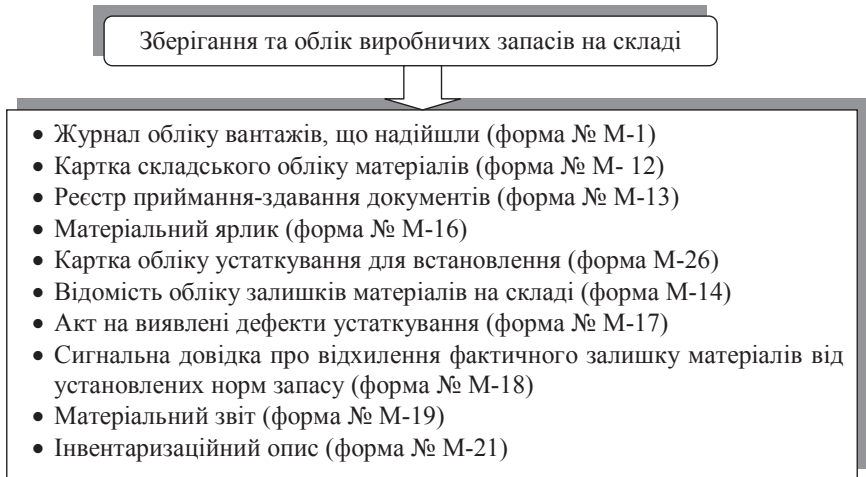


Рис. 7.3. Документування операцій зі зберігання та обліку виробничих запасів на складі

Аналітичний облік матеріалів на складах і коморах підприємства необхідно здійснювати в сортовому розрізі. Для цього застосовують картки складського обліку (т. ф. № М-12), які відкриває бухгалтерія по мірі надходження матеріалів. Їх передають під розписку в книзі реєстрації видачі карток складського обліку матеріально-відповідальним особам. Картки складського обліку зберігають в складській картотеці за номенклатурними номерами.

Карточку відкривають на кожний номенклатурний номер матеріалу. Бухгалтерія заповнює постійні реквізити карток, а матеріально-відповідальна особа доповнює місцем зберігання 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, який характеризує стан матеріальних запасів. У 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 книга обліку залишків запасів на складі, то вона повинна бути прошнурована, а сторінки пронумеровані та засвідчені підписами керівника й 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 в двох екземплярах, окремо на прибуткові і видаткові документи. Факт приймання-здачі документів підтверджують підписом в реєстрі.

На підприємствах застосовують такі методи сортового обліку матеріалів:

1. Оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод.

Суть цього методу в тому, що бухгалтерія здійснює систематичний контроль за правильним веденням складського обліку. Із цією метою працівники бухгалтерії зобов'язані не рідше одного разу на тиждень, в окремих випадках одного разу в декаду і обов'язково в кінці місяця проводити на складах в присутності матеріально-відповідальних осіб перевірку своєчасності та правильності оформлення складських операцій, записів в картках складського обліку, а також вибірккову перевірку залишків матеріалів. Правильність записів працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом в картках складського обліку в графі «Контроль». При виявленні помилок зразу ж роблять виправні записи.

При цьому методі в бухгалтерії облік ведуть тільки у вартісному виразі (за сумою).

Взаємозв'язок між кількісно-сортовим обліком матеріалів на складі та 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 в сальдову відомість залишки за кожним видом, сортом матеріалів (заодно може перевірити їх наявність і зіставити з обліком, що є дуже важливим). У бухгалтерії ці залишки перемножують на облікову ціну з кожного виду, кожної групи матеріалів і в цілому за складом. Ці залишки зіставляють з накопичувальними відомостями. Якщо залишки співпадають, облік проведено правильно. Якщо ні, то шукають помилки, неточності спочатку за окремими групами цінностей, а потім – в цілому за складом.

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 ведеться кількісний облік в картках. У кінці місяця завідувач складу формує матеріальний звіт (т. ф. № М-19) у вигляді оборотної відомості, в якій міститься: 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 вираженні), вибуття за місяць (за напрямками вибуття у кількісному і вартісному вираженні). Матеріальний звіт складають у двох примірниках і разом з первинними документами передають в бухгалтерію. Один примірник після перевірки з підписом бухгалтера повертають на склад, інший – служить реєстром аналітичного обліку в бухгалтерії, на основі якого проводять записи за дебетом і кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси».

Недоліком даного методу є те, що його можна використовувати лише за обмеженої номенклатури запасів. Метод вимагає великих трудових затрат, особливо в кінці місяця, що затягує строки здачі звітності.

3. Паралельний облік на складі і в бухгалтерії

На складі ведуть кількісний облік, в бухгалтерії кількісний і вартісний. У кінці місяця в бухгалтерії на основі первинних документів складають торгову оборотну відомість, дані якої включають до синтетичного обліку за рахунком 20 «Виробничі запаси».

4. Автоматизований метод обліку запасів

Використовують із застосуванням сучасних ПЕОМ. На основі первинних документів інформація про придбані матеріальні цінності вводять у пам'ять комп'ютера. В автоматичному режимі здійснюють виписку 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 випискують в бухгалтерії, то періодично (щоденно, раз у 3-5 днів) 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.

7.4. Облік надходження, переміщення та списання запасів

Згідно з економічною класифікацією запасів в бухгалтерії підприємства використовують систему рахунків для їх обліку, яка визначена національним Планом рахунків, зокрема: **20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані матеріали», 23 «Виробництво»** (в частині незавершеного виробництва), **24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»**.

Усі бухгалтерські рахунки, які використовують для обліку запасів, є активними, за дебетом цих рахунків відображають надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво, у переробку, відпуск (передача) на сторону, уцінка 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»**.

Найчастіше матеріальні цінності надходять на підприємство від постачальників на умовах попередньої (табл. 7.6) та наступної оплати.

Приклад. *Виробниче підприємство перерахувало на основі попередньо виставленого рахунку авансовий платіж вітчизняному постачальникові матеріалів у сумі 9000 грн. (в т.ч. ПДВ 1500 грн.) Постачання матеріалів на підприємство за даною передоплатою здійснено на суму 12000 грн. (в т.ч. ПДВ 200 грн.). Заборгованість перед постачальником погашена наступного місяця.*

Таблиця 7.6. Кореспонденція рахунків з обліку надходження виробничих запасів на умовах попередньої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
				Дебет	Кредит
	1	2	3	4	5
1.	Здійснена попередня оплата постачальнику	Виписка банку	9000	37.1	31.1
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	1500	64.1	64.4
3	Отримана сировина від постачальників (на суму без ПДВ)	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів	10000	20.1	63.1
4	Відображений податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	500 1500	64.1 64.4	63.1 63.1
5.	Проведено зарахування попередньої оплати постачальнику	Бухгалтерська довідка	9000	63.1	37.1
6	Погашена заборгованість перед постачальником	Виписка банку	3000	63.1	31.1

Таблиця 7.7. Кореспонденція рахунків з обліку надходження запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Придбані та оприбутковано запаси через підзвітних осіб за вартістю без ПДВ - на суму податкового кредиту з ПДВ	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання Податкова накладна	20, 21, 22 64.1	37.2 37.2
2	Оприбутковані запаси, отримані у вигляді благодійних внесків (гуманітарної допомоги), цільового фінансування	Накладна, акт приймання	20, 21, 22, 28	48
3	Оприбутковані безоплатно отримані запаси	Накладна, акт приймання	20, 21, 22, 28	71.8
4	Оприбутковані запаси, отримані від учасника (засновника) підприємства	Установчі документи, бухгалтерська довідка, прибутковий ордер	20, 21, 22, 28	46
5	Зараховані до складу первісної вартості запасів: - витрати зі 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	Валютно-митна декларація, інвойс (рахунок), бухгалтерська довідка Товарно-транспортна накладна Податкова накладна	20, 21, 22, 28 20, 21, 22, 28 64.1	63, 64, 68.5, 65 63, 68.5 63, 68.5
6	Оприбутковані запаси раніше не враховані на балансі, а також лишки запасів, виявлені при інвентаризації	Акт інвентаризації, бухгалтерська довідка	20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28	71.9
7	Оприбутковані відходи виробництва	Приймально-здавальний акт	20	23
8	Оприбутковані виробничі запаси (матеріали), напівфабрикати, готову продукцію тощо, виготовлені на підприємстві	Приймально-здавальний акт, накладна	20, 21, 22, 26, 27	23
9	Оприбутковані запаси, отримані від ліквідації об'єктів основних засобів	Акт списання ОЗ, прибутковий ордер	20	74.6

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з витрачанням виробничих запасів, залежить від способу їх вибуття (табл. 7.8, табл. 7.9).

Приклад. Підприємство реалізувало матеріали на сторону за їх обліковою вартістю на суму 3600 грн. (у тому числі ПДВ – 600 грн.).

Таблиця 7.8. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації виробничих запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
				Дебет	Кредит
	1	2	3	4	5
1	Відображена реалізація виробничих запасів за ціною їх придбання	Накладна, товарно-транспортна накладна	3600	37.7	71.2
2	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	600	71.2	64.1
3	Списана собівартість реалізованих виробничих запасів	Бухгалтерська довідка	3000	94.3	20.1
4	Сплатчена вартість реалізованих виробничих запасів	Виписка з рахунку	3600	31.1	37.7

Таблиця 7.9. Кореспонденція рахунків з обліку витрачання запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Витрачені запаси на 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, 21, 22, 25
			80	20, 21, 22, 25
2	Витрачені запаси для виправлення виробничого браку	Накладна-вимога	24	20, 25
3	Списана собівартість остаточного браку	Звіт про собівартість браку	24	23
4	Витрачені запаси (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»), для загальновиробничих, загальногосподарських потреб, забезпечення збуту продукції, виконання досліджень та розробок, утримання об'єктів ЖКГ і соціальної сфери	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), лімітно-забірна карта	91, 92 93 94.1 94.9	20, 22
5	Витрачені запаси для використання в процесі капітального будівництва або поліпшення, модернізації, модифікації основних засобів	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення), лімітно-забірна карта	15	20, 22
6	Витрачені запаси для підготовки та освоєння нових видів продукції, технологій, виробництв та агрегатів (пускові витрати)	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення), лімітно-забірна карта	39	20, 22, 25

Закінчення табл. 7.9

	1	2	3	4
7	Передані запаси як внесок до статутного капіталу іншого підприємства: - собівартість фінансової інвестиції, що вказана у статутних документах - списано собівартість переданих запасів - визнаний дохід від реалізації переданих запасів - нарахована сума ПДВ - проведено закриття рахунків	Установчі документи, бухгалтерська довідка, накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), ТТН Податкова накладна Бух. довідка	14 94.3 37.7 71.2 68	68 20, 21, 22 71.2 64 37.7
8	Виявлені нестачі та втрати від псування запасів в результаті інвентаризації	Акт інвентаризації	94.7	20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28
	Одночасно зарахована на позабалансовий рахунок балансова вартість списаних сум нестачі та втрат від псування запасів до прийняття рішення про конкретних винуватців	На позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюється запис про збільшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування запасів		
9	Визнаний дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами нестач та втрат від псування запасів; нарахована сума податків та платежів Одночасно списані з позабалансового рахунку суми нестач та втрат від псування запасів, що належать до відшкодування винуватцями	Бухгалтерська довідка	37.5 71.6	71.6 64
		На позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюється запис про зменшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування		
10	Безоплатно передані запаси	Накладна-вимога (внутрішнє переміщення матеріалів), ТТН	94.9	20, 21, 22, 25, 26, 28
	Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	94.9	64
11	Списано за розрахунком розподілену величину ТЗВ (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів)	Бухгалтерська довідка, розрахунок	15, 23, 24, 90, 91, 92, 93, 94	20, 21, 22, 28

У бухгалтерії підприємства первинні документи з руху запасів опрацьовують, таксують, 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 в реєстри бухгалтерського обліку.

7.5. Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів

У господарській діяльності будь-якого підприємства використовують засоби праці відносно невеликої вартості та з невеликим терміном експлуатації.

Такі предмети відомі як малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП) і відносяться 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 МШП.

Документальне оформлення операцій, пов'язаних з надходженням МШП здійснюється аналогічно виробничим запасам. Для підприємств затверджені такі типові форми первинні документів для обліку МШП (табл. 7.10):

Таблиця 7.10. Первинні документи з обліку МШП

№ форми	Назва форми	Призначення документу
МШ - 1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Застосовують 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	Застосовують 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	Застосовують 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	Застосовують для оформлення поломки та втрати інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ - 5	Акт на списання інструментів і обмін їх на придатні	Застосовують 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	Форму застосовують для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видають робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами

№ форми	Назва форми	Призначення документу
МШП - 7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв	Застосовують для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами.
МШП - 8	Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів	Форму застосовують для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів за закінченням строку носки, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здача їх у комору для утилю

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 оформляються 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 спричиняють зміни запасів МШП у відповідних підрозділах. У такому випадку підрозділи обмінюють на складі непридатні, зношені інструменти і пристрої на придатні.

Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведуть на однойменному активному рахунку **22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**.

За дебетом рахунку 22 відображають за первісною 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 по однорідних групах, установлених виходячи з потреб підприємства.

Кореспонденція рахунків з обліку надходження та витрачання МШП, аналогічна до обліку інших видів виробничих запасів.

Операції за рахунком 22 в 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 або

№5А. З журналів підсумкові записи за кредитом рахунку 22 і дебетом кореспондуючих рахунків відображають в Головній книзі.

Завдання для самостійної роботи.

Завдання 7.1

Відобразити операції на рахунках обліку, визначити залишок матеріалів на складі на кінець звітної періоду за фактичною собівартістю за таких умов:

Залишок матеріалів на складі на початок місяця:

- за фактичною собівартістю - 140000 грн.
- за обліковими цінами - 132000 грн.

Надійшли від постачальників матеріали за місяць за обліковими цінами на суму 240000 грн., в т.ч. ПДВ 60000 грн.

Агент Приймак Л.Г. заплатив готівкою з підзвітної суми за навантажувально-розвантажувальні роботи 1680 грн.

На основне виробництво протягом місяця відпущено матеріалів на суму 196000 грн.

Завдання 7.2

До наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки, зробити необхідні розрахунки, визначити залишок матеріалів на кінець місяця за фактичною собівартістю :

- придбано матеріали у постачальника (в т.ч. ПДВ 20%) - 126540 грн.;
- транспортно-заготівельні витрати за придбаними матеріалами - 1460 грн.;
- нарахована заробітна плата робітникам за розвантаження придбаних матеріалів – 860 грн.;
- проведені відрахування на соціальні заходи (ставка ЄСВ відповідно до встановленого класу ризику - 38,2%) - ?
- для потреб основного виробництва списані матеріали – 98560 грн.;
- списані транспортно-заготівельні витрати за витраченими матеріалами - ?

Додаткові дані до розрахунків: залишок матеріалів на початок місяця за фактичною собівартістю – 12 800 грн., за цінами придбання - 11200 грн.;

Завдання 7.3

Визначити фактичну собівартість використаних на виробництво матеріалів за методом FIFO на основі таких даних:

1. Залишок матеріалів на початок місяця - 700 одиниць по ціні 3,30 грн.
2. Придбані матеріали за місяць:
 - 300 од. по ціні 2,8 грн.
 - 500 од. по ціні 3,2 грн.
 - 300 од. по ціні 3,5 грн.

3. Витрачено за місяць матеріалів 1200 одиниць.

4. Середній відсоток ТЗВ - 20%

На фактичну собівартість використаних матеріалів скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 7.4

На основі наведених даних:

- порівняти вплив методів оцінки запасів при їх вибутті, на суму прибутку;
- скласти кореспонденцію рахунків.

Вихідні дані про рух матеріалів за місяць:

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, грн.
01.03	1 Залишок на початок місяця	2 1500	3 10
14.03	Придбано	1500	12
17.03	Продано	1000	20
24.03	Придбано	1700	13
29.03	Продано	1200	20

Продаж 2200 одиниць (в т.ч. із залишку на 01.03. – 1000 од., із придбання 14.03. – 700 од., із придбання 24.03. – 500 од.)

Вплив на прибуток різних методів оцінки запасів

(за результатами розрахунку, грн.)

№ з/п	Показник	Ідентифікована собівартість	Середньо-зважена ціна	ФІФО
1.	1 Залишок на початок місяця	2	3	4
2.	Придбано			
3.	Собівартість реалізованих матеріалів			
4.	Залишок на кінець місяця			
5.	Виручка від реалізації			
6.	Валовий прибуток			
7.	Операційні витрати	1300	1300	1300
8.	Прибуток до оподаткування			
9.	Податок на прибуток (18%)			
10.	Чистий прибуток			

Завдання 7.5

На основі наведених даних скласти кореспонденцію рахунків з придбання та витрачання запасів:

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
	1			
1а	Придбані виробничі запаси з оплатою грошовими коштами (на суму договору поставки)	50000		
	Одночасно на суму ПДВ	?		
2а	Витрати з доставки і розвантаження запасів стороннім транспортом	1200		
2б	Відображена сума ПДВ у складі транспортних витрат	?		
3а	Придбані і оприбутковані матеріали підзвітними особами	4800		
3б	Відображена сума ПДВ	?		
4а	Сплачено за матеріали авансом	48000		
4б	Відображений податковий кредит з ПДВ	?		
4в	Прийняті на склад матеріали (або інші запаси як товари) для перепродажу	40000		
4г	Списана сума раніше нарахованого податкового кредиту з ПДВ	?		
4д	Відображено зарахування заборгованості	48000		
5.	Надійшли від засновників виробничі запаси в рахунок їх вкладів до статутного капіталу	12000		
6.	Відображена вартість безоплатно отриманих товарів	8400		
7.	Оприбуткований надлишок матеріалів, виявлений при інвентаризації	360		
8.	Надійшли на склад відходи виробництва	280		
9.	Відображено вартість витрачених запасів:			
9а	на потреби основного та допоміжного виробництва	29000		
9б	на виправлення виробничого браку	240		
9в	на загально виробничі витрати	8900		
9г	на адміністративні витрати	4300		
9д	на збут	9100		
9е	внаслідок стихійного лиха	9780		
9є	внаслідок нестачі	456		

Контрольні запитання.

1. Що таке запаси і який нормативний акт регламентує 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. Що включають транспортно-заготівельні витрати? На якому рахунку здійснюють їх облік?
6. Як розподіляють і списують в обліку транспортно-заготівельні витрати?
7. Як оцінюють запаси на дату балансу?
8. Якими документами оформляють надходження запасів?
9. Які Ви знаєте методи оцінки при вибутті запасів?
10. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом ФІФО?
11. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом ідентифікованої собівартості?
12. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості?
13. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за методом нормативних затрат?
14. У чому полягає сутність оцінки вибуття запасів за цінами продажу?
15. Якими документами оформляють вибуття запасів?
16. Які рахунки використовують для відображення наявності та руху запасів?
17. Які методи обліку матеріальних цінностей у бухгалтерії?
18. Як здійснюють контроль використання матеріальних цінностей у виробництві?
19. Як і в якому документі визначають фактичну собівартість відпущених матеріальних цінностей?
20. Дайте визначення МШП. Яким чином їх класифікують?
21. Який порядок обліку МШП?

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

8.1. Визначення грошових коштів та їх види

Початковою і кінцевою ланкою кругообігу засобів, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки, виступають грошові кошти, які є найліквіднішими активами.

Під *грошовими коштами* розуміють готівку, кошти на рахунках в банках та депозити до запитання.

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

Оснoву обліку грошових коштів обумовлює їх класифікація (рис. 8.1).

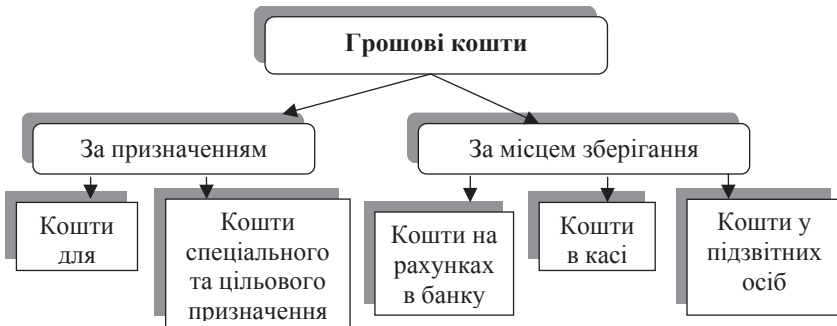


Рис. 8.1. Класифікація грошових коштів

Для розрахунків використовують дві форми: 1) готівкову; 2) безготівкову.

Готівкові гроші використовують:

- для розрахунків за товари й послуги;
- для розрахунків, не пов'язаних безпосередньо з рухом товарів і послуг: розрахунків за виплатою заробітної плати, премій, соціальної допомоги, пенсій; за виплатою страхових відшкодувань за договорами страхування; при оплаті цінних паперів і виплат за ними прибутку; при платежах населення за комунальні послуги та інші.

Готівка – це грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, в тому числі обігові та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами. Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у формі грошових коштів.

Безготівковий обіг – це рух вартості без участі готівки: перерахування грошових коштів на рахунках кредитних установ, залік взаємних вимог.

Безготівковий грошовий оборот охоплює розрахунки між:

- підприємствами, установами, організаціями різних форм власності, які мають рахунки в кредитних установах;
- юридичними особами і кредитними установами з отримання та повернення кредитів;
- юридичними особами і населенням з виплати заробітної плати та дивідендів;
- фізичними та юридичними особами із фіскальними органами з оплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також отримання бюджетних коштів.

Залежно від економічного змісту розрізняють дві групи безготівкового обігу: за *товарними операціями* і *фінансовими зобов'язаннями*.

До першої групи відносять безготівкові розрахунки за товари і послуги, до другої – платежі до бюджету (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші обов'язкові платежі) та соціальних органів (єдиний соціальний внесок), погашення банківських позик, сплата відсотків за кредитами, розрахунки зі страховими компаніями.

Порядок проведення безготівкових розрахунків регламентує видана НБУ, Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті № 22 від 21.01.2004 р., відповідно до якої розрахункові операції підприємств з іншими юридичними та фізичними особами здійснюються за допомогою таких форм:

- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- платіжної вимоги;
- розрахункового чека;
- банківських платіжних карток;
- акредитива.

Окрім того, підприємства можуть застосовувати для розрахунків векселі.

Сфери безготівкового й готівкового грошового обігу взаємопов'язані; постійно відбувається перетворення грошей з безготівкової форми у готівку і навпаки. Так, суб'єкт господарювання знімає за чеком готівку зі свого поточного рахунка у банку для виплати заробітної плати, відпускних, відрядних, надання матеріальної допомоги працівникам тощо. У свою чергу, готівку, яка оприбутковують через касу підприємства, здають у банк, зараховують на поточний або інші рахунки і вона перетворюється на безготівкові кошти.

8.2. Облік готівкових грошових коштів в касі

Кожне підприємство для здійснення готівкових розрахунків повинне мати касу. Касові операції – це операції, які пов'язані з отриманням готівки в касу та видачею готівки з каси. Каса – самостійний структурний підрозділ підприємства, призначений для зберігання коштів і проведення розрахунків готівкою. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, які є у підприємства. У касі підприємства можна зберігати не

тільки готівкові кошти, а й цінні папери, грошові документи, які є бланками сурового обліку. Це можуть бути наприклад, чекові книжки, поштові марки, марки акцизного податку тощо.

Основним нормативно-правовим документом, який регулює готівкові розрахунки є Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637.

Усі касові операції виконує касир, з яким підприємство зобов'язане укласти договір про повну матеріальну відповідальність.

Виходячи з потреби прискорення обігу готівкових коштів і своєчасного їх надходження до кас банків для підприємств, що здійснюють операції з готівкою в національній валюті, встановлюють ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки). Ліміт каси підприємства встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси, за рішенням керівника підприємства або уповноваженої ним особи.

Кожне підприємство визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів (надходжень і видатків) за всіма рахунками, встановлених строків здавання готівки, тривалості операційного часу банку, наявності домовленості підприємства з банком на інкасацію тощо.

Підприємства можуть тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) в межах, що не перевищують установлений ліміт каси. Готівкову виручку (готівку), що перевищує встановлений ліміт каси, обов'язково здають до банків для її зарахування на банківські рахунки.

Касові операції оформляють такими типовими документами:

- прибутковий касовий ордер (типова форма № КО-1);
- видатковий касовий ордер (типова форма № КО-2);
- журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів (типові форми № КО-3, 3а);
- касова книга (типова форма № КО-4);

Каси підприємств проводять приймання готівки за **прибутковим касовим ордером** (ПКО), підписаним головними бухгалтером або особою ним уповноваженою. При прийманні грошей особою, яка внесла готівку, видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи ним уповноваженої та касира, завірена печаткою (штампом) касира або відбитком касового апарата.

ПКО оформляють:

- надходження готівки з банку через касира за грошовим чеком, виписаним на його ім'я;
- одержання виручки за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги);
- повернення підзвітних сум та інше.

Підприємства можуть використовувати готівкові кошти на господарські операційні потреби, виплату заробітної плати та інші цілі. Проте, інструктивними матеріалами НБУ встановлені такі обмеження, щодо використання готівки:

- підприємство зобов'язане використовувати готівку, отриману в банку, за цільовим призначенням, вказаним у чеку на її отримання;
- сума готівкового розрахунку одного підприємства з іншим протягом одного операційного дня не повинна перевищувати 10 000 грн.;
- підприємство, яке має заборгованість перед бюджетом, виплату заробітної плати проводить тільки готівкою, отриманою з рахунку в банку;
- видачу готівки під звіт проводять за умови повного звітування підзвітної особи за попереднім авансом.

Видачу готівки з кас підприємств проводять за **видатковим касовим ордером** (ВКО) або належно оформленими відомостями. Видатковий касовий ордер підписує керівник і головний бухгалтер підприємства або особи ними уповноважені, а також касир і особа – отримувач. До видаткових ордерів можуть бути додані заявки на видачу грошей, рахунки тощо.

У разі, якщо на доданих до ВКО, документах, заявках, рахунках і таке інше є дозвільний надпис керівника підприємства, підпис керівника на ВКО не обов'язковий.

У разі видачі готівки окремій фізичній особі касир вимагає пред'явлення паспорта або документа, що його заміняє. Фізична особа розписується у видатковому документі із зазначенням одержаної суми прописом. При видачі готівки за довіреністю, перед підписом про одержання коштів роблять запис «За довіреністю».

Виплати, що пов'язані з оплатою праці, стипендій проводять за платіжними відомостями або за ВКО на кожного одержувача. На титульній сторінці платіжної відомості роблять дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника та головного бухгалтера із зазначенням строків видачі та суми. Після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці, за платіжними відомостями, касир зобов'язаний навпроти прізвища осіб, яким не здійснено виплату зробити запис «Депоновано», скласти реєстр депонованих сум, у кінці відомості зазначити фактично виплачену суму та виписати на цю суму ВКО. Депоновані суми підлягають здачі в банк не пізніше наступного робочого дня.

Прибуткові та видаткові касові ордери чи документи, що їх замінюють, до передачі в касу реєструють у бухгалтерії в журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів.

Усі надходження і видачі готівки в національній валюті підприємства відображають у касовій книзі.

Касова книга – це реєстр аналітичного обліку, в якому станом на початок і кінець кожного дня касир на підставі одержаних прибуткових і видаткових касових ордерів виводить залишок готівки.

Кожне підприємство, що має касу, веде тільки одну касову книгу в національній валюті, яка повинна бути пронумерованою, прошнурованою і опечатаною сургучною або мастичною печаткою. Якщо в організації є інші види валют, крім національної, то касові книги відкривають на кожну валюту

окремо. Кількість аркушів в касовій книзі підтверджують підписами керівника і головного бухгалтера підприємства.

Записи у касовій книзі проводять у двох примірниках.

Записи в касовій книзі здійснює касир одразу ж після отримання або видачі грошей за кожним ордером або документами, що їх замінюють. У кінці кожного робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить, залишок грошей в касі на наступне число і передає до бухгалтерії звіт касира.

Звіт касира – відривний листок касової книги, який передає касир підприємства в бухгалтерію, з доданими прибутковими та видатковими касовими документами.

Підчистки та невмотивовані виправлення в касовій книзі забороняються. Зроблені виправлення завіряють підписами касира, а також головного бухгалтера підприємства або особи, що його заміщає.

Після одержання від касира звіту бухгалтер перевіряє правильність оформлення касових ордерів, виконання записів у касовій книзі та виведеного залишку на кінець дня і навпроти кожної суми проставляє шифр кореспондуючих рахунків.

Результативну інформація про наявність і рух грошових коштів у касі підприємства відображають на рахунку **30 «Готівка»**, який має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 такі субрахунки:

- 30.1 «Готівка в національній валюті»;
- 30.2 «Готівка в іноземній валюті».

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо) відкривають субрахунки:

- 30.3 «Готівка в національній валюті в операційній касі»;
- 30.2 «Готівка в іноземній валюті в операційній касі».

Рахунок 30 «Готівка» – активний, балансовий. За дебетом рахунку відображають надходження грошових коштів до каси підприємства, за кредитом – видачу готівки. Сальдо рахунку дебетове, відображають в другому розділі активу балансу в складі оборотних активів.

Таблиця 8.1. Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку касових операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Надходження готівки з банку в касу	ПКО	30.1	31.1
1	Погашення дебіторської заборгованості покупцем	ПКО	30.1	36.1
2	Одержання готівкових коштів від винної особи, підзвітних сум, інших дебіторів	ПКО	30.1	37.5, 37.2, 37.7
3	Одержана виручка при роздрібній торгівлі	ПКО	30.1	70.2

	1	2	3	4
4	Одержані готівкою штрафи, пені, неустойки, дохід від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій	ПКО	30.1	71.5
5	Одержані дивіденди від інших підприємств	ПКО	30.1	73.1
6	Передані готівкові кошти з каси в банк	ВКО	31.1	30.1
7	Передана готівка інкасатору для наступного зарахування на рахунок в банку	ВКО	33.3	30.1
8	Видана готівка під звіт, іншим дебіторам	ВКО	37.2, 37.7	30.1
9	Виплачена заробітна плата та інші виплати працівникам підприємства	ВКО, платіжна відомість	66.1, 66.2, 66.3	30.1
10	Погашена готівкою заборгованість вітчизняним постачальникам, іншим кредиторам	ВКО	63.1, 68.5	30.1

8.3. Облік безготівкових грошових коштів на рахунках в банках

Для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів розрахункових операцій підприємства відкривають у банківських установах **поточні та вкладні (депозитні) рахунки**.

Чинне законодавством України не встановлює обмежень щодо кількості поточних рахунків, які можуть відкривати юридичні чи фізичні особи в банківських установах.

Для відкриття поточного рахунку, згідно з Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валюті № 492 від 12.11.2003р. підприємства подають установам банків такі документи: заяву про відкриття поточного рахунку; копію свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи; копію належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/ засновницького договору/ установчого акта / положення); копію довідки про внесення юридичної особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України; копію документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі державної фіскальної служби; картку із зразками підписів і відбитка печатки, засвідчену нотаріально (включаються зразки підписів осіб, яким відповідно до установчих документів надане право розпорядження рахунком підприємства і підписання розрахункових документів). Юридичні особи, які використовують найману працю і відповідно до законодавства України є платниками страхових внесків, додатково подають копію документа, що підтверджує реєстрацію юридичної особи у відповідному органі Пенсійного фонду України чи Державної фіскальної служби. Усі вище перелічені документи, які подають до банківської установи, повинні бути засвідчені органом, який їх видав, або нотаріально, або підписом уповноваженого працівника банку.

На основі вказаних документів банківська установа відкриває підприємству поточний рахунок шляхом присвоєння цифрового коду.

Всі операції, пов'язані з рухом коштів на поточному рахунку можна об'єднати в дві групи:

- зарахування коштів на поточний рахунок;
- списання коштів з поточного рахунку.

Зарахування коштів, які надходять у вигляді готівки здійснюються на підставі «Заяви на переказ готівки». Цей документ складається з двох частин, в яких відображаються одні й ті ж реквізити: дата, номер поточного рахунку, назва підприємства, його ідентифікаційний код, сума коштів, які здаються на поточний рахунок (цифрами і прописом), призначення внеску. При здачі готівки – перша частина документу залишається в банку і служить підставою для зарахування коштів на поточний рахунок, друга частина, квитанція, – передається платнику готівкових коштів для підтвердження здійсненої операції.

Зарахування безготівкових платежів банківські установи проводять на підставі *розрахункових документів*. До них належать документи, що містять доручення та/або вимогу про перерахування коштів з рахунка платника на рахунок одержувача.

Досить часто розрахункові документи в банк подають у вигляді електронних розрахункових документів, використовуючи для цього системи дистанційного обслуговування (програми-системи: «Клієнт-Банк», «Клієнт-Інтернет-Банк»).

Банківські установи щоденно або періодично надають інформацію про зарахування або списання коштів з поточного рахунка шляхом формування та видачі *виписки банку*, яка є реєстром аналітичного обліку операцій на поточному рахунку.

Для узагальнення операцій на поточному та інших рахунках в банку використовують рахунок **31 «Рахунки в банках»**. Інформацію про рух коштів, відображають відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 в розрізі таких субрахунків:

- 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 31.3 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Рахунок 31 «Рахунки в банках» – активний, балансовий. За дебетом рахунку відображають надходження грошових коштів на банківські рахунки підприємства, за кредитом – списання (видачу) коштів. Сальдо рахунку дебетове, відображається в другому розділі активу балансу в складі оборотних активів.

Облік грошових коштів за валютним рахунком ведуть аналогічно як і за поточним рахунком в національній валюті. Єдиною особливістю є те, що записи операцій здійснюють в реєстрах з обліку розрахунків у чисельнику в іноземній валюті, а в знаменнику – у гривнях за курсом НБУ на відповідну дату. Основним документом, за яким проводять придбання валютних коштів та їх продаж, є заява встановленої форми.

Таблиця 8.2. Кореспонденція рахунків з обліку операцій на рахунках в банку

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Одержана готівка з каси підприємства	Виписка банку, ВКО, заява на внесення готівки	31.1	30.1
2	Зарахована на рахунок готівка, отримана від інкасатора	Виписка банку	31.1	33.3
3	Оплачено покупцями реалізована їм раніше готова продукції, товари, роботи, послуги	Виписка банку	31.1	36.1
4	Одержані кошти в рахунок погашення заборгованості з різними дебіторами	Виписка банку	31.1	37.7
5	Погашена заборгованість засновника за внесками до статутного капіталу	Виписка банку	31.1	46
6	Одержана (довго-) короткострокова позика банку	Виписка банку	31.1	50.1, 60.1
7	Отримана попередня оплата від покупців	Виписка банку	31.1	68.1
8	Повернуті з бюджету, фондів соціального страхування на рахунок підприємства грошові кошти	Виписка банку	31.1	64, 65
9	Зарахована виручка від реалізації продукції за касовим методом	Виписка банку	31.1	70.1
10	Зараховані на поточний рахунок: <ul style="list-style-type: none"> • дохід від реалізації виробничих запасів, МШП, основних засобів • дохід від спільної діяльності • суми отриманих дивідендів 	Виписка банку	31.1 31.1 31.1	71.2 72.2 73.1
11	Видані гроші з банку в касу	Виписка банку, ПКО	30.1	31.1
12	Виданий аванс постачальникам	Виписка банку	37.1	31.1
13	Повернута банку (довго-) короткострокова позика	Виписка банку	50.1,60.1	31.1
14	Погашена заборгованість за раніше виданим векселем	Виписка банку	51.1,62.1	31.1
15	Погашена заборгованість перед постачальниками, іншими кредиторами	Виписка банку	63.1,68.5	31.1
16	Погашена заборгованість перед бюджетом та фондами соціального страхування	Виписка банку	64, 65	31.1
17	Перераховані суми заробітної плати та інші виплати на особисті карткові рахунки працівників	Виписка банку, платіжна відомість	66.1, 66.3	31.1
18	Перераховані дивіденди учасникам	Виписка банку, протоком загальних зборів	67.1	31.1

	1	2	3	4
19	Здійснені: <ul style="list-style-type: none"> • адміністративні витати • витрати на збут • витрати іншої операційної діяльності • витрати на сплату відсотків • витрати на інші операції 	Виписка банку	92 93 94 95 97	31.1 31.1 31.1 31.1 31.1

Іноземну валюту обліковують на рахунку підприємства за балансовою вартістю, яку обчислюють, виходячи із курсу НБУ на дату здійснення операції або на дату балансу.

Валюта на рахунках підприємства є монетарною статтею і тому в результаті її купівлі чи продажу доходи або видатки можуть виникнути не лише від самої операції купівлі-продажу, а й від курсових різниць.

При первісному визнанні іноземної валюти в обліку використовують курс НБУ на початок дня дати здійснення операції. Ціна продажу – це фактична сума гривень, яку було отримано від продажу валюти. Продають валюту на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ) не за курсом НБУ, а за курсом, який діяв на МВРУ, який часто не співпадає курсу НБУ. Тому в обліку виникає різниця між ціною продажу та балансовою вартістю валюти. Цю різницю слід відобразити в бухгалтерському обліку. Якщо ціна продажу більша за балансову вартість (позитивна різниця), у підприємства виникає дохід, якщо менша (негативна різниця) - витрати.

Приклад. ПрАТ “Елегант” отримало 4.07.2015 р. від свого іноземного партнера ПП «МАКРО» в погашення заборгованості 5000 €. 4.07.2015 р. було подано заяву в АТ “Райффайзенбанк “Аваль” на продаж валюти. Валюту продано того ж дня, гривні зараховані на поточний рахунок в національній валюті. Курс продажу на МВРУ – 26,40 грн. за 1 €. Комісія банку – 1%. Курс НБУ на 4.07. – 26,13 грн. за 1 €.

Таблиця 8.3. Кореспонденція рахунків з обліку продажу іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Отримана іноземна валюта від іноземного партнера	Виписка банку з поточного рахунку в іноземній валюті	312	362	<u>5000 €</u> 130650 грн.
2.	Перерахована іноземна валюта для продажу	Виписка банку з поточного рахунку в іноземній валюті	334	312	<u>5000 €</u> 130650 грн.
3.	Зараховані кошти від продажу валюти (5000x26,4)	Виписка банку з поточного рахунку в іноземній валюті	311	334	<u>5000 €</u> 132050 грн.

	1	2	3	4	5
4.	Відображена курсова різниця між курсом валюти на МВРУ та курсом НБУ $5000 \times (26,4 - 26,13)^*$	Довідка-розрахунок бухгалтерії	334	711	1350
5.	Нарахована комісійна винагорода банку	Заява на продаж валюти	92	685	
6.	Перерахована комісійна винагорода банку $(132050 \times 1\%)$	Виписка банку з поточного рахунка в національній валюті	685	311	1320,5

*У випадку, якщо курс продажу валюти на МВРУ нижчий від курсу НБУ, то курсова різниця, що виникає при цьому буде відображена в складі витрат – Д-т 942 К-т 334.

Придбану підприємством іноземну валюту зараховують на баланс підприємства за курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат).

Інструкція № 291 передбачає, що:

- інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю, узагальнюється на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;
- інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю, узагальнюється на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

Проте ці правила справедливі лише щодо продажу іноземної валюти. При здійсненні саме цієї операції додатна різниця між ціною продажу такої валюти та її балансовою вартістю буде доходом (з відображенням за кредитом субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»), а від'ємна відповідно - витратами (з віднесенням до дебету субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»).

У разі ж купівлі іноземної валюти все навпаки. Якщо комерційний курс, за яким придбано валюту, перевищує офіційний курс НБУ на дату її зарахування на поточний валютний рахунок підприємства, додатна різниця, що утворилася при порівнянні гривневих сум (вартостей), обчислених із застосуванням цих курсів, уключається до витрат (з відображенням за дебетом субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»). А якщо комерційний курс, за яким придбано валюту, нижче офіційного курсу НБУ на дату зарахування придбаної валюти, отримана в результаті від'ємна різниця визнається доходом підприємства (з відображенням за кредитом субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»).

Суму комісійної винагороди банку у зв'язку з купівлею валюти включають до складу адміністративних витрат.

Приклад. ПрАТ “Елегант” подало 02.08.2015 р. заяву до АТ Райффайзенбанк “Аваль” на купівлю 10000 \$ для виконання умов контракту перед ТОВ «NFC Polska North» (м. Гжегож Новачек, Польща) на поставку продукції на умовах передоплати.

За попереднім розрахунком з поточного рахунка перераховано 4.08.2015 р. 240000 грн. на купівлю валюти. Комісія банку – 1%, яка була включена до попереднього розрахунку.

Валюта придбана на МВРУ за курсом – 22,8 грн./ \$.

Курси НБУ:

- на дату зарахування на валютний рахунок – 7.08. – 22,9 грн./ \$;
- на дату перерахування коштів нерезиденту – 18.08 – 21,99 грн./ \$.

Таблиця 8.4. Кореспонденція рахунків з обліку купівлі іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1.	Перераховані кошти для купівлі іноземної валюти	Виписка банку з поточного рахунка в національній валюті	333	311	240000
2.	Придбана валюта зарахована на поточний рахунок в іноземній валюті	Виписка банку з поточного рахунка в іноземній валюті	312	333	<u>10000\$</u> 229000 грн.
3.	Відображена в складі доходу курсова різниця між курсом придбання та курсом НБУ 10000x(22,9-22,8)	Довідка-розрахунок бухгалтерії	333	711	1000
4.	Відображена комісія банку 228000x1%	Довідка-розрахунок бухгалтерії	92	333	2280
5.	Повернуті на рахунок в банку невикористані для купівлі іноземної валюти кошти	Виписка банку з поточного рахунка в національній валюті	311	333	11000
6.	Перераховані кошти нерезиденту	Виписка банку з поточного рахунка в іноземній валюті	371	312	<u>10000\$</u> 219900 грн.
7.	Відображена в складі витрат курсова різниця у зв'язку із зміною курсу НБУ при перерахуванні коштів нерезиденту 10000x(21,99-22,8)*	Довідка-розрахунок бухгалтерії	945	312	8100

*У випадку, якщо б курс НБУ на дату перерахування коштів нерезиденту зріс, то курсова різниця, що виникає при цьому буде відображена в складі доходу – Д-т 312 К-т 714.

За П(С)БО 21 під операцією в іноземній валюті розуміють господарську операцію, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті. Оскільки єдиним законним засобом платежів в

Україні є національна валюта - гривня, тому операції в іноземній валюті підлягають перерахунку на дві дати:

- дата здійснення операції;
- дата балансу.

Дата перерахунку іноземної валюти у гривні залежить від суті операції:

- реалізація продукції і товарів іноземному партнеру, а також імпорту сировини, матеріалів, робіт і послуг - дата митного оформлення експортно-імпортних операцій;
- банківські та касові операції - дата зарахування чи списання іноземної валюти;
- погашення заборгованості, виданої під звіт - дата затвердження авансового звіту;
- формування статутного фонду - дата установчого договору;
- складання бухгалтерського звіту - останній курс котирування у звітному періоді.

Такий перерахунок зумовлює виникнення курсових різниць, які потребують відображення в обліку.

У бухгалтерському обліку нарахування курсової різниці при збільшенні курсу відображають таким чином:

1) на рахунках активів:

Д-т 30.2, 31.2, 36.2, 37 К-т 71.4 або 74.4;

2) на рахунках зобов'язань:

Д-т 94.5 або 97.4 К-т 50.2, 55, 60.2, 63.2, 68.

Зменшення курсу іноземної валюти відображають зворотними проводками:

1) для рахунків активів:

Д-т 94.5 або 97.4 К-т 30.2, 31.2, 36.2, 37;

2) для рахунків зобов'язань:

3) Д-т 50.2, 60.2, 63.2, 68 К-т 71.4 або 74.4.

8.4. Визначення, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості

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 одного суб'єкта господарювання виникає право вимагати компенсацію заборгованості, а в іншого – зобов'язання її погасити. Звідси, у бухгалтерському обліку першого суб'єкта виникає дебіторська, а в іншого – кредиторська заборгованість.

Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про дебіторську заборгованість визначає П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Відповідно до П(С)БО 10 *дебіторська заборгованість* – це сума заборгованості дебіторів підприємства 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.

Відповідно 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 першою ознакою 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, що не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, а виникає внаслідок здійснення інших операцій;

До складу довгострокової дебіторської заборгованості відносять такі об'єкти:

- заборгованість за майно, передане у фінансову оренду;
- заборгованість, забезпечену довгостроковими векселями;
- інша довгострокова заборгованість.

Залежно від своєчасності оплати дебіторську заборгованість класифікують на: – дебіторська заборгованість, термін оплати якої не настав; – дебіторська заборгованість, не оплачена в термін (прострочена, сумнівна); – дебіторська заборгованість, за якою минув термін позовної давності (безнадійна).

Класифікацію дебіторської заборгованості зображено на рисунку 8.2.

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);

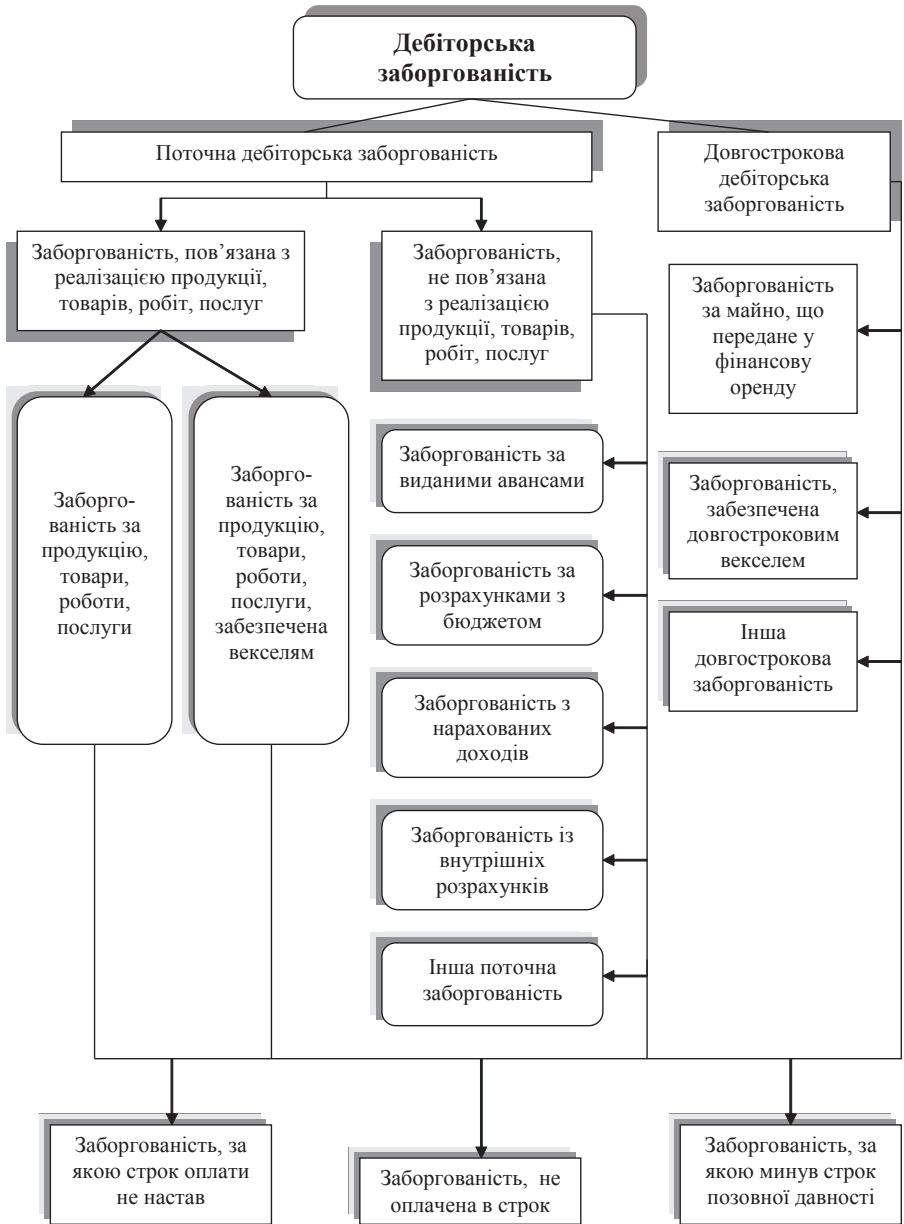


Рис. 8.2. Класифікація дебіторської заборгованості

- 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 цього 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, на дату складання звітності, відповідно до 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.

8.5. Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Після відвантаження готової продукції, товарів покупцю, передачі виконаних робіт і послуг замовнику процес реалізації переміщається в сферу розрахунків – виникає дебіторська заборгованість.

Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками визначають заздалегідь укладеними договорами.

Виникнення та погашення дебіторської заборгованості оформляють такими первинними документами, що засвідчують факт здійснення господарської операції (табл. 8.5).

Таблиця 8.5. **Первинні документи за розрахунками з покупцями і замовниками**

Розрахунки з вітчизняними покупцями і замовниками	Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками
1	2
Виникнення дебіторської заборгованості	
Накладна Рахунок–фактура Рахунок Акт здачі–приймання виконаних робіт Товарно–транспортна накладна	Комерційні документи (рахунки-фактури – Invoice) Транспортні накладні (залізничні, авіа накладна, товарно–транспортна накладна і т.п.)

1	2
Комерційні документи Податкова накладна (в частині обліку ПДВ)	Валютно–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 призначений рахунок **36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»**, який відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків №291 має такі субрахунки:

- 36.1 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 36.3 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» – активний, балансовий. За дебетом рахунку 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 (роботи, послуги), відображається в другому розділі активу балансу в складі оборотних активів.

Типові кореспонденції бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги наведені у таблиці 8.6.

Аналітичний облік на субрахунку 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями» ведуть в гривнях та іноземній валюті, обумовленій договором.

Таблиця 8.6. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Реалізація продукції, товарів, робіт і послуг покупцям	Накладна ТТН Акт приймання–здачі – виконаних робіт	36.1	70.1, 70.2, 70.3
2	Отримання грошових коштів від покупців	Виписка банку, ПКО	30.1, 31.1	36.1

Закінчення табл. 8.6

	1	2	3	4
3	Отримання короткострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	Акт приймання–передачі векселя	34.1	36.1
4	Отримання довгострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	Акт приймання–передачі векселя	18.2	36.1
5	Списання дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка	38	36
6	Повернена покупцями продукція, надані покупцям знижки, відмова покупців від оплати частини продукції та інші випадки відмови покупців від оплати	Накладна Бухгалтерська довідка	70.4	36.1
7	Взаємозарахування заборгованостей у випадку бартерних операцій	Бухгалтерська довідка	63	36.1
8	Взаємозарахування заборгованостей у випадку попередньої оплати	Бухгалтерська довідка	68.1	36.1
9	Відновлена сума дебіторської заборгованості покупця, яка раніше була визнана безнадійною	Бухгалтерська довідка	36.1	71.6
10	Повернені покупцям зайво отримані кошти	Виписка банку, ВКО	– 36.1	071 30.1, 31.1

Наявність у підприємства дебіторської заборгованості передбачає певний ступінь ризику непогашення її боржником. Поточна дебіторська заборгованість щодо якої існує невпевненість, стає *сумнівною* заборгованістю. Її частина, якщо підприємство не застосує заходів з погашення, перетворюється в *безнадійну* дебіторську заборгованість – заборгованість, відносно якої у підприємства існує впевненість в її непогашеній боржником та за якою минув строк позовної давності.

Відповідно до П(С)БО 10 за поточною заборгованістю за розрахунками за відвантажену продукцію 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 першим методом величину резерву визначають на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

Підприємство-кредитор на дату складання фінансової звітності повинне провести аналіз платоспроможності за кожним дебітором і вивести за ними індивідуальний коефіцієнт сумнівності, за яким потім визначають суму резерву за даною заборгованістю. Підприємство вважають платоспроможним, якщо сума оборотних активів (грошових коштів, дебіторської заборгованості,

виробничих запасів) є більшою або дорівнює його зовнішнім зобов'язанням (заборгованості). Про неплатоспроможність 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 індивідуального коефіцієнту сумнівності, він має досить 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 другим методом величину резерву розраховують на основі класифікації простроченої дебіторської заборгованості шляхом множення суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності можна розраховувати 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 вважається період до трьох років.

Відповідно до Плану рахунків облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведуть на рахунку **38 «Резерв сумнівних боргів»**. Рахунок контрактивний, балансовий, регулюючий. За кредитом рахунку 38 відображають 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, дату оплати за договором, дату фактичної оплати, сума створеного резерву сумнівних боргів.

У таблиці 8.7 наведена кореспонденція рахунків з обліку резерву сумнівних боргів.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у Звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

Таблиця 8.7. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку резерву сумнівних боргів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
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	36.1
3	Відображено на позабалансовому рахунку суму списаної заборгованості	Бухгалтерська довідка	071	–
4	Відновлена та відшкодована покупцем сума дебіторської заборгованості, яка раніше була визнана безнадійною	Бухгалтерська довідка, виписка банку	36.1 31.1	71.6 36.1
5	Відображено на позабалансовому рахунку сума дебіторської заборгованості визнаної безнадійною та відшкодованою покупцем	Бухгалтерська довідка	–	071
6	Сума дебіторської заборгованості, визнаної безнадійною, віднесена на витрати в частині, не покритої резервом сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка, розрахунок	94.4	36.1

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 за послуги списується з активів на інші операційні витрати. Суму відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включають до складу інших операційних доходів.

Поточну дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списують з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

У балансі суму резерву віднімають від суми первісної вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (рядок 1125).

8.6. Облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем

У процесі здійснення господарської діяльності нерідко виникають ситуації, коли у покупця є нестача коштів для погашення дебіторської заборгованості. У

такому випадку можливе використання розрахунків із застосуванням векселів, які вважаються ліквідними, оскільки їх можна конвертувати в грошові кошти.

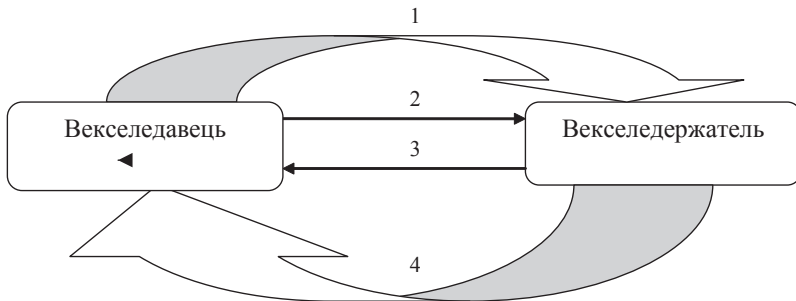
Відповідно до Закону України «Про цінні папери і фондову біржу» **вексель** – цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю)).

Випускають такі види векселів: простий, переказний.

Простий вексель – вексель, який містить зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений термін певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Переказний вексель містить письмовий наказ однієї особи (юридичної або фізичної) іншій особі (трасату) 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).

При обігу простого векселя векселедавець виписує його 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 (рис. 8.3).



1 – Видача векселя

2 – Пред'явлення векселя до оплати

3 – Погашення векселя (оплата)

4 – Вручення погашеного векселя з розпискою про отримання платежу

Рис. 8.3. Схема обігу простого векселя

Векселедавець виписує 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 вимагає від трасата 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 зображена на рисунку 8.4.

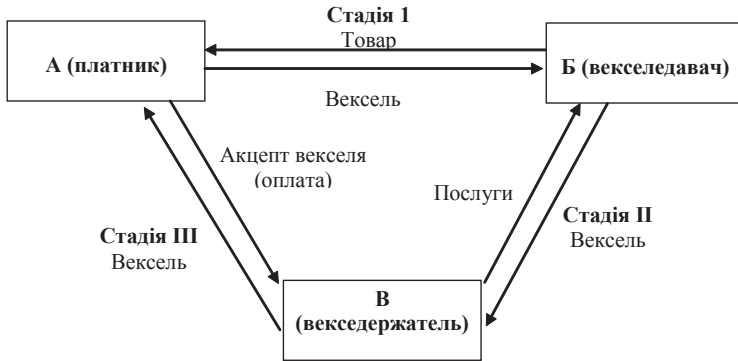


Рис. 8.4. Схема обігу переказного векселя

Векселі бувають як відсоткові, так і з нарахуванням відсотків. Суму відсотків нараховують за формулою (8.1):

$$S\% = Sn \times \frac{d \times r}{100 \% \times n}, \quad (8.1)$$

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.

Із моменту прийняття рішення про видачу і до моменту погашення векселя, його супроводжують різні документи, які є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій:

- 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 відображають на рахунку

34 «Короткострокові векселі одержані». Цей рахунок є активним, балансовим, має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків №291 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 (табл. 8.8.).

Векселі одержані відображають у поточному обліку за номінальною вартістю.

Приклад. В розрахунок за відвантажені товарно-матеріальні цінності вартістю 12000 грн. (в тому числі ПДВ – 2000 грн.) продавець 21.06 отримав від покупця простий вексель строком на три місяці за ставкою 16%.

Таблиця 8.8. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку видачі (отримання) простого векселя

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
Облік у покупця (векселедавача)					
1	Оприбутковані товарно-матеріальні цінності	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів	20, 21, 22, 28.1, 28.2	63.1	10000
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	2000
3	Виданий простий вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	63.1	62	12000
4	На дату балансу 30.06 нараховані відсотки за виданим векселем за 10 днів (12000x10x16%)/(100% x 365)	Бухгалтерська довідка	95.2	68.4	52,60
Облік у продавця (векселедержателя)					
5	Відпущені товарно-матеріальні цінності	Накладна ТГН	36	70.1, 70.2, 70.3	12000
6	Нарахована сума ПДВ	Податкова накладна	70.1, 70.2, 70.3	64.1	2000
7	Отриманий вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	34.1	36.1	12000
8	На дата балансу 30.06 нараховані відсотки за векселем до отримання	Бухгалтерська довідка	37.3	73.2	52,60

На рахунках бухгалтерського обліку видача (отримання) переказного векселя відображають записами (табл. 8.9) .

Приклад. Підприємство Б відвантажує товарно-матеріальні цінності підприємству А на суму 24000,00 грн. (в тому числі ПДВ – 4000,00 грн.) і отримує послуги у підприємства В на суму 18000,00 грн. (в тому числі ПДВ – 3000,00 грн.). Після чого підприємство Б видає підприємству В переказний безвідсотковий вексель номінальною вартістю 18000,00 грн.

Таблиця 8.9. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку видачі (отримання) переказного векселя

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
Облік у векседавача (підприємство Б)					
1	Відпущено товарно-матеріальні цінності	Накладна ТТН	36 (підприємство А)	70.1, 70.2, 70.3	24000
2	Нарахована сума ПДВ	Податкова накладна	70.1, 70.2, 70.3	64.1	4000
3	Отримані послуги	Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг)	23, 91, 92, 93, 94.1, 94.9	63 (підприємство В)	15000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63 (підприємство В)	3000
5	Видано переказний вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	63 (підприємство В)	62	18000
6	Зарахований вексель на погашення заборгованості підприємства А	Бухгалтерська довідка	62	36 (підприємство А)	18000
Облік у платника за векселем (підприємство А)					
7	Оприбутковано товарно-матеріальні цінності	Накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів	20, 21, 22, 28.1, 28.2	63 (підприємство В)	20000
8	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63 (підприємство В)	4000
9	Акцептований переказний вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	63 (підприємство В)	62, 52	18000
Облік у векселедержателя (підприємство В)					
10	Надано послуги	Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг)	36 (підприємство Б)	70.3	18000
11	Нарахована сума ПДВ	Податкова накладна	70.3	64.1	3000
12	Отримано та акцептовано переказний вексель	Договір, акт приймання-передачі векселя	34	36 (підприємство А)	18000

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 опису роблять відповідну помітку і вказують дату виписки банку або іншого документа. Якщо одержані підприємством векселі передають на зберігання банку, то в регістрах 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 суворого обліку. Для їх обліку використовують позабалансовий рахунок **08 «Бланки суворого обліку»**. Аналітичний облік на цьому рахунку ведуть за видами бланків.

8.7. Облік іншої дебіторської заборгованості

Заборгованість дебіторів перед підприємством, яка не стосується заборгованості за продукцію, товари, роботи (послуги) та відображається в складі активів підприємства відноситься 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, балансний, сальдо відображається в другому розділі активу балансу в складі оборотних активів.

Рахунок **37 «Розрахунки з різними дебіторами»** має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 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.

8.7.1. Облік розрахунків за виданими авансами

Дебіторська заборгованість за виданими авансами відображає 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 робіт 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»**.

Основні бухгалтерські записи з обліку авансів виданих наведена у таблиці 8.10.

Приклад. Підприємство 19.03. перерахувало постачальнику на основі отриманого рахунку та попередньо укладеного договору авансовий платіж – 9000 грн. (в т. ч. ПДВ). Товари від постачальника надійшли 5.04., сума поставки за накладною – 12000 грн. (в т. ч. ПДВ).

Таблиця 8.10. Кореспонденція рахунків з обліку авансів виданих

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1	Перерахована попередня оплата за товари	Виписка банку	37.1	31	9000
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.1	64.4	1500
3	Отримані товари від постачальника	Накладна ТТН	28.1	63.1	10000
4	Відображене списання суми податкового кредиту з ПДВ Донарахована сума податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.4	63.1	1500
			64.1	63.1	500
5	Відображено залік заборгованості з постачальником	Бухгалтерська довідка	63	37.1	9000

8.7.2. Облік підзвітних сум та розрахунків з підзвітними особами

Підзвітна особа – це довірена особа підприємства, якій підприємство надало такий статус – сукупність прав і обов’язків 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 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 оплата) 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 обгрунтованою перевитрати та ін.).

Отже, підзвітній особі можуть бути видані грошові кошти або на господарські потреби – придбання товарно-матеріальних цінностей, або на службове відрядження.

Службове відрядження – це поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Днем вибуття у відрядження вважають 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. 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 компенсацію за роботу в ці дні виплачують відповідно до чинного законодавства. Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надають інший день відпочинку.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі.

Термін відрядження встановлює керівник або його заступник. Термін відрядження не може перевищувати таких строків (табл. 8.11).

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснює керівник цього підприємства або його заступник, що засвідчують **наказом**

(розпорядженням) із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, терміну 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 28.07.1997р. №260 «Про затвердження форми посвідчення про відрядження» (втратив чинність із 22.07.2011), розробивши свій варіант, що містить всі необхідні реквізити первинних документів.

Таблиця 8.11. Строки відрядження

№ з/п	Вид відрядження	Тривалість
1	Відрядження у межах України	30 календарних днів
2	Відрядження за кордон	60 календарних днів
3	Відрядження, пов'язане з виконанням на території України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт	період будівництва об'єкта
4	Відрядження за кордон за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) для здійснення монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, проектно-пошукових, будівельних, будівельно-монтажних і пусконаладжувальних робіт, шефмонтажу та авторського нагляду під час будівництва, обслуговування та забезпечення функціонування національних експозицій на міжнародних виставках	один рік

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 виданий готівкою або перерахований у безготівковій формі на відповідний рахунок, призначений для здійснення розрахунків із застосуванням платіжних карток.

Видачу готівки під звіт проводять з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами.

За кожен день перебування у відрядженні на території України виплачують **дбові** в межах встановлених норм (табл. 8.12).

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.

Таблиця 8.12. Граничні норми добових витрат на відрядження

Вид витрат	У межах України	За кордон
Витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням	Не більше як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного року, в розрахунку на 1 добу	Не більше як 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного року, в розрахунку на 1 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, які надають в готелі (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, то до звіту 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.

Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт (авансовий звіт) за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2015р. № 841 «Про затвердження форми Звіту про використання коштів виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання», подають у бухгалтерію: впродовж 3 банківських днів – якщо працівник витратив готівкові кошти, зняті з платіжної картки; не пізніше 5 банківських днів – якщо працівник оплачував витрати готівкою, отриманою в касі підприємства; впродовж 10 банківських днів – якщо працівник проводив безготівкові розрахунки корпоративною картою (і за рішенням керівника, за наявності поважних причин строк подання Звіту може бути продовжено до 20 днів), наступних за днем, в якому платник податку завершує відрядження або виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів підзвітна особа повертає їх в касу або на банківський рахунок підприємства до або під час подання зазначеного звіту.

Направлення працівника у відрядження за кордон відбувається за такими самими правилами, як і у відрядження в межах України, однак має деякі особливості. Закордонне відрядження здійснюється 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. Затверджені керівником підприємства витрати в іноземній валюті перераховують у гривні:

- в межах виданого авансу – за курсом НБУ на дату його видачі, оскільки погашення дебіторської заборгованості, яка склалася на момент видачі авансу на відрядження грошовими коштами, не передбачено (немонетарна стаття);
- понад виданого авансу – за курсом НБУ на дату затвердження Звіту (монетарна стаття).

У бухгалтерському обліку 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 (табл. 8.13). 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.

Таблиця 8.13. Типові кореспонденції за субрахунком 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
За дебетом субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»				
1	Виданий аванс підзвітній особі готівкою на підставі наказу про відрядження	Видатковий касовий ордер	37.2	30.1, 30.2
2	Переказані безготівкові кошти на особовий рахунок підзвітної особи	Виписка банку	37.2	31.1, 31.2
3	Видані грошові документи (чек тощо) з каси під звіт	Авансовий звіт	37.2	33.1
За кредитом субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»				
1	Придбані виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, товари за рахунок підзвітних сум	Авансовий звіт	20, 22, 28	37.2
2	Здані в касу залишок невитраченої готівки, виданої авансом	Авансовий звіт	30.1, 30.2	37.2

	1	2	3	4
3	Відображений податковий кредит з ПДВ, нарахований за податковою накладною, наданою підзвітною особою разом з авансовим звітом	Авансовий звіт, податкова накладна	64.1	37.2
4	Утримана із зарплати підзвітної особи сума не підтвердженого авансовим звітом 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, сума не підтвердженого авансовим звітом і не повернутого в касу залишку раніше виданих коштів	Авансовий звіт, розпорядження керівника	67.1	37.2
6	Відображені витрати на службові відрядження на дату затвердження Звіту про використання коштів	Авансовий звіт	91, 92, 93, 94	37.2
7	Відображена курсова різниця за монетарною заборгованістю	Бухгалтерська довідка	94.5	37.2

8.7.3. Облік розрахунків за нарахованими доходами

Для обліку нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню суб'єктом господарювання використовується субрахунок **37.3 «Розрахунки за нарахованими доходами»**. Облік розрахунків за нарахованими доходами відображений у таблиці 8.14.

Таблиця 8.14. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за нарахованими доходами

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
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	Договір оренди, акт приймання – передачі наданих послуг	37.3	73.2
4	Надходження грошових коштів в погашення дебіторської заборгованості за нарахованими доходами	ПКО, виписка банку	30, 31	37.3

	1	2	3	4
5	Погашена дебіторська заборгованість за нарахованими доходами шляхом видачі короткострокового векселя	Договір, акт приймання – передачі векселя	34.1	37.3
6	Погашена дебіторська заборгованість за нарахованими доходами шляхом отримання короткострокових боргових зобов'язань	Договір, акт приймання–передачі короткострокових боргових зобов'язань	35	37.3

Визначення таких видів доходів як дивіденди, відсотки і роялті наведено у П(С)БО 15 «Дохід».

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Тобто, на субрахунку 37.3 відображається дебіторська заборгованість, що виникла в результаті фінансової діяльності підприємству результаті придбання ним акцій, інших боргових зобов'язань, а також часток в статутному 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 заборговані підприємству. Тобто, на субрахунку 37.3 відображається сума процентів за облігаціями, казначейськими зобов'язаннями або ощадними (депозитними) сертифікатами, а також сума процентів, що підлягає отриманню підприємством від здійснення діяльності з продажу товарів, робіт, послуг в кредит або розстрочку, за надання майна в оренду (лізинг, рента). Дебіторська заборгованість за процентами визнається 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). Іншими словами, це не що інше як 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, або плівки для радіо чи телевізійного мовлення; за придбання будь-якого патенту, зареєстрованого торгового знаку на товари або послуги або торгової марки, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). Дебіторська заборгованість за роялті визнається за принципом нарахування відповідно до економічного змісту угоди (договору, контракту).

8.7.4. 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 у вигляді штрафів, пені, неустойок, а також помилкового списання або зарахування сум на поточний або інші рахунки в банках. Облік розрахунків за претензіями ведуть на субрахунку **37.4 «Розрахунки за претензіями»**. На рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за претензіями відображають записами наведеними, у таблиці 8.13, 8.15.

Таблиця 8.15. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками за претензіями

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Пред'явлена претензія постачальнику, підряднику та іншим організаціям	Письмова згода постачальника на пред'явлені претензії, рішення судових органів	37.4	63, 68
2	Пред'явлена претензія за брак або простій, що виник з вини постачальника та визнані платником або присуджені 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	При відмові у задоволенні позову за рішенням суду	Рішення судових органів	63, 24, 92	37.4

Приклад. Підприємство на підставі договору постачання оплатило за матеріали 7200 грн. (в т.ч. ПДВ 1200 грн.). При прийманні матеріалів виявлена нестача з вини постачальника на суму 300 грн., сума ПДВ – 60 грн. Претензія покупця задоволена, грошові кошти повернуто на його поточний рахунок, постачальником виписано розрахунок корегування ПДВ.

Таблиця 8.16. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості по розрахунках за претензіями

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, □рн..
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Перерахована попередня оплата постачальнику	Виписка банку	37.1	31.1	7200

Закінчення табл. 8.16

	1	2	3	4	5
2	Нарахований податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	64.4	1200
3	Надійшли матеріали від постачальника	Накладна, ТТН	20.1	63.1	5700
4	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	64.4	63,1	1140
5	Виставлена претензія постачальнику	Претензія	37.4	63.1	360
6	Проведено залік попередньої оплати	Бухгалтерська довідка	63.1	37,1	7200
7	Проведено корегування податкового кредиту з ПДВ (методом «червоно сторно»)	Розрахунок корегування ПДВ	64.1	64.4	60
8	Отримані грошові кошти від постачальнику в рахунок погашення заборгованості за претензією	Виписка банку	31.1	37.4	360

Документальною підставою для відображення записів на субрахунку 37.4 є: письмова згода постачальників на пред'явлені претензії, банківська виписка на суми, що надійшли в порядку задоволених претензій, рішення суду.

8.7.5. 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.

Випадки виявлення фактів нанесення підприємству шкоди через недостатній контроль за збереженням майна, а також його крадіжок, в обов'язковому порядку супроводжуються проведенням інвентаризації, в результаті якої визначаються кількісні відхилення між даними обліку і фактичною наявністю грошових коштів та товарно-матеріальних цінностей.

Працівники відшкодовують шкоду в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, за розпорядженням власника чи уповноваженої ним особи, 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 22.01.1996р. № 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).

Для суб'єктів господарської діяльності розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей визначають 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 складають 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 таблиці 8.17.

Таблиця 8.17. 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
1	Відображене 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	Відображені суми, відшкодовані винною особою матеріальними цінностями	Прибутковий ордер, Акт приймання	20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28	37.5
3	Відображені суми відшкодування винною особою грошовими коштами	ПКО Виписка банку	30, 31	37.5
4	Утримана сума завданого збитку із заробітної плати	Бухгалтерська довідка, розрахункова відомість	66	37.5

8.7.6. 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 і за рахунок яких, за погодженою схемою кредитування, здійснюється видача фінансового кредиту одному або декільком членам кредитної спілки.

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 ордер, накладна тощо.

Аналітичний облік ведеться в розрізі членів кредитної спілки та за кожною виданою позикою.

На рахунках бухгалтерського обліку розрахунки з членами кредитних спілок відображають (табл. 8.18):

Таблиця 8.18. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з членами кредитних спілок

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Видана позика члену кредитної спілки	Договір, ВКО	37.6	30.1
2	Одночасно на суму застави (якщо позика видавалась під заставу)	Договір застави	–	06
3	Повернуто позику членом кредитної спілки	ПКО Виписка банку	30.1, 31.1	37.6

8.7.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами

Розрахунки за операціями, що пов'язані із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи): розрахунки з іншими організаціями за різного роду роботи, послуги, вартість яких зараховується до складу загально виробничих, адміністративних, збутових 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 за вказаним субрахунком ведуть окремо за кожним дебітором, видами заборгованості, термінах її виникнення та погашення.

Основні господарські операції за операціями з іншими дебіторами відображені в таблиці 8.19.

Таблиця 8.19. **Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з іншими дебіторами**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Надана позика працівникам підприємства	Договір, ВКО, виписка банку	37.7	30, 31
2	Реалізована працівнику продукція підприємства в кредит	Договір, накладна	37.7	70.1
3	Відображені розрахунки за товари, придбані працівником в кредит на підставі виданого ним доручення – зобов'язання	Доручення – зобов'язання, бухгалтерська довідка	37.7	68.5
4	Відображені в орендодавця суми доходу від здачі майна в операційну оренду	Договір оренди, акт приймання – передачі наданих послуг	37.7	71.3, 70.3 (якщо лізинг – основний вид діяльності підприємства)
5	Нарахований 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

На субрахунку **37.8 «Розрахунки з державними цільовими фондами»** ведуть облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності тощо.

Нарахування суми матеріального забезпечення – допомоги з тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, відображають:

Д-т 37.8 К-т 66.3.

Надходження грошових коштів на рахунок підприємства для виплати допомоги працівникам відображають:

Д-т 31.3 К-т 37.8.

Аналітичний облік ведуть за кожним дебітором, за видами зборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 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 в визначених ним умовах. Стандартна (типова) форма деривативів і порядок їх випуску та обігу встановлюється КМУ.

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 відносяться до складу фінансових інструментів, основні принципи обліку яких викладені в П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

Деривативи оцінюють та відображаються у балансі за справедливою вартістю. Зміна вартості деривативів може бути **позитивною** (якщо від операцій з таким інструментом в поточний період очікується дохід) – в такому разі вона збільшує 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.

На рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за операціями з деривативами відображають (табл. 8.20):

Таблиця 8.20. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку розрахунків за операціями з деривативами

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Нарахований дохід (позитивну варіаційну маржу) учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	36.4	37.9
2	Визнані витрати (негативну варіаційну маржу) учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	37.9	36.4
3	Здійснене закриття звітнього періоду та відображено дохід учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	37.9	71.9
4	Здійснене закриття звітнього періоду та відображено витрати учасника (торговця) деривативом	Бухгалтерська довідка	94.9	37.9

8.8. 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 звітнього періоду – 31 грудня.

До складу довгострокової дебіторської заборгованості відносять: заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду; заборгованість, забезпечена довгостроковим векселем; іншу довгострокову заборгованість.

Бухгалтерський облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть на рахунку **18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»** з відповідними субрахунками. За дебетом рахунку відображають виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання). Рахунок активний, балансовий, сальдо відображають в першому розділі активу балансу в складі необоротних активів.

Облік заборгованості за майно, що передане у фінансову оренду ведуть на субрахунку **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 в примітках до фінансової звітності.

Для обліку векселів одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості використовується субрахунок **18.2 «Довгострокові векселі одержані»**. Понятійний апарат, документальне оформлення та порядок розрахунків довгостроковими векселями одержаними аналогічний до обліку короткострокових векселів одержаних.

Аналітичний облік вексельних операцій ведуть за кожним одержаним

векселем.

Для обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості призначений субрахунок **18.3 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість»**, на якому обліковують заборгованість, яка не відображена на інших субрахунках рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків.

Основні бухгалтерські записи з обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості відображені в таблиці 8.21.

Таблиця 8.21. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Дебет
	1	2	3	4
1	Видана довгострокова позика працівнику підприємства	Договір ВКО, Виписка банку	18.3	30, 31
2	Погашена працівником підприємства довгострокова позика	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	Погашена неповернута працівником підприємства частина довгострокової позики за рахунок прибутку підприємства	Наказ, витяг з протоколу загальних зборів засновників (акціонерів), бухгалтерська довідка	44.3	18.3

Аналітичний облік за вказаним субрахунком ведуть окремо за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

Завдання для самостійної роботи.

Завдання 8.1

Проаналізувати господарські операції і відобразити їх на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити залишок грошових засобів в касі на кінець дня (залишок грошей в касі на початок дня склав 1100 грн.), скласти звіт касира на основі таких операцій:

- поступили готівкові кошти по чеку з поточного рахунку - 12000 грн.;
- виплачена Пришляку Д.О. депонована заробітна плата - 1100 грн.;
- видані під звіт Левинцю К.М. готівкові кошти - 800 грн.;

- поступили готівкові кошти від Гриника І.Р. в погашення заборгованості по нестачі - 750 грн.;
- поступив від Кошіль Н.Є. залишок невикористаного авансу - 150 грн.;
- виплачений аванс по заробітній платі за поточний місяць - 8560 грн.;
- отримана готівка за реалізоване на сторону паливо - 1850 грн.;
- видана матеріальна допомога - 1200 грн.;
- видані аліменти, утримані із заробітної плати за виконавчими листами - 490 грн.);
- директору Кушніру Я.С. видана готівка на господарські витрати - 1540 грн..

Завдання 8.2

Скласти бухгалтерські проводки та визначити залишок коштів на поточному рахунку в банку на кінець періоду, якщо на початок звітного періоду він становить – 62 811 грн.

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.
1.	Зарахований короткостроковий кредит банку на поточний рахунок	220 000
2.	Отримані грошові кошти від покупця в рахунок погашення дебіторської заборгованості по відвантаженій продукції	214 568
3.	Здана з каси виручка на поточний рахунок	14 560
4.	Одержаний підприємством довгостроковий кредит банку	830 000
5.	Перераховані грошові кошти в рахунок погашення заборгованості перед постачальником	810 000
6.	Перерахований в державний бюджет Єдиний соціальний внесок по нарахованій заробітній платі працівників за минулий звітний період	29315
7.	Перерахований в місцевий бюджет податок з доходів фізичних осіб по нарахованій заробітній платі працівників за минулий звітний період	14561
8.	Перерахований в державний бюджет військовий збір по нарахованій заробітній платі працівників за минулий звітний період	1380
9.	Отримана по чеку готівка для виплати заробітної плати	84 915
10.	Отримана авансова оплата від покупця	139 000
11.	Частково погашено підприємством короткостроковий кредит банку	49 000
12.	Здійснено попередню оплату постачальнику	253 240
13.	Погашена заборгованість на нарахованими банком відсотками за користування довгостроковим кредитом	17 985
14.	Зараховані на поточний рахунок відсотки банку на залишок коштів на поточному рахунку	126

Завдання 8.3

Скласти звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, розрахувати необхідні суми, скласти бухгалтерські проводки.

Менеджера фірми направили у відрядження терміном 4 календарних дні для укладення контракту на поставку продукції. Для оплати витрат йому було видано з каси аванс – 3400 грн.

Після повернення з відрядження підзвітна особа подала такі документи:

- залізничний квиток на проїзд до місця призначення - 275 грн.
- залізничний квиток на проїзд у зворотному напрямку - 256 грн.
- квитанція за проживання у готелі (в т.ч. ПДВ 20%) - 1872 грн.
- товарний чек на придбання спеціальної літератури, пов'язаної з діяльністю підприємства – 120 грн.
- добові – обчислені в максимально дозволеному граничному розмірі - ?

Завдання 8.4

Скласти бухгалтерські проводки та зробити необхідні розрахунки на основі таких даних:

Підприємством реалізовано товарів на 296000 грн. на умовах комерційного кредиту. Від покупця отриманий вексель номінальною вартістю 296 000 грн. за ставкою відсотка 20% на рік (із щомісячним нарахуванням) і строком 90 днів.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Отриманий вексель від покупця			
2.	Нараховані відсотки за векселем за місяць			
3.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ			
4.	Погашений вексель грошовими коштами: – за номінальною вартістю – за сумою відсотків			

Контрольні запитання.

1. Дайте визначення грошових коштів.
2. Як класифікують грошові кошти?
3. Що таке каса підприємства і для чого вона призначена?
4. Що таке ліміт каси і як його визначають?
5. Якими первинними документами відображають рух готівкових грошових коштів в касі підприємства?
6. Що є регістром аналітичного обліку касових операцій?
7. Вкажіть основні бухгалтерські проводки, якими відображають касові операції?

8. Який порядок відкриття рахунків в установах банку?
9. Якими документами оформляють зарахування та списання коштів з поточного рахунку в банку?
10. Що є регістром аналітичного обліку операцій на поточному рахунку в банку?
11. Вкажіть основні господарські операції на рахунках в банках та їх облік.
12. Що таке дебіторська заборгованість і яким нормативним актом регламентується її облік?
13. За яких умов дебіторська заборгованість визнається активом?
14. Як класифікують дебіторську заборгованість за термінами погашення?
15. Як класифікують дебіторську заборгованість за об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів?
16. Як класифікують дебіторську заборгованість за своєчасністю сплати боржниками?
17. Які методи оцінки дебіторської заборгованості?
18. Як визначають чисту вартість дебіторської заборгованості?
19. За якою оцінкою відображають в балансі довгострокову дебіторську заборгованість?
20. Які рахунки використовують для обліку дебіторської заборгованості?
21. Якими первинними документами відображають виникнення дебіторської заборгованості за товари, роботи (послуги)?
22. Що таке резерв сумнівних боргів та для чого його створюють?
23. Які способи обчислення резерву сумнівних боргів передбачені П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»?
24. Що таке коефіцієнт сумнівності? Якими способами його розраховують?
25. Як в обліку відображаються операції зі створення і списання резерву сумнівних боргів?
26. Дайте визначення векселів отриманих. Що таке простий та переказний вексель?
27. Поясніть різницю між відсотковим та безвідсотковим векселем?
28. Назвіть рахунки, які використовують для обліку векселів отриманих?
29. Які особливості обліку авансів виданих?
30. Як в обліку відображають операції з розрахунків за претензіями?
31. Який порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей?
32. Як в обліку відображають операції з розрахунків за відшкодуванням завданих збитків?
33. Як в обліку відображають операції з розрахунків за позиками членам кредитних спілок?
34. Як ведуть облік довгострокових векселів одержаних?

Розділ 9.

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

9.1. Загальні поняття про зобов'язання й забезпечення, їх класифікація, оцінка та умови визнання

Визначення терміну «зобов'язання» подане 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** – це 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.

Порядок обліку кредиторської заборгованості регулює П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Норми цього положення (стандарту) застосовують підприємства, організації та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Це положення (стандарт) застосовують 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	Характеристика інформації щодо розкриття зобов'язань
1	2
НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва»	Подана загальна характеристика зобов'язань та принципів їх відображення у фінансовій звітності
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Наведені визначення, класифікація, оцінка та порядок відображення зобов'язань у звітності
ПСБО 12 «Фінансові інвестиції»	Наведені визначення теперішньої вартості довгострокових зобов'язань, на які нараховують відсотки
ПСБО 13 «Фінансові інструменти»	Розглянуті зобов'язання як об'єкт хеджування та умови перетворення фінансових інструментів у фінансові зобов'язання

1	2
П(С)БО 14 «Оренда»	Наведений порядок оцінки мінімальних орендних платежів з обліку зобов'язань за фінансовою орендою, а також за оперативною орендою
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Розглянуті умови та порядок визнання зобов'язань з податку на прибуток
ПСБО 18 «Будівельні контракти»	Наведений порядок формування та визнання зобов'язань за будівельними контрактами
ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Визначений вплив змін валютних курсів щодо зобов'язань в іноземній валюті та відображення такого впливу у фінансовій звітності
ПСБО 26 «Виплати працівникам»	Розглянуте формування зобов'язань, пов'язаних з виплатою працівникам, які включають різні види таких виплат
ПСБО 34 «Платіж на основі акцій»	Розглянуті особливості погашення зобов'язань платежами на основі акцій

Зобов'язання або кредиторську заборгованість визнають, 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 суму включають до складу доходу звітного періоду.

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 повинно 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, контрактії 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 підраду;

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, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів (рис. 9.1).



Рис. 9.1. Структура зобов'язань

Відповідно до П(С)БО 11 для того, щоб зобов'язання було визнано поточним, воно повинно відповідати таким критеріям:

- або воно повинно бути погашене протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу;
- або протягом операційного циклу підприємства, навіть якщо він перевищує 12 місяців.

Окрім 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 переформування 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 нараховують відсотки, відображають 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 відображають 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 малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити. Наприклад, такі зобов'язання виникають в організації, що виступила гарантом погашення зобов'язань іншого підприємства. У випадку невиконання останнім своїх зобов'язань, такий обов'язок переходить до гаранта.

Для довгострокових зобов'язань використовують рахунки 5 класу «Довгострокові зобов'язання», а для поточних – рахунки 6 класу «Поточні зобов'язання». Непередбачені зобов'язання відображають на позабалансовому рахунку 042 «Непередбачені зобов'язання».

В таблиці 9.2. відображено взаємозв'язок статей балансу з рахунками бухгалтерського обліку.

Таблиця 9.2. Відображення зобов'язань в Балансі (Звіті про фінансовий стан) та їх взаємозв'язок з рахунками бухгалтерського обліку

Пасив	Код рядка	Рахунки бухгалтерського обліку
1	2	3
П. 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

1	2	3
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		
Короткострокові кредити банків	1600	60
Векселі видані	1605	62
Поточна кредиторська заборгованість за: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	61
за 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
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	67
Поточні забезпечення	1660	47.1-47.8**
Доходи майбутніх періодів	1665	69
Інші поточні зобов'язання	1690	67, 68.1-68.5
V. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	68.0

* - у статті «Довгострокові забезпечення» відображають 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, таку інформацію наводять у додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу».

** - у статті поточні забезпечення наводять суму забезпечення, які планують використати впродовж 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено.

9.2. Облік зобов'язань перед вітчизняними та зарубіжними контрагентами

Переважна більшість зобов'язань виникає внаслідок виконання договорів. Договір – це згода 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 акта, завдяки яким врегульовують відповідні господарські відносини.

В Інструкції до Плану рахунків визначено, що для бухгалтерського обліку зобов'язань, які виникають перед постачальниками, використовують рахунок **63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»**, який має такі субрахунки:

- 63.1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 63.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;
- 63.3 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи».

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 положення Інкотермс – комплекс міжнародних правил з тлумачення торговельних термінів, які широко використовують 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.

Положення Інкотермс встановлюють правила, які регулюють питання, пов'язані з доставкою товарів від продавця до покупця. Це включає в себе, власне, перевезення, відповідальність за експортне та імпорتنе 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.

Вони розробляються і публікуються Міжнародною торговою палатою (англ. *International Chamber of Commerce*, скорочено ICC).

Терміни поділяються на 4 групи:

1. Група E - Місце відправлення (Departure);
2. Група F - Основне перевезення неоплачене (Main Carriage Unpaid);
3. Група C - Основне перевезення сплачено (Main Carriage Paid);
4. Група D - Доставка (Arrival).

Наприклад, аббревіатура DDP (група D) - Delivered Duty Paid (вказано місце призначення) – означає, що товар доставляється замовнику, очищений від мит та ризиків.

При здійсненні розрахунків із іноземними контрагентами в бухгалтерському обліку виникають **курсіві різниці** – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Для відображення курсових різниць використовують субрахунки:

71.4 «Дохід від операційної курсової різниці»;

94.5 «Втрати від операційної курсової різниці».

Приклад. Перша подія – отримання продукції з наступною оплатою

Підприємство 10.01.2015 отримало товар від постачальників на суму 10000 доларів США (курс НБУ 15,85 грн.). При цьому сплачено такі платежі: мито – 2450 грн., митні збори – 2210 грн., ПДВ – 32190 грн. ((10000 x 15,85 + 2450) x 20%). Станом на 31.01.2015 курс НБУ склав 15,95 грн. Погашена заборгованість 15.02.2015 при цьому курс НБУ склав 16,02 грн.

У таблиці 9.3 показано порядок відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 9.3. Кореспонденція рахунків з обліку валютних операцій (перша подія - отримання продукції)

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1	Отримана сировина	Накладна, вантажно-митна декларація	20.1	63.2	\$10000 158500
2	Нараховане та сплачене мито та митні збори	Вантажно-митна декларація, бухгалтерська довідка-розрахунок	20.1 68.5	68.5 31.1	4660 4660
3	Сплачено ПДВ	Виписка банку	37.7	31.1	32190
4	Відображено ПДВ в складі податкового кредиту	Вантажно-митна декларація	64.1	37.7	32190
5	На кінець звітного періоду 31.01. визначена курсова різниця за кредиторською заборгованістю (16,95 - 16,85) x 10000	Бухгалтерська довідка-розрахунок, таблиця курсів НБУ	94.5	63.2	1000
6	Погашена заборгованість перед постачальником 15.04.	Виписка банку	63.2	31.2	\$10000 160200
7	Відображена 15.04 курсова різниця (16,02 - 15,95) x 10000	Бухгалтерська довідка-розрахунок	94.5	63.2	700

Приклад. Перша подія – оплата постачальнику з наступним одержанням цінностей

Підприємство 05.01.2015 перерахувало 6500 євро (курс НБУ за 100 € – 1783,61 грн.) як передоплату за сировину. На останній день звітного періоду (31.01.2015) курс НБУ склав 1809,53 грн. (100 євро). Сировина надійшла 02.02.2015 (курс НБУ 1812,42грн.). При ввезенні було сплачено такі платежі: мито – 2850 грн., митні платежі – 2240 грн., ПДВ – 24131,46 грн. (6500 x 18,1242 + 2850) x 20%.

Таблиця 9.4. Кореспонденція рахунків з обліку валютних операцій (перша подія – передоплата)

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
А	1	2	3	4	5
1	Перерахований постачальнику аванс	Виписка банку	37.1	31.2	<u>6500 €</u> 115934,65
2	Оприбуткована сировина (курс не змінився, оскільки заборгованість – немонетарна стаття)	Накладна, митна декларація	20.1	63.2	<u>6500 €</u> 115934,65
3	Проведений залік заборгованостей	Бухгалтерська довідка-розрахунок	63.2	37.1	<u>6500€</u> 115934,65
4	Нараховане мито	Бухгалтерська довідка-розрахунок	20.1	68.5	2850
5	Сплачено мито	Виписка банку	68.5	31.1	2850
6	Нараховані митні збори	Бухгалтерська довідка-розрахунок	20.1	68.5	2240
7	Сплачені митні збори	Виписка банку	68.5	31.1	2240
8	Нарахований ПДВ	Бухгалтерська довідка-розрахунок	64.1	37.7	24131,46
9	Сплачений ПДВ	Виписка банку	37.7	31.1	24131,46

Хоча курс євро змінювався на кінець звітної дати і отримання товару, однак утворена внаслідок передоплати дебіторська заборгованість є немонетарною статтею і курс за нею не переглядається.

Інші поточні зобов'язання – суми зобов'язань, які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання». Облік таких зобов'язань ведуть на рахунку **68 «Розрахунки за іншими операціями»**. Цей рахунок балансовий, пасивний, призначений для обліку джерел засобів.

В Інструкції про застосування Плану рахунків №291 визначено, що рахунок **68 «Розрахунки за різними операціями»** 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»** ведуть 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»** ведуть облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

На рахунку **68.2 «Внутрішні розрахунки»** ведуть 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 показується, оскільки вони взаємопогашаються.

На субрахунку **68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки»** ведуть облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними 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»** ведуть облік нарахованих відсотків за :

- використанням коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих в кредит;
- використанням 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»** ведуть облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме :

- з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами);
- 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 субрахунку **68.5 «Розрахунки за іншими операціями»** відображають передачу грошових та майнових активів іншим юридичним та фізичним особам, а за кредитом – отримання від них грошей, майна, робіт, послуг.

Одним з 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, реалізація яких буде здійснюватись поступово протягом певного періоду часу. Прикладом таких доходів може виступати: орендна плата, отримана авансом, передоплата за підписку на газети журнали.

Облік таких зобов'язань здійснюється на рахунку **69 «Доходи майбутніх періодів»**. У момент отримання авансів за товари, роботи та послуги, реалізації яких ще не було, підприємство не може відобразити доходу, оскільки при його нарахуванні буде порушений принцип «нарахувань», тому ця сума буде відображена в доходах майбутніх періодів.

Приклад. 04.01.2015 підприємство отримало на рахунок кошти як орендна плата за 6 місяців наперед в сумі 7200 грн. 31.03.2015 буде здійснена така кореспонденція рахунків(табл. 9.5):

Таблиця. 9.5. Кореспонденція рахунків з обліку доходів майбутніх періодів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
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 зобов'язань	Податкова накладна	71.3	64.3	600
5	Списані доходи від оренди на фінансові результати звітного періоду	Бухгалтерська довідка-розрахунок	71.3	79.1	3000

Залишок зобов'язань на початок другого кварталу буде відображений в III розділі пасиву балансу. 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 таблиці. 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, 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 і 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 встановлений моментом 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

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1	Оприбуткована сировина	Прибуткова накладна	20.1	63.1	3000
2	Відображена суму податкового кредиту	Податкова накладна	64.1	63.1	600
3	Списана заборгованість після закінчення строку позовної давності	Бухгалтерська довідка	63.1	71.7	3600

9.3. Облік 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 на сплату процентів та інших зборів з такої суми. Кредити відносять до зобов’язань підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 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 принципів кредитування.

Принцип повернення означає, що кредит має бути повернений позичальником банкові. Установи банків можуть надавати відстрочку повернення позички, стягуючи за це підвищений відсоток. Цей принцип вважається вихідним у системі банківського кредитування. Він впливає із суті кредитних відносин, адже якщо позичка 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 кредиторowi 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 – заставу, гарантію, поручительство, страхове свідоцтво та ін.

Принцип строковості означає, що позичка 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 позичкою. Його розраховують 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 позичкових коштів на конкретні цілі, обумовлені кредитним договором. Позичальник не може витрачати кредит на інші цілі. Цільовий характер кредитування означає спрямованість позички на певний господарський об'єкт.

Кредит і кредитні операції можна класифікувати за різними ознаками. В таблиці 9.8 узагальнені основні види кредитів за різними класифікаційними ознаками.

Таблиця 9.8. **Класифікація кредитів**

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид кредиту	Коротка характеристика
А	1	2	3
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.
2	За термінами повернення	Короткостроковий	До 1 року.
		Довгостроковий	Більше 1 року. Надається під забезпечення.
		Відстрочений (продовгований)	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 позиці.
		Перманентний	Надаються 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 позичку 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 або зобов'язується відступити факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника).

Закінчення табл. 9.8.

А	1	2	3
	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 погашають 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.
6	За формою залучення кредиторів	Двосторонній	В кредитній угоді беруть участь банк і позичальник.
		Консорціумний	При неможливості надання кредиту одним банком створюють банківський консорціум.
		Паралельний	Кожен з банків на свою частку в загальній сумі кредиту, який надають одному позичальнику, укладає з останнім кредитний договір.
7	За ступенем ризику	Стандартні	Надають позичальникам, що раніше своєчасно розраховалися 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.

Розмір заборгованості підприємства за отриманими позиками на кінець періоду буде залежати від графіка погашення, обумовленого договором.

Процедура отримання кредиту складатиметься 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.

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. Завірений в органах статистики Баланс (Звіт про фінансовий стан) на останню звітну дату, Звіт про фінансові результати (Звіт про доходи), 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.

Відповідно до Положенням «Про кредитування» взаємовідносини між банком і позичальником регламентуються кредитним договором, який укладають у письмовій формі. У кредитному договорі визначають 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.

Як забезпечення банки найчастіше приймають 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 підписують та скріплюють печатками банку кредитора та позичальника. В описі зазначають: 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 (банк, страхова компанія) 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 оформляють кредитний договір. Кредитні договори підлягають обов'язковій реєстрації у Книзі реєстрації кредитних договорів.

Погашення заборгованості за кредитом та відсотків за його користування здійснюють у строки, встановлені кредитним договором. За наявності простроченої заборгованості за сплатою відсотків за користування кредитом, кошти, які надходять від позичальника, в першу чергу спрямовують на погашення простроченої заборгованості за відсотками.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами, що не є поточними зобов'язаннями, ведуть на рахунок **50 «Довгострокові позики»**.

За кредитом рахунка **50 «Довгострокові позики»** відображають 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.

В Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 визначено, що рахунок **50 «Довгострокові позики»** 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 ведуть 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 – 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, застосовують рахунок **60 «Короткострокові позики»**.

Для підприємств, у яких звичайний операційний цикл більший від року, на рахунку 60 теж будуть відображати кредити банків, термін повернення яких перевищує 12 місяців, починаючи з дати балансу, але такі кредити будуть погашені впродовж одного операційного циклу підприємства.

За кредитом цього рахунку відображають суми одержаних кредитів, за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів.

В Інструкції про застосування Плану рахунків №291 визначено, що рахунок **60 «Короткострокові позики»** 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 впродовж дванадцяти місяців з дати балансу призначено рахунок **61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»**, який має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 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 рахунка 61 відображають частину довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Довгострокові зобов'язання відображають у Балансі підприємства за теперішньою вартістю.

Для обліку витрат підприємства, пов'язаних з нарахуванням відсотків та витрат, здійснених у процесі оформлення кредитного договору застосовують рахунок **95 «Фінансові витрати»**, який згідно Інструкції про застосування Плану рахунків №291 має такі субрахунки:

- 95.1 «Відсотки за кредит»;
- 95.2 «Інші фінансові витрати».

Для визначення заборгованості за нарахованими відсотками застосовують рахунок **68.4 «Розрахунки за нарахованими відсотками»**.

Погашення заборгованості за кредитом позичальник здійснює 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, виставленої від імені банку;
- за рахунок реалізації заставленого майна – відповідно до чинного законодавства України.

Отримання і погашення короткострокового кредиту в бухгалтерському обліку оформляють такими записами (табл. 9.9):

Таблиця 9.9. Кореспонденція рахунків з обліку короткострокових позик банку

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Отримані позики в безготівковій формі	Кредитний договір, 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	Погашена заборгованість перед постачальниками за рахунок короткострокової позики	Виписка з позичкового рахунку	63.1, 63.2	60.1,60.2
6	Погашена заборгованість перед орендодавцями за об'єкти довгострокової оренди за рахунок короткострокової позики	Кредитний договір, договір оренди	53	60.1,60.2
7	Переоформлена короткострокова позика у довгострокову	Кредитний договір	60.1, 60.2	50
8	Погашення позик готівкою	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	Пролонгація короткострокових кредитів	Кредитний договір	60.1,60.2	60.3,60.4

Таблиця 9.10. Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових позик банку

№ з/п	Зміст операцій	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1.	Отримані позики в безготівковій формі	Кредитний договір, виписка банку	31.1, 31.2	50.1, 50.2, 50.5,50.6

1	2	3	4
За рахунок довгострокової позики придбання або створення об'єктів: а) капітального будівництва (витрат на будівництво); б) придбання (виготовлення) основних засобів ; в) придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів; г) придбання (створення) нематеріальних активів;	Кредитний договір, договір придбання незавершеного будівництва	15.1	50.1, 50.2, 50.5, 50.6
	Кредитний договір, форма ОЗ-1	15.2	50.1, 50.2, 50.5, 50.6
	Кредитний договір, форма ОЗ-1	15.3	50.1, 50.2, 50.5, 50.6
	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. Пролонгація (відстрочення) позик Погащення коротко- і довгострокових векселів за рахунок довгострокової позики	Кредитний договір	50.1, 50.2	50.3, 50.4
	Кредитний договір, акт приймання-передачі векселя	51.1, 51.2, 62.1, 62.2	50.1, 50.2
4. Конвертація облігаційної позики у довгостроковий кредит	Кредитний договір, облігація	52.1	50.5, 50.6
5. Переоформлення довгострокових зобов'язань на довгострокову позику Погащення поточної заборгованості за рахунок довгострокового кредиту	Кредитний договір	53.1, 53.2	50.1, 50.2, 50.5, 50.6
	Кредитний договір, виписка з позичкового рахунку	631, 632	50.1, 50.2, 50.5, 50.6
6. Погащення позик у безготівковій формі	Виписка банку	50.1, 50.2, 50.5, 50.6	31.1, 31.2
7. Погащення позик одержаними векселями	Кредитний договір, акт приймання-передачі векселя	50.1, 50.2, 50.5, 50.6	18.2, 34.1, 34.2
8. Переуступка банку дебіторської заборгованості покупця	Кредитний договір	50.1, 50.2, 50.5, 50.6	36
9. Переуступка банку заборгованості різних дебіторів	Кредитний договір	50.1, 50.2, 50.5, 50.6	37
10. Переведення довгострокової позики в короткострокову	Кредитний договір	50.1, 50.2, 50.5, 50.6	60
11. 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 надають для тимчасового покриття недостатних оборотних коштів на термін до 1 року. Овердрафт надають в межах визначеного ліміту коштів.

Для підприємств із 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 поточних рахунок і необхідними списаннями з цього рахунку. Відмінною особливістю овердрафту як кредиту є відсутність вимог щодо конкретного цільового використання. Крім того для його отримання необхідно 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. 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.

Об'єктами довгострокового банківського кредитування можуть бути – капітальні витрати на реконструкцію, модернізацію та розширення діючих основних засобів, на нове будівництво, на приватизацію та інше.

Погашення банківських кредитів може здійснюватися так:

- 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 погашають постійними періодичними виплатами (щорічними, щоквартальними, щомісячними тощо), які включають відсотки і суму погашення основного боргу.

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

Операції, що показують рух позикових коштів, відображають на основі виписок банку та прикладених до них первинних документів. Виписки опрацьовують шляхом зазначення кореспонденції рахунків обліку.

9.4. Облік зобов'язань, забезпечених векселями

Сутність векселя, його види та особливості обліку при акцептуванні були розглянуті в розділі «Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості». Розглянемо облік вексельних операцій з позицій виникнення зобов'язань.

Облік бланків векселів ведуть на позабалансовому рахунку **08 «Бланки суворого обліку»** поштучно. Крім того, оскільки придбані бланки відповідають категорії запасів, то їх облік здійснюють у відповідності з П(С)БО 9 «Запаси» з використанням субрахунку **20.9 «Сировина і матеріали»**.

Приклад. Підприємство придбало в банку 100 штук вексельних бланків і потім використало 52 штуки для виписки простих векселів. Вартість 1 бланку – 4,8 грн. (в т.ч. ПДВ). (табл. 9.11).

Таблиця 9.11. Кореспонденція рахунків з обліку вексельних бланків

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Перераховані грошові кошти на придбання бланків 100 х 4,8	Виписка банку	37.1	31.1	480
2	Відображений податковий кредит з ПДВ в сумі авансу	Податкова накладна	64.1	64.4	80

	1	2	3	4	5
3	Нараховане державне мито 17 x 100 x 10%	Бухгалтерська довідка	94.9	64.1	170
4	Оприбутковані вексельні бланки	Накладна	20.9	68.5	400
5	Списана сума податкового кредиту	Податкова накладна	64.4	68.5	80
6	Вексельні бланки взяті на за балансовий облік	Накладна	08	-	100 шт.
7	Списані бланки для виписки векселів у поточному місяці 52 x 4,00	Накладна	94.9	20.9	208
8	Списані бланки із за балансового обліку	Накладна	-	08	52 шт.

Облік виданих векселів ведуть з використанням рахунку **51 «Довгострокові векселі видані»** і рахунку **62 «Короткострокові векселі видані»**.

В Інструкції про застосування Плану рахунків №291 визначено, що облік довгострокових векселів ведуть з використанням субрахунків:

- 51.1 «Довгострокові векселя видані в національній валюті»;
- 51.2 «Довгострокові векселя 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».

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 векселя(векселедержателю). Переказний вексель містить письмовий наказ одній особі іншій сплатити в зазначений термін певну суму грошей третій особі.

Розглянемо порядок обліку виданого простого векселя.

Приклад. Підприємство отримало сировину на суму 120 000 грн. (у т.ч. ПДВ – 20000 грн.) В якості оплати підприємство видало покупцю простий вексель. Вартість бланку 4 грн. (табл. 9.12).

Таблиця 9.12. **Кореспонденція рахунків з обліку операцій з простим векселем**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Отримана сировина від постачальника	Накладна	20.1	63.1	100 000
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	20 000

	1	2	3	4	5
3.	Виданий вексель постачальнику	Вексель	63.1	51.1,62.1	120 000
4.	Списаний бланк векселя	Накладна	-	08	4
5.	Віднесена вартість бланку векселя на витрати	Бухгалтерська довідка	94.9	20.9	4
6.	Погашений вексель коштами	Виписка банку	51.1,62.1	31.1	120 000

9.5. Облік зобов'язань з орендних операцій

Основними документами, які регламентують правовідносини, що виникають при оренді, лізингу є Цивільний кодекс, Господарський кодекс, 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.

Оренда поділяється на фінансову та операційну.

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 справедливу 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.

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, які відображають у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами впродовж строку оренди здійснюють 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 можливій позики орендаря.

Об'єкт операційної оренди орендар відображає на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, будова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, орендар відображає як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

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 справедливу 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 Інструкції до Плану рахунків передбачено для обліку фінансової оренди використовувати рахунок **53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»**, який має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків такі субрахунки

- 53.1 «Зобов'язання з фінансової оренди»;
- 53.2 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів».

За кредитом рахунку відображають збільшення заборгованості перед орендодавцем за отримані об'єкти довгострокової оренди за дебетом – її погашення, списання тощо. Аналітичний облік ведуть за кожним орендодавцем та об'єктом оренди.

Приклад. Орендодавець передає орендарю обладнання вартістю 360 000 грн. (в т.ч. ПДВ – 60 000 грн.). Згідно з умовами договору фінансового лізингу на термін становить 3 роки, після якого орендодавцю буде сплачена вся вартість плюс відсотки. Орендна ставка складає 24% за рік. Орендні платежі сплачують в кінці кожного року.

Для розв'язку скористаємось формулою, наведеною в додатку до П(С)БО 14:

$$TVA = A \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right], \quad (9.1)$$

де, TVA – теперішня вартість мінімальних платежів (в нашому випадку 360000 грн.)

i – ставка відсотка для зазначеного періоду (в нашому прикладі 24%)

n – кількість періодів (в нашому прикладі 3 роки)

Із формули 9.1 можна визначити фіксований щорічний платіж A (9.2).

$$A = \frac{TVA \times i}{1 - 1 : (1+i)^n}, \quad (9.2)$$

де, $A = 360000 \times 0,24 / (1 - 1 : (1 + 0,24)^3) = 181703$ грн.

За перший рік сума відсотків буде становити: $360000 \times 0,24 = 86400$ грн.

Сума погашення вартості обладнання: $181703 - 86400 = 95303$ 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. 9.13).

Таблиця 9.13. Розрахунок орендних платежів при фінансовому лізингу

Період	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Фіксовані платежі	Фінансові витрати (відсотки)	Компенсація вартості обладнання (2-3)	
1	2	3	4	5
Початок операції				360000
1 рік	181703	86400	95303	264697
2 рік	181703	63527	118176	146521
3 рік	181703	35182	146521	0
Всього	545109	185109	360000	

Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснене в таблиці 9.14.

Таблиця 9.14. Кореспонденція рахунків при фінансовому лізингу

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
В орендаря за 1 рік					
1	Отримано обладнання в орендодавця	Договір фінансового лізингу, накладна	10.4	53.1	300000
2	Відображений 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 за 1 рік					
8	Передане 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

	1	2	3	4	5
11	Нарахована компенсація за перший рік за обладнання	Бухгалтерська довідка	37.7	18.1	95303
12	Переведене обладнання у статус необоротних активів та груп вибуття	Накладна, форма ОЗ-1	28.6	10.4	300000
13	Списана вартість активів	Накладна	94.3	28.6	300000
14	Віднесена вартість активів на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	79.2	94.3	300000
15	Віднесений на фінансовий результат суму доходу за перший рік у вигляді відсотків	Бухгалтерська довідка	73.2	79.2	86400
16	Віднесений на фінансовий результат дохід від реалізації	Бухгалтерська довідка	70.2	792	300000
17	Отримана орендна плата у вигляді компенсації вартості обладнання	Виписка банку	31.1	37.7	95303
18	Отримана орендна плата у вигляді нарахованих відсотків	Виписка банку	31.1	37.3	86400

Об'єкт операційної оренди у орендаря обліковують на позабалансовому рахунку **01 «Орендовані необоротні активи»** за вартістю, зазначеною в договорі оренди.

9.6. Облік зобов'язань за облигаціями

Облігація – цінний папір, що посвідчує внесення його власником грошей, визначає відносини позики між власником облигації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облигації її номінальну вартість у передбачений умовами розміщення облигацій строк та виплатити дохід за облигацією, якщо інше не передбачено умовами розміщення.

Класифікація облигацій наведена в таблиці 9.15.

Таблиця 9.15. **Класифікація облигацій**

Класифікаційна ознака	Вид облигації	Коротка характеристика
1	2	3
За формою розміщення	Документарні	Виготовляються бланки сертифікатів облигацій, а перехід права власності фіксується у реєстрі власників іменних облигацій
	Бездокументарні	Підтвердженням права власності є обліковий запису зберігача

1	2	3
За формою обороту	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
За терміном обертання	Короткострокові	Термін погашення до 1 року
	Довгострокові	Термін погашення більше 1 року
За формою випуску	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
За формою забезпечення	Незабезпечені	Не гарантується погашення зобов'язання
	Забезпечені	Забезпечені договорами поруки, гарантії, страхування ризиків
За формою виду	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 між ціною придбання та номінальною вартістю облігації виплачується власнику облігації під час її погашення і становить доход (дисконт) за облігацією.
За формою погашення	Грошові	Погашення здійснюється виключно грошима
	Інші	Погашення може здійснюватись як грошима, так і іншим майном якщо це передбачене умовами випуску

Облігація має номінальну вартість, визначену в національній валюті, а якщо це передбачено умовами розміщення облігацій – в іноземній валюті. Мінімальна номінальна вартість облігації не може бути меншою, ніж одна копійка. Емітент може розміщувати іменні облігації та облігації на пред'явника. Обороти облігацій дозволяється після реєстрації Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку звіту про результати розміщення облігацій та видачі свідоцтва про реєстрацію випуску облігацій.

У сертифікаті облігації зазначають назву цінного паперу, найменування та місцезнаходження емітента, міжнародний ідентифікаційний номер цінного паперу, номінальну вартість облігації, загальна сума випуску, строк погашення, розмір та строки виплати відсотків (для відсоткової облігації), дату прийняття рішення про розміщення облігацій, серію та номер сертифіката облігації, підпис керівника емітента або іншої уповноваженої особи, засвідчений печаткою емітента. До сертифіката відсоткової облігації на пред'явника додають купон (купонний лист). У купоні (купонному листі) зазначають серію та номер сертифіката облігації, за якою виплачують відсотки,

найменування і місцезнаходження емітента, строки виплати відсотків. На кожному купоні (купонному листі) зазначають його порядковий номер.

Облік зобов'язань за довгостроковими облигаціями обліковують на рахунку **52 «Довгострокові зобов'язання за облигаціями»**, який має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків такі субрахунки:

- 52.1 «Зобов'язання за облигаціями»;
- 52.2 «Премія за випущеними облигаціями»;
- 52.3 «Дисконт за випущеними облигаціями».

Облигації можуть бути продані підприємством за номіналом, який вказаний на самій облигації, з премією – тобто вище номіналу і з дисконтом – тобто нижче номіналу.

Приклад. 02.01.2012 року було випущено і реалізовано 1000 облигацій за номінальною вартістю 2000 грн. терміном обертання - 3 роки під 15 % річних. Погашення облигацій передбачено 31.12.2014 р. Відсотки нараховуються і виплачуються в кінці кожного року. Облигації були продані за номіналом (табл. 9.16).

Таблиця 9.16. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з операцій продажу облигацій за номіналом

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
2012 рік					
1	Продані облигації за номінальною вартістю	Протокол розміщення облигацій, виписка з банку	31.1	52.1	2 000 000
2	Нараховані відсотки за 2012 рік за випущеними облигаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	300 000
3	Виплачені відсотки	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
31.12.2013					
4	Нараховані відсотки за 2013 рік за випущеними облигаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	300 000
5	Виплачені відсотки	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
6	Переведена основна сума облигаційної позики зі складу довгострокової в склад поточної заборгованості	Бухгалтерська довідка	52.1	61.1	2 000 000

	1	2	3	4	5
31.12.2014					
7	Нараховані відсотки за 2014 рік за випущеними облігаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	300 000
8	Виплачені відсотки	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
9	Погашена сума боргу за облігаціями	Виписка банку	61.1	31.1	2 000 000

Розглянемо розміщення облігацій з дисконтом.

Приклад. 02.01.2012 року було випущено 1000 облігацій за номінальною вартістю 2000 грн. терміном обертання – 3 роки під 15% річних. Ситуація склалася так, що ринкова процентна ставка за аналогічними позиками склала 20% річних, тому облігації були реалізовані з дисконтом. Погашення облігацій передбачено 31.12.2014 р. Відсотки нараховуються і виплачуються в кінці кожного року.

Потрібно розрахувати, яка буде продажна вартість облігації.

Спочатку необхідно розрахувати теперішню вартість основної суми платежу (2000 грн.) за 3 роки при ринковій ставці 20% буде дорівнювати:

$$2000 \times \frac{1}{(1+0,2)^3} = 1157,41.$$

Теперішня вартість нарахованих відсотків (ануїтету) при ринковій ставці 20% (2000 x 0,15 = 300 грн.) за 3 роки буде рівна:

$$300 \times \frac{1 - \frac{1}{(1+0,2)^3}}{0,2} = 631,8 \text{ грн.}$$

Таким чином облігація, щоб бути привабливою для інвесторів, повинна бути продана за 631,8 + 1157,41 = 1789,21 грн. Дисконт за облігацією складе:

$$2000 - 1789,41 = 210,79 \text{ грн.}$$

$$\text{Загальна ж сума дисконту складе } 1000 \times 210,79 = 210790 \text{ грн.}$$

Вказана сума є додатковими витратами підприємства і повинна бути розподілена між періодами. Згідно з П(С)БО 12 для цієї мети рекомендовано використовувати метод ефективної ставки відсотка.

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким суму амортизації визначають як різницю між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховують відсоток.

Амортизацію премії нараховують так:

$$E = \frac{H \times C - \frac{P}{K}}{(\Phi + H) : 2}, \quad (9.3)$$

де Е –ефективна ставка відсотка;
Н– номінальна вартість облігації;
С – ставка відсотка;
П – премія;
К– кількість періодів нарахування відсотків за облігацією;
Ф – фактична вартість розміщення облігацій.

Амортизація дисконту розраховується за формулою:

$$E = \frac{H \times C + \frac{D}{K}}{(\Phi + H) : 2} , \quad (9.4)$$

де Д – дисконт.

Обчислимо, підставивши цифри у формулу, амортизацію дисконту для нашого прикладу:

$$\frac{2000 \times 0,15 + \frac{21079}{3}}{\frac{178941 + 2000}{2}} \approx 0,2 \text{ або } 20\%$$

Тобто, проведено зворотне обчислення для нашого прикладу і ефективна ставка відсотка співпадає з ринковою.

Відобразимо процес розподілу дисконту за періодами в таблиці 9.17.

Таблиця 9.17. Розрахунок амортизації дисконту

Дата	Номінальна сума відсотків, грн.	Сума відсотку за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3- гр.2)	Амортизована собівартість, грн.
1	2	3	4	5
01.02.2012	-	-	-	1 789 210 (2000000 - 210790)
31.12.2012	300 000	357 842 (1789210 x 0,2)	57 842	1 847 052
31.12.2013	300 000	369 410	69 410	1 916 462
31.12.2014	300 000	383 538	83 538	2 000 000

Відобразимо результати розрахунків у вигляді кореспонденції рахунків (табл. 9.18).

Таблиця 9.18. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з операцій продажу облігацій з дисконтом

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
2012 рік					
1	02.01.Продані облігації з дисконтом	Протокол розміщення облігацій, виписка з банку	31.1	52.1	1 789 210
2	02.01 Відображений дисконт, наданий при продажу облігацій	Бухгалтерська довідка	52.3	52.1	210 790
3	Нараховані відсотки за 2012 рік за випущеними облігаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	300 000
4	Виплачені відсотки	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
5	Відображена амортизація наданого дисконту	Бухгалтерська довідка	95.2	52.3	57 842
31.12.2013					
6	Нараховані відсотки за 2013 рік за випущеними облігаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	300 000
7	Виплачені відсотки	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
8	Відображена амортизація наданого дисконту	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	52.3	69 410
9	Переведено основну суму облігаційної позики зі складу довгострокової в склад поточної заборгованості	Бухгалтерська довідка	52.1	61.1	2 000 000
31.12.2014					
10	Нараховані відсотки за 2014 рік по випущених облігаціях	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	300 000
11	Виплачені відсотки	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
12	Відображена амортизація наданого дисконту	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	52.3	83 538
13	Погашена сума боргу за облігаціями	Виписка банку	61.1	31.1	2 000 000

Приклад. Відобразимо порядок нарахування амортизації премії за випущеними облігаціями. Скориставшись попереднім прикладом, припустимо, що облігації на суму 2 000 000 грн. було продано за 2 158 300 грн. Таким чином, премія склала 158 300 грн. Скориставшись формулою (9.3) визначимо ефективну ставку відсотку

$$\frac{2000000 \times 0,15 - \frac{158300}{3}}{(2000000 + 2158300) : 2} = 0,119, \text{ або } 11,9\%$$

Відобразимо зазначені розрахунки в таблиці 9.19.

Таблиця 9.19. Розрахунок амортизації премії за випущеними облігаціями

Дата	Номинальна сума відсотків, грн.	Сума відсотку за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації премії, грн. (гр.3- гр.2)	Амортизована собівартість, грн.
1	2	3	4	5
01.02.2012	-	-	-	2 158 300 (2 000 000 + 158 300)
31.12.2012	300 000	256 838 (2 158 300 x 0,119)	43 162	2 115 138
31.12.2013	300 000	251 701	48 299	2 066 839
31.12.2014	300 000	233 161	66 839	2 000 000

Відобразимо результати розрахунків у вигляді кореспонденції рахунків (табл. 9.20).

Таблиця 9.20. Кореспонденція бухгалтерських рахунків з операцій продажу облігацій з премією

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
2012 рік					
1	02.01.Продані облігації з премією	Протокол розміщення облігацій, виписка банку	31.1	52.1	2 000 000
2	02.01 Відображено премію, одержану при продажу облігацій	Бухгалтерська довідка	31.1	52.2	158 300
3	Нараховані відсотки за ефективною ставкою за 2012 рік за випущеними облігаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	256 838
4	Відображена амортизація премії	Виписка банку	52.2	68.4	43 162
5	Виплачені відсотки за номіналом облігації	Бухгалтерська довідка	68.4	31.1	300 000

	1	2	3	4	5
31.12.2013					
6	Нараховані відсотки за ефективною ставкою за 2013 рік за випущеними облігаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	251 701
7	Виплачені відсотки за номіналом облігації	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
8	Відображена амортизація премії	Бухгалтерська довідка-розрахунок	52.2	68.4	48 299
9	Переведена основна сума облігаційної позики зі складу довгострокової в склад поточної заборгованості	Бухгалтерська довідка	52.1	61.1	2 000 000
31.12.2014					
10	Нараховані відсотки за ефективною ставкою за 2014 рік за випущеними облігаціями	Бухгалтерська довідка-розрахунок	95.2	68.4	233 161
11	Виплачені відсотки за номіналом облігації	Виписка банку	68.4	31.1	300 000
12	Відображена амортизація премії	Бухгалтерська довідка-розрахунок	52.2	68.4	66 839
13	Погашено суму боргу за облігаціями	Виписка банку	61.1	31.1	2 000 000

Інформація про випущені облігації відображають у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у рядку 1515 «Інші довгострокові зобов'язання» як сальдо субрахунку **52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»**, обороти за субрахунком **95.2 «Фінансові витрати»** відображають у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» в рядку 2250 «Фінансові витрати».

9.7. Облік зобов'язань за податками і обов'язковими платежами

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, який справляють з платників податку

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляють з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди.

В Україні встановлені загальнодержавні та місцеві податки та збори.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом 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 Податковим 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;
- рентна плата (за користування надрами для видобування корисних копалин, за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, за користування радіочастотним ресурсом України, за спеціальне використання води, за спеціальне використання лісових ресурсів);
- мито.

До **місцевих податків** належать:

- податок на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю);
- єдиний податок.

До **місцевих зборів** належать:

- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляють у дохід бюджету, призначений рахунок **64 «Розрахунки за податками й платежами»**. До рахунку 64 відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків №291 відкривають субрахунки:

- 64.1 «Розрахунки за податками»;
- 64.2 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- 64.3 «Податкові зобов'язання»;
- 64.4 «Податковий кредит».

На цих субрахунках обліковують:

- на субрахунку **64.1 «Розрахунки за податками»** – податки, які нараховують та сплачують відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки) ;
- на субрахунку **64.2 «Розрахунки за обов'язковими платежами»** – розрахунки за зборами (обов'язковими платежами), які справляють відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведуть на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- на субрахунку **64.3 «Податкові зобов'язання»** – суму податку на додану вартість , визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати)

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

- на субрахунок **64.4 «Податковий кредит»** – суму податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Податок на додану вартість (ПДВ). Найбільш складним є облік податку на додану вартість, що пов'язано з визначенням події платежу покупцем продукції, робіт та послуг.

Бухгалтер обов'язково повинен врахувати подію платежу, щоби правильно відобразити суму податку на додану вартість за поточний період.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата їх оприбуткування в касі платника податку, а у разі відсутності такої – дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;
- дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Датою виникнення права на віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

ПДВ розраховують за встановленою ставкою від бази оподаткування і включається в ціну товару. Якщо ж товар експортують за кордон, то такі операції оподатковуються нульовою ставкою.

У практичній діяльності платежі здійснюють таким чином:

- 1) відбувається надходження продукції, приймання робіт і послуг, виконаних постачальниками і підрядниками, а після цього проводять її оплату;
- 2) здійснюють перерахування грошей у порядку передоплати постачальникам і підрядникам, а після цього отримання продукції, робіт і послуг.

Зобов'язання з ПДВ від суми реалізації цінностей за звітний місяць складаються із двох частин:

- 1) суми нарахованих податкових зобов'язань від одержаної передоплати:

Д-т 64.3 К-т 64.1/ ПДВ.

Сума ПДВ у ціні відвантаженого товару відображають записом:

Д-т 70.1 К-т 64.3;

2) податкові зобов'язання з ПДВ у частині відвантаженої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, термін оплати яких не настав:

Д-т 70.1 К-т 64.1/ ПДВ.

Отже, орієнтація податкового зобов'язання на першу з подій, що сталася раніше (оплата чи відвантаження товару), зумовлює потребу встановлення бухгалтером контрольно за кожною такою операцією, а також застосування рахунку **64.3 «Податкові зобов'язання»**.

Аналогічну ситуацію можна спостерігати щодо обліку податкового кредиту. Його відображення в обліку здійснюють на субрахунок **64.1 «Розрахунки за податками» / ПДВ** та **64.4 «Податковий кредит»**. Податковий кредит, що сплачений у складі ціни придбаних товарів, складається з двох частин:

1) податковий кредит щодо товарів попередньо оплачених, але не отриманих:

Д-т 64.1 / ПДВ К-т 64.4.

При оприбуткуванні попередньо оплачених товарів сума ПДВ відображають записом:

Д-т 64.4 К-т 63.1;

2) податковий кредит щодо товарів оприбуткованих, строк оплати яких не настав:

Д-т 64.1 Д-т 63.1.

Субрахунок **64.4 «Податковий кредит»** використовується для відображення сум ПДВ щодо отриманих товарів (робіт, послуг), вартість яких відносять на витрати (або підлягає амортизації), але оплата за них у поточному звітному періоді не здійснена (при застосуванні «касового» методу розрахунку), або відсутні податкові накладні незалежно від факту оплати.

Податкова накладна є основним документом, що фіксує операцію, яка є об'єктом оподаткування ПДВ, дату її виникнення, ставку і базу оподаткування.

Основною функцією податкової накладної є підтвердження виникнення податкового зобов'язання у продавця – платника податку у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно підтвердження права на податковий кредит у покупця – платника податку у зв'язку із придбанням таких товарів. У зв'язку з цим всі податкові накладні підлягають обов'язковій реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних.

Завершальним етапом документування є складання податкової звітності. Після закінчення звітного періоду платники ПДВ подають до контролюючого органу податкову декларацію з ПДВ, розшифровку податкового кредиту і зобов'язань у розрізі контрагентів, та електронний реєстр податкових накладних.

Приклад (перша подія – отримання передоплати від покупця).

ТОВ «Омега» 10 квітня отримало на свій рахунок в банку передоплату у розмірі 2400 грн., 20 травня було відвантажено продукцію на вказану суму (табл. 9.21).

Таблиця 9.21. Кореспонденція рахунків стосовно оподаткування ПДВ з передоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
A	1	2	3	4	5
1	10.04. Отримана передоплата	Виписка банку	31.1	68.1	2400
2	10.04. Нараховані зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	64.3	64.1	400
3	20.05. Відвантажена продукція покупцям	Накладна	36.1	70.1	2400
4	20.05. Списаний нараховане раніше ПДВ	Бухгалтерська довідка	70.1	64.3	400
5.	Здійснене зарахування заборгованостей	Бухгалтерська довідка	68.1	36.1	2400
6	30.05. Сплачене зобов'язання з ПДВ за квітень (якщо не було інших операцій з ПДВ)	Виписка банку	64.1	31.1	400

Розглянемо ситуацію, коли першою подією було відвантаження продукції.

Приклад (перша подія відвантаження – товару). *ТОВ «Омега» 20 квітня відвантажило продукцію на суму 3000 грн., 20 червня вказана продукція була оплачена (табл. 9.22).*

Таблиця 9.22. Кореспонденція рахунків стосовно оподаткування ПДВ з відвантаженої продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
A	1	2	3	4	5
1	20.04. Відвантажена продукція покупцям	Накладна	36.1	70.1	3000
2	20.04. Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	500

A	1	2	3	4	5
3	30.05. Погашене за терміном зобов'язання з ПДВ за квітень (якщо не було інших операцій з ПДВ)	Виписка банку	64.1	31.1	500
4	20.06. Погашена заборгованість покупців	Виписка банку	31.1	36.1	3000

Тепер розглянемо ситуації, коли підприємство виступає покупцем продукції.

Приклад (перша подія – отримання продукції).

ТОВ «Омега» 10 травня отримало сировину на суму 4200 грн., яку оплатило 30 травня (табл. 9.23).

Таблиця 9.23. Кореспонденція рахунків стосовно податкового кредиту при отриманні продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1	10.05. Отримана сировина	Накладна	20.1	63.1	3500
2	10.05. На основі податкової накладної відображений податковий кредит	Податкова накладна	64.1	63.1	700
3	30.05. Погашена заборгованість перед постачальником	Виписка банку	63.1	31.1	4200

Зауважимо, що 700 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» 05 липня перерахувало аванс за сировину у розмірі 4200 грн. і отримано на цю суму податкову накладну, вся сума рахунку складає 12000 грн. (в т.ч. ПДВ – 2000 грн.), продукція була отримана 10 серпня і в той же день було здійснено остаточну її оплату (табл. 9.24).*

Відзначимо, що першу податкову накладну підприємство відобразить в розділі «Податковий кредит» в декларації за липень, а другу – в декларації за серпень.

Таблиця 9.24. Кореспонденція рахунків стосовно обліку ПДВ з перерахованих авансів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1	05.07. Перерахований аванс	Виписка банку	37.1	31.1	4200
2	05.07. Отримана податкова накладна на суму авансу	Податкова накладна	64.1	64.4	700
3	10.08. Отримана сировина	Накладна	20.1	63.1	10000
4	10.08. Списана сума нарахованого раніше кредиту	Бухгалтерська довідка	64.4	63.1	700
5	10.08. Отримана податкова накладна на залишок заборгованості	Податкова накладна	64.1	63.1	1300
6	10.08. Оплачений залишок заборгованості	Виписка банку	63.1	31.1	7800
7	10.08. Здійснене взаємозарахування заборгованостей	Акт звірки розрахунків	63.1	37.1	4200

Підприємства, крім Декларації з ПДВ, зобов'язані подавати Розшифровку податкових зобов'язань і податкового кредиту розрізі контрагентів (Додаток 5 Декларації з ПДВ).

Акцизний податок. Акцизний податок – це вид непрямого податку, який включають у ціну товарів та стягують 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 відповідності до Податкового кодексу України встановлені ставки акцизного податку, зміна ставок акцизного податку потребує внесення змін до кодексу.

На даний час в Україні підакцизними товарами є:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ, речовини, що використовуються як компонент моторних палив, паливо моторне альтернативне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

Для 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 відображають на субрахунку **64.2 «Розрахунки за обов'язковими платежами»**, до якого можна відкрити субрахунок другого порядку 64.2.1. Облік акцизів здійснюють аналогічно обліку ПДВ.

У випадку відвантаження підакцизної продукції в обліку будуть складені бухгалтерські проводки:

Д-т 36.1 К-т 70.1 – відвантажено підакцизну продукцію;
Д-т 70.1 К-т 64.1 – нарахований ПДВ;
Д-т 70.1 К-т 64.2.1 – нарахований акцизний податок.

У випадку відвантаження підакцизної продукції на умовах передоплати:

Д-т 31.1 К-т 68.1 – надійшла передоплата за підакцизну продукцію;
Д-т 64.3 К-т 64.1 – ПДВ у сумі передоплати;
Д-т 64.3 К-т 64.2.1 – акцизний податок у сумі передоплати;
Д-т 36.1 К-т 70.1 – відвантажено підакцизну продукцію;
Д-т 70.1 К-т 64.3 – списано нарахований раніше ПДВ;
Д-т 70.1 К-т 64.3 – списано нарахований акцизний податок;
Д-т 68.1 К-т 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.

З 01.01.2015 року 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, від доходу, отриманого від проведення лотерей (10%), від суми фрахту (6%) та інших операцій.

Підставою для нарахування податку і здійснення бухгалтерських записів є Декларація про прибуток підприємства. Облік податку на прибуток ведуть 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 здійснюють такі записи:

Д-т 98 К-т 64.1 – на суму нарахованого податку на прибуток;

Д-т 64.1 К-т 31.1 – погашення податкового зобов'язання з податку на прибуток;

Д-т 79.1 К-т 98 – при списанні суми податку на кінцеві фінансові результати.

За всіма решту податками - як загальнодержавними (крім податку на доходи фізичних осіб), так і місцевими - складають запис:

Дт 92 Кт 64.1

9.8. Облік зобов'язань за розрахунками з учасниками

Учасники – це фізичні та юридичні особи, які мають право на частину прибутку підприємства.

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 має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 такі субрахунки:

- 67.1 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;
- 67.2 «Розрахунки за іншими виплатами».

Дивіденди виплачують 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 попереднього 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 виплачувати за рахунок внутрішніх джерел підприємства, якими є:

- нерозподілений прибуток минулих років;
- резервний капітал, що також формується з прибутку підприємства (для привілейованих акцій, якщо не вистачає прибутку).

Розмір чистого прибутку минулого періоду (кварталу чи року), за підсумками якого можуть виплачувати дивіденди, та інших власних джерел для виплати дивідендів, визначають за даними бухгалтерського обліку.

Чинне законодавство містить заборону на виплату дивідендів за наявності у підприємства заборгованості перед бюджетом щодо податків та інших платежів. Акціонерне товариство не має права оголошувати та виплачувати дивіденди:

- 1) до повної сплати всього статутного капіталу;
- 2) при зменшенні вартості чистих активів акціонерного товариства до розміру, меншого, ніж розмір статутного капіталу і резервного капіталу;
- 3) в інших випадках, встановлених законом.

Дивіденди можна направляти як на виплату фізичним та юридичним особам, так і на збільшення статутного капіталу підприємства.

Під реінвестицією дивідендів до статутного капіталу слід розуміти господарську операцію, яка полягає в тому, що учасники ТОВ роблять внески статутного капіталу товариства за рахунок прибутку, отриманого від 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 сплачують авансовий податок на прибуток у випадку виплати дивідендів за привілейованими акціями, оскільки таку виплату прирівнюють із метою оподаткування до заробітної плати.

Якщо дивіденди виплачуються фізичній особі, то крім авансового внеску з податку на прибуток, емітент корпоративних прав має ще 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 утримують за фактом нарахування дивідендів.

Приклад. Підприємство у 2015 р. нарахувало дивіденди у розмірі 120000 грн., з них 85000 грн. – юридичній особі, 35000 грн. – фізичній особі (табл. 9.25). Підприємство є платником податку на прибуток

Таблиця 9.25. Кореспонденція рахунків з нарахування та виплати дивідендів юридичним та фізичним особам

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
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	Утриманий податок з доходів з дивідендів, нарахованих фізичній особі (35000 x 5%)	Бухгалтерська довідка	67.1/Ф	64.1	1750
5	Виплачені дивіденди фізичній особі	Видатковий касовий ордер, Виписка банку	67.1/Ф	30.1, 31.1	33250
6	Виплачені дивіденди юридичній особі	Видатковий касовий ордер, Виписка банку	67.1/Ю	30.1,31.1	85000
7	Погашена заборгованість перед бюджетом з операцій по виплаті дивідендів	Виписка банку	64.1	31.1	23350

У випадку реінвестування прибутку на збільшення статутного капіталу складають такі записи (табл. 9.26).

Приклад. Отриманий прибуток у розмірі 8000 грн. спрямовує на збільшення зареєстрованого капіталу підприємства. Частка всіх учасників залишається незмінною.

Таблиця 9.26. Кореспонденція рахунків з реінвестування прибутку у статутний капітал

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	Протокол зборів засновників	44.1	44.3	8000
2	Нараховані дивіденди акціонерам	Бухгалтерська довідка	44.3	67.1	8000

	1	2	3	4	5
3	Оформлено збільшення зареєстрованого капіталу	Протокол зборів засновників	46	40	8000
4	Реінвестовані раніше нараховані дивіденди до зареєстрованого капіталу	Бухгалтерська довідка	67.1	46	8000

Субрахунок **67.2 «Розрахунки за іншими виплатами»** використовують для відображення зобов'язань за іншими виплатами, зокрема, за користуванням майном, за виплатами частини активів у зв'язку з вибуттям учасника.

- Д-т 40 К-т 67.2 – нараховані суми при поверненні учасникам внесків до зареєстрованого 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 ведуть в розрізі кожного учасника (засновника).

Загальну схему документообігу з обліку зобов'язань зображено на рисунку 9.2.

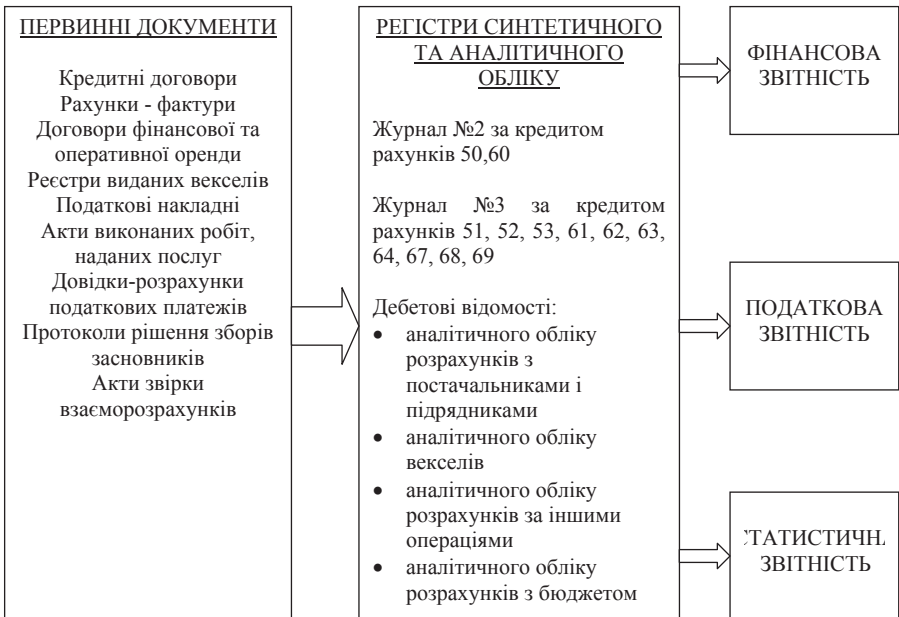


Рис. 9.2. Загальна схема документообігу з обліку зобов'язань

Завдання для самостійної роботи.

Задача 9.1.

Скласти бухгалтерські проводки за такими операціями:

1. Підприємство отримало сировину і матеріали (в т.ч ПДВ) - 1860000 грн.
2. Отриманий рахунок транспортної організації за доставку сировини і матеріалів (в т.ч. ПДВ) - 24000 грн.
3. Погашена за рахунок короткострокової позики банку заборгованість перед постачальниками - 800000 грн.
4. Виписаний вексель строком на три місяці зі ставкою 18% річних в погашення заборгованості перед постачальниками - 1060000 грн.
5. Нараховані та сплачено відсотки за векселем за місяць -?
6. Сплачені відсотки за місяць за короткостроковою позикою - 18000 грн.
7. Переоформлена короткострокова позика в довгострокову – 800000 грн.

Задача 9.2.

15.06.2015 ТОВ «Едем» отримало на свій рахунок в банку передоплату у розмірі 36600 грн. (в т.ч. ПДВ) за свою продукцію. 30.07.2015 року ТОВ «Едем» відвантажило продукцію на суму 22000 грн. Решта суми заборгованості не була погашена протягом більше як трьох років з моменту виникнення.

Скласти бухгалтерські проводки . Зробити необхідні розрахунки.

Задача 9.3.

Орендодавець передає орендарю будівлю цеху вартістю 1420000 грн. (в т.ч. ПДВ). Згідно з умовами договору фінансового лізингу на термін, що становить 4 роки, після якого орендодавцю буде сплачена вся вартість плюс відсотки. Орендна ставка складає 22% за рік. Орендні платежі сплачують у кінці кожного року.

Скласти бухгалтерські проводки в орендаря і орендодавця, здійснити необхідні розрахунки.

Задача 9.4.

Підприємство випустило і реалізувало 2000 облігацій за номінальною вартістю 3000 грн. терміном обертання - 4 роки під 18% річних. Відсотки нараховують і виплачують в кінці кожного року. Облігації були продані за номіналом. Отриманий рахунок ТОВ «Аверс» за послуги по випуску облігацій – 15000 грн. (в т.ч. ПДВ).

Скласти бухгалтерські проводки, здійснити необхідні розрахунки.

Задача 9.5.

ПАТ «Зірка» отримало 20.09.2015 року сировину і матеріали від іноземного постачальника на суму 17000 доларів США (курс НБУ – 22,34 грн.). Сума сплачено мита – 16700 грн. Величина митних зборів – 3780 грн. Нарахований ПДВ - ? Отриманий рахунок транспортної організації за доставку

сировини від митного пункту – 8760 грн. (в т.ч. ПДВ). Станом на 31.09.2015 заборгованість не була погашена (курс. НБУ- 22,95 грн.). Перерахована заборгованість 10.10.2015 (курс НБУ- 23.03 грн.).

Скласти бухгалтерські проводки. Зробити необхідні розрахунки.

Контрольні запитання.

- 1. Наведіть класифікаційні ознаки зобов'язань? В яких облікових стандартах це розкривається?*
- 2. Назвіть інструменти виконання зобов'язань?*
- 3. Що таке позовна давність та які її терміни щодо господарських зобов'язань?*
- 4. Опишіть загальну схему оформлення кредитного договору?*
- 5. Охарактеризуйте види кредитів та особливості їх обліку?*
- 6. Які особливості формування зобов'язань перед вітчизняними та зарубіжними контрагентами?*
- 7. Як обліковують курсові різниці при формуванні зобов'язань за зовнішньоекономічними операціями?*
- 8. Назвіть кореспонденцію рахунків при здійсненні вексельних операцій?*
- 9. Який порядок обліку доходів майбутніх періодів?*
- 10. Охарактеризуйте особливості обліку оперативної оренди?*
- 11. Наведіть порядок розрахунку орендних платежів при фінансовому лізингу?*
- 12. Які є види облигацій та який порядок їх розміщення?*
- 13. Дайте характеристику податкової системи України та визначте основні види податкових платежів і джерела їх формування?*
- 14. У чому полягає сутність податкового зобов'язання та податкового кредиту? Наведіть кореспонденцію рахунків?*
- 15. Які ви знаєте податкові різниці: їх сутність та види?*
- 16. Яка методика обліку зобов'язань за розрахунками з учасниками?*

10.1. Правові та організаційні основи оплати праці на підприємстві

Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами й тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті впродовж дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Основним джерелом доходів найманих працівників є заробітна плата.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» розрізняють: основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. У сукупності вони формують фонд оплати праці підприємства (рис. 10.1).

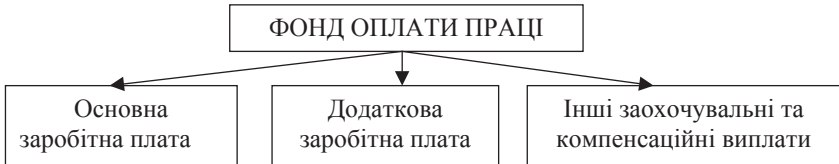


Рис. 10.1. Фонд оплати праці підприємства

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** зараховують: 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 за рахунок коштів фондів державного соціального страхування: допомога з тимчасової непрацездатності; допомога у зв'язку з вагітністю та пологами; допомога при народженні дитини; 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, встановлені 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.

У законодавстві встановлений 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.

Заробітну плату виплачують працівникам регулярно в робочі дні у терміни, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснювали виплату.

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 забороняється виплата заробітної плати в натуральній формі (зброя, нафта й нафтопродукти, будівельні матеріали, лісоматеріали, благородні метали, коштовне каміння та ін.).

Обираючи певну систему заробітної плати та конкретну форму заробітку, роботодавець управляє інтенсивністю та якістю праці конкретних працівників. У законодавстві України передбачені 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, яка 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. Кваліфікацію працівника визначають за 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 до кваліфікації працівника.

Тарифна система оплати праці може бути організована у вигляді двох підсистем (рис 10.2):

- 1) погодинна;
- 2) відрядна.

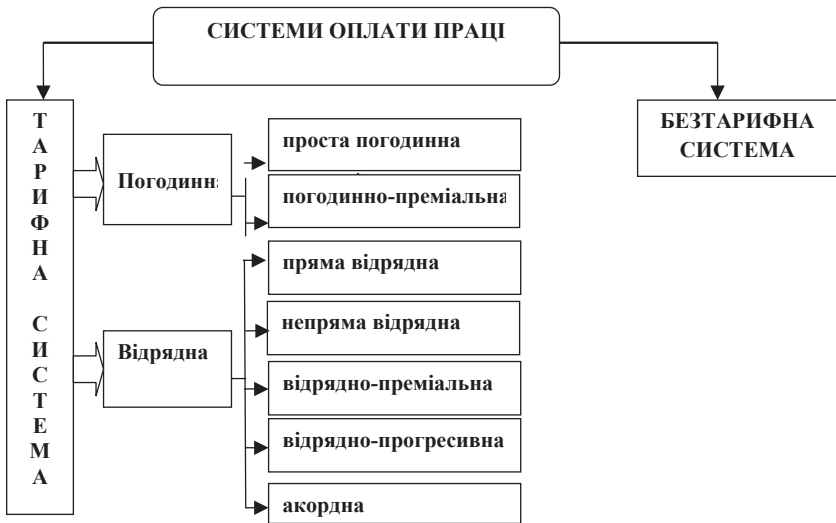


Рис. 10.2. Системи і форми оплати праці

При *погодинній системі* заробітної плати 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 може бути організована у вигляді таких форм:

- 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, рівня 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 підсистемі заробітної плати** 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 підсистема оплати праці може бути організована у вигляді таких форм:

- 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 допоміжних робітників, зайнятих 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 зацікавляє 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 найбільш помітний зв'язок оплати праці з кінцевими результатами.

Поряд з індивідуальною оплатою праці набула поширення й бригадна форма оплати праці. Застосовувати 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 застосовуючи як відрядну, так і погодинну системи 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. Для безтарифних систем оплати праці характерним є гнучкість, простота і доступність для розуміння всіма працівниками, забезпечення їх зацікавленості 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 заздалегідь встановленими коефіцієнтами оцінювання праці різного рівня складності.

Вибір чи розробка конкретної системи і форми заробітної плати є прерогативою роботодавця.

10.2. Облік особового складу, відпрацьованого часу та виробітку

Облікова чисельність персоналу – це показник чисельності працівників облікового складу на певну дату звітного періоду, наприклад, на перше або останнє число місяця, включаючи прийнятих та виключаючи тих працівників, які вибули в цей день. У обліковий 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. У обліковому 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.

Робітники і службовці реалізують право на працю шляхом укладання трудового договору на підприємстві. Трудовий договір може бути укладений як усно, так і в письмовій формі.

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.

Трудові договори укладають на:

- невизначений термін;
- на визначений термін, встановлений за угодою сторін;
- на час виконання певної роботи.

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 згодою сторін він може бути продовжений або укладений на новий термін.

Влаштуючись 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. 10.3), в якому зазначають дату прийняття на роботу, посаду, форму і розмір оплати праці.

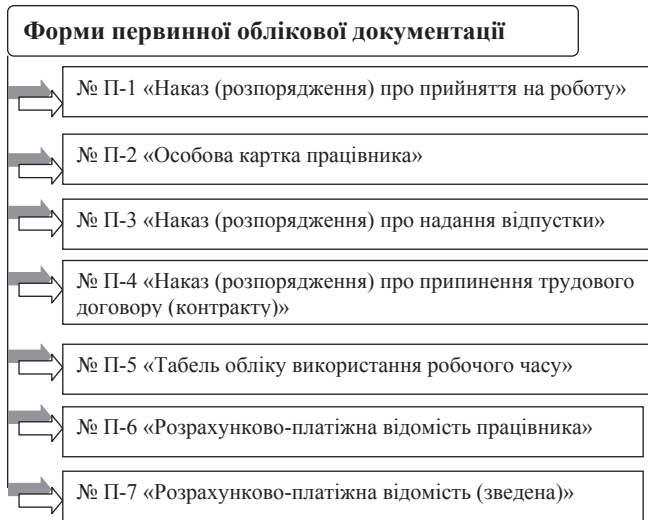


Рис.10.3.Типові форми первинної облікової документації зі статистики праці

Після оголошення наказу про прийняття на роботу працівника ознайомлюють 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.

На кожного 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 заповнюють 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.

Накази про переведення на іншу роботу (посаду) оформляють на основі розпорядження керівника або заяви працівника. Переведення працівника (крім виробничої необхідності, простою, заміни відсутнього строком до одного місяця) проводять лише на основі письмової згоди працівника.

Перед початком кожного року на підприємстві складають графік відпусток. Проект його готує відділ кадрів, який попередньо погоджує з керівниками підрозділів. Графік відпусток погоджує і затверджує керівник підприємства.

На підставі затвердженого графіка відпусток на підприємстві керівник видає *Наказ (розпорядження) для надання відпустки (типова форма № П-3)*, який застосовують для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам відповідно до чинних законодавчих актів і положень, колективних договорів, контрактів та графіків відпусток.

На підставі наказу про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці працівника, а бухгалтерія здійснює розрахунок відпусткових. При наданні відпустки без оплати поруч із зазначенням кількості днів відпустки зазначають «без оплати». Для розрахунку суми середньої заробітної плати та відпусткових передбачений зворотний бік бланка.

Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (типова форма № П-4) складають при звільненні працівника. На підставі наказу про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником.

Послідовність розірвання трудового договору майже така сама, як і укладання. При цьому оформляють наказ чи розпорядження про звільнення працівника із займаної посади, в якому вказують причини та підстави звільнення. На підставі наказу чи розпорядження роблять запис у трудовій книжці, яку видають працівнику під розписку в день звільнення.

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*.

Табель 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 (буквенні 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 табель веде табельник, який функціонально входить до складу кадрової служби. На невеликих підприємствах ці функції покладають на керівників підрозділів чи їхніх підлеглих. У такому випадку табель підписує відповідальна особа (табельник) і керівник структурного підрозділу (служби). На деяких підприємствах ще встановлюють правило обов'язкового підписання (чи візування) у начальника виробництва чи головного інженера. 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 системи 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, норму часу, розцінку 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 навпроти 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.

10.3. Техніка нарахування заробітної плати

Погодинна підсистема оплати праці. При *простій погодинній оплаті* заробіток працівника розраховують так (10.1):

$$ЗП_{\text{п}} = \text{ТС} \times \text{Год}, \quad (10.1)$$

де $ЗП_{\text{п}}$ – 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 (10.2):

$$ЗП_{\Pi} = TC \times \text{Год} + \Pi, \quad (10.2)$$

де Π – сума премії.

Приклад. Керівництво підприємства ПАТ «Зоря» обрало для оплати праці робітників з обслуговування обладнання погодинну систему оплати праці. 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)	8,07	8,47	9,68	11,3	14,69	17,75

Суму оплати праці визначають, виходячи зі встановлених тарифних ставок і відпрацьованого часу (табл. 10.1).

Таблиця 10.1. 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	6
1.	Сушко А.В.	слюсар	IV	11,3	171	1932,3
2.	Томенко Н.М.	слюсар	III	9,68	139	1345,52
3.	Яшук М.Д.	слюсар	III	9,68	171	1655,28

При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом до уваги беруть кількість відпрацьованих робочих днів у місяці. **Заробітну плату за посадовим окладом** розраховують так (10.3):

$$ЗПО = ПО_{\text{ок}} \frac{Д_{\text{в}}}{Д_{\text{р}}} \quad (10.3)$$

де ЗПО – сума заробітної плати за посадовим окладом за місяць (грн.);

ПО – посадовий оклад (грн.);

Д_в – кількість відпрацьованих за місяць днів;

Д_р – кількість робочих днів у місяці згідно із графіком роботи (дні).

Приклад. У квітні 20__ року відповідно до графіку роботи підприємства був 21 робочий день. Працівники бухгалтерії ПАТ «Зоря» відпрацювали різну кількість днів (табл. 10.2.1):

Таблиця 10.2.1. Дані про відпрацьований час та розмір встановлених окладів працівників бухгалтерії ПАТ «Зоря»

№ з/п	Прізвище та ініціали	Посада	Оклад, грн.	Відпрацьовано робочих днів
	1	2	3	4
1	Численко М.І.	головний бухгалтер	7800	18
			персональна надбавка – 200 грн.	
2	Нечипорук Р.М.	заступник головного бухгалтера	5400	21
3	Туз А.М.	бухгалтер I кат.	2600	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 20__р. становитиме (табл. 10.2.2):

Таблиця 10.2.2 Розрахунок заробітної плати за посадовими окладами

№ з/п	Прізвище та ініціали	Посада	Розрахунок заробітної плати	Заробітна плата за місяць, грн.
	1	2	3	4
1	Численко М.І.	головний бухгалтер	$[(7800+200) \times 18] / 21$	6857,14
2	Нечипорук Р.М.	заст. головного бухгалтера	5400	5400
3	Туз А.М.	бухгалтер I кат.	$(2600 \times 15) / 21$	1857,14

Відрядна система оплати праці. При *прямій відрядній оплаті праці* та індивідуальному виконанні робіт заробіток робітника визначають так (10.4):

$$ЗП_v = V \times p, \quad (10.4)$$

де $ЗП_v$ – заробітна плата працівника-відрядника;

V – 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 20__ року слюсар-складальник III розряду зібрав 100 валів і 80 підшипників. При цьому норма виробітку валів становить 1,25 нормо/год., а підшипників – 0,94 нормо/год. Тарифна ставка слюсара-складальника III розряду – 9,68 грн.

Отже, виробіток слюсара-складальника у квітні становитиме:

1,25 нормо/год. x 100 шт. + 0,94 нормо/год. x 80 шт. = 200,2 нормо/год.

Нарахована сума заробітної плати робітнику за квітень: 200,2 x 9,68 = 1937,94 грн.

Відрядно-преміальна форма оплати праці. Сутність її полягає в тому, що робітникові нараховують, окрім заробітку за прямою відрядною формою, премію за виконання і перевиконання певних кількісних і якісних показників. Розмір премії встановлюють у відсотках до заробітку, визначеному за відрядними розцінками.

$$ЗП_{вп} = В \times p + П, \quad (10.5)$$

де $ЗП_{вп}$ – 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. При цьому розцінки збільшують прогресивно зі збільшенням кількості продукції, виробленої понад завдання.

$$ЗП_{впр} = В_0 \times p_0 + В_1 \times p_1, \quad (10.6)$$

де $ЗП_{впр}$ – заробіток за відрядно-прогресивної форми;
 $В_0$ – виробіток продукції за нормою;
 $В_1$ – виробіток продукції понад норму;
 $Р_0$ – розцінка за одиницю роботи;
 $Р_1$ – 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 (K_n) за формулою (10.7):

$$K_{\text{п}} = \frac{\Delta\Pi}{\text{ЗПБ}} \quad (10.7)$$

де $\Delta\Pi$ – відрядний приробіток бригади, грн.
 ЗПБ – 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. Для цього використовують коефіцієнт трудової участі (КТУ). Сутність цього коефіцієнта полягає в тому, що кожному робітнику бригади встановлюють коефіцієнт, який характеризує його участь у виконанні загального завдання. За базовий КТУ беруть одиницю.

Залежно від трудового внеску кожного члена бригади базове значення КТУ може підвищуватися чи знижуватись. 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. Знижувати КТУ можуть 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.

Приклад. *Необхідно розрахувати заробіток кожного члена бригади, застосовуючи КТУ для розподілу відрядного приробітку (табл. 10.3). Загальна сума заробітної плати бригади – 16275,00 грн.*

Для розрахунку відрядного заробітку кожного члена бригади необхідно:

1) 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);

Таблиця 10.3. Розрахунок заробітку робітника бригади за допомогою КТУ

Прізвище, ім'я, по-батькові	Розряд робітника	Годинна тарифна ставка, грн.	Відпрацьований час, год.	Тарифна заробітна плата, грн.	КТУ	Тарифна заробітна плата з урахуванням КТУ, грн. (гр.4хгр.5)	Відрядний приробіток, грн. (гр. 6 х коеф. розпод.)	Заробітна плата членів бригади (гр.6+гр.7)
	1	2	3	4	5	6	7	8
Богун М.П	VI	17,75	168	2982,00	1,5	4473,00	2337,14	5319,14
Сорока І.В.	VI	17,75	150	2662,50	0,9	2396,25	1252,04	3914,54
Михальчук В.Г.	III	9,68	150	1452,00	1,0	1452,00	758,67	2210,67
Сас М.М.	IV	11,30	142	1604,60	1,3	2085,98	1089,92	2694,52
Рудик Я.В	III	9,68	168	1626,24	0,6	975,74	509,83	2136,07
Разом				10327,34		11382,97	5947,66	16275
Коефіцієнт розподілу							0,5225	

2) розрахувати тарифну зарплату з урахуванням КТУ множенням тарифної заробітної плати кожного робітника на величину встановленого йому КТУ (гр. 4 x гр. 5);

3) визначити суму відрядного приробітку ($16275,00 - 10327,34 = 5947,66$ грн.), коефіцієнт приробітку (K_p): $5947,66/11382,97 = 0,5225$, за допомогою якого розподілити приробіток між членами бригади (гр.6 x K_p);

4) розрахувати заробітну плату працівника як суму тарифного заробітку і приробітку (гр. 4 + гр. 7).

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.

10.4. 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 у таких випадках:

- надання працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки;
- надання працівникам творчої відпустки;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;
- переведення працівників на іншу, легшу, нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я;
- переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;
- надання жінкам додаткових перерв для годування дитини;
- виплата вихідної допомоги;
- оплата за час службових відряджень;
- оплата за час вимушеного прогулу;
- направлення працівників на обстеження до медичних закладів;
- звільнення працівників-донорів від роботи;
- залучення працівників до виконання військових обов'язків;
- тимчасове переведення 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. Якщо робочі дні у розрахунковому періоді відпрацьовані 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 вкладями 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.

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 Закон про відпустки встановлює більшу тривалість щорічних основних відпусток, а також надає 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.

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).

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 (з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надають відпустку або виплачують компенсацію).

У разі надання працівникові щорічної відпустки до закінчення шестимісячного терміну безперервної роботи її тривалість визначають пропорційно до відпрацьованого часу.

За бажанням 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 (10.8):

$$B = \frac{ЗП_{12} - В_n}{365 - Д_c} \times Д_v, \quad (10.8)$$

де B – сума відпускних;

$ЗП_{12}$ – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

$В_n$ – виплати, які не включають в підрахунок середнього заробітку;

365 – кількість днів у році;

$Д_c$ – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

$Д_v$ – тривалість відпустки в календарних днях

При обчисленні середньої заробітної плати, крім виплат, зазначених у Порядку № 100, до фактичного заробітку включають виплати за час, впродовж якого за працівником 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 у 2015 році встановлені 11 святкових і неробочих днів (1 січня – Новий рік; 7 січня – Різдво Христове; 8 березня – Міжнародний жіночий день; 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих; 9 травня – День перемоги; 28 червня – День Конституції України; 24 серпня – День незалежності України; один день (неділя) – Великдень; один день (неділя) – Трійця; 4 жовтня 2015 - День захисника України.

Приклад. *Необхідно нарахувати відпускні працівнику адміністративного персоналу Мироніву М.Д., що прийнятий на роботу 12.09.2007 р. і йде у відпустку з 14 червня по 8 липня 2015 р. (24 к.д.) на основі таких даних:*

- основна зарплата за попередні 12 місяців – 36000 грн.
- доплата за понаднормову роботу – 2000 грн.
- виробничі премії – 860 грн.
- премія за результатами роботи за 2014 рік – 595 грн.
- одноразова матеріальна допомога – 750 грн.
- виплата до ювілейної дати – 1500 грн.

У червні 2014 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. – 10 с. н. дн. – 10 к. дн. відпустки без збереження заробітної плати – 345 к. 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:
(36000+2000+860+595):345 = 114,36 грн.

Звідси, сума відпускних: 114,36 грн. x 24 к.д. = 2744,64 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 (10.9):

$$PB = \text{ФОП}_m \times K_p \times K_{\text{сєв}}, \quad (10.9)$$

де PB – резерв (забезпечення) на оплату відпусток;

ФОП_м – фонд оплати праці за поточний місяць;

K_р – коефіцієнт резервування;

K_{сєв} – коефіцієнт нарахування єдиного внеску.

У цій формулі добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам за місяць і відсотка резервування (K_р) складуть місячну суму *забезпечення на виплату відпускних*. Коефіцієнт резервування обчислюють як відношення річної планової суми на оплату відпусток (V_{план}) до загального планового фонду оплати праці (ФОП_{план}):

$$K_p = V_{\text{план}} / \text{ФОП}_{\text{план}} \quad (10.10)$$

Річну планову суму на оплату відпусток можна розрахувати як добуток показників загальної тривалості відпусток співробітників за графіком відпусток на наступний рік і планової середньоденної зарплати працівників. При цьому планову середньоденну зарплату працівників обчислюють шляхом ділення планового фонду оплати праці (ФОП_{план}) на кількість календарних днів у календарному році за вирахуванням святкових і неробочих днів, передбачених законодавством.

Таким чином, коефіцієнт (відсоток) резервування визначають раз на рік на підставі планових показників. Резерв відпусток розраховують щомісяця. При цьому належить урахувати й суму єдиного внеску, який нараховують на фонд оплати праці.

Коефіцієнт нарахування єдиного внеску, що збільшує резерв відпусток на суму єдиного внеску, розраховують так:

$$K_{\text{есв}} = 1 + C_{\text{есв}} \cdot 100\%, \quad (10.11)$$

де $C_{\text{есв}}$ – ставка єдиного внеску згідно з класом професійного ризику підприємства-роботодавця.

У всіх інших випадках збереження середньої заробітної плати, передбачених Порядком № 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, які обчислюють на основі середньої заробітної плати за останні два місяці роботи, проводять так:

$$\text{ЗПМ}_c = \text{ЗПД}_c \times D_p \quad (10.10) \quad \text{або} \quad \text{ЗПМ}_c = \text{ЗПГ}_c \times \text{Год}_p \quad (10.11)$$

$$\text{ЗПД}_c = \frac{\text{ЗПМ}_2}{D_{p2}} \quad (10.12) \quad \text{або} \quad \text{ЗПГ}_c = \frac{\text{ЗПМ}_2}{\text{Год}_{p2}} \quad (10.13)$$

де ЗПМ_c – середня місячна заробітна плата;

ЗПД_c – середньоденна заробітна плата;

ЗПГ_c – середньогодинна заробітна плата;

D_p – число робочих днів у розрахунковому періоді;

Год_p – число робочих годин у розрахунковому періоді;

ЗПМ_2 – фактична заробітна плата за останніх два місяці;

D_{p2} – фактично відпрацьована кількість робочих днів протягом двох останніх місяців;

Год_{p2} – 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 відрадженні з 13.04 по 16.04. 2015 року, з них 3 дні – робочих. Оклад працівника 2400 грн. У лютому – березні 2015 року він відпрацював всі робочі дні – 42 робочих днів.

1. Середньоденна заробітна плата працівника становить:
 $(2400+2400)/42$ роб. дн. =114,3 грн.
2. Оскільки на час відрадження припадає 3 робочих днів, то сума зарплати за час відрадження: $114,3$ грн. \times 3 роб. дн. = 342,9 грн.

Соціальні виплати 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).

До соціальних виплат включають, зокрема, **допомогу з тимчасової непрацездатності**. 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 12 календарних місяців, середню заробітну плату (дохід) обчислюють за фактично відпрацьовані повні календарні місяці (з 1-го до 1-го числа), 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 (10.14):

$$Д = \frac{ЗП_{12}}{Д_{р12}} \times Д_{тн} \times С, \quad (10.14)$$

де $Д$ – допомога у разі тимчасової непрацездатності;
 $ЗП_{12}$ – сума заробітної плати за останні 12 календарних місяців;
 $Д_{р12}$ – кількість календарних днів зайнятості за останні 12 місяців;
 $С$ – відсоток, який залежить від трудового стажу;
 $Д_{тн}$ – кількість календарних днів тимчасової непрацездатності.

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 з 7 по 15 вересня 2015 року.

За період із 01 вересня 2014 р. по 31 серпня 2015 р. Сич С.І. нараховані такі виплати:

- заробітна плата за окладом – 52934 грн.;
- премія за 3-й квартал 2014 р. – 1800 грн.;
- одноразова матеріальна допомога (нецільова благодійна допомога) – 1510 грн.;
- оплата за дні відпустки з 06.04.2015 р. по 30.04.2015 р. (24 календарних днів) – 5322 грн.;
- лікарняні – 1400 грн. за дні хвороби з 09.03.2015 р. по 18.03.2015 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. Серед наведених виплат оплата одноразової матеріальної допомоги, отримані аліменти та лікарняні у розрахунку участі не беруть.

Звідси, середньоденна заробітна плата працівника, яку використовують для нарахування лікарняних, становить:

$$(52934 + 1800 + 5322)/(365-10) = 169,17 \text{ грн.}$$

З урахуванням страхового стажу працівника лікарняні виплачуватимуть йому у розмірі 70% середньоденного заробітку. Отже, сума денної виплати лікарняних: $169,17 \times 70\% = 118,42$ грн. Відповідно, загальна сума лікарняних за час хвороби становитиме: $118,42 \times 9 = 1065,78$ грн., з них:

– оплата перших п'яти днів хвороби за рахунок роботодавця: $118,42 \times 5 = 592,1$ грн.;

– оплата наступних 4 днів – за рахунок коштів фонду соціального страхування: $118,42 \times 4 = 473,68$ грн.

10.5. Розрахунок утримань із заробітної плати

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різноманітні утримання. Їх поділяють на (рис. 10.4):

- обов'язкові утримання;
- необов'язкові утримання.

Найбільшу питому вагу в структурі обов'язкових утримань займає **податок на доходи фізичних осіб**. 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.

До місячного оподаткованого доходу не включають суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, які сплачує роботодавець.

Ставка податку становить 15% бази оподаткування. Якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 20% суми перевищення.

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 – у 2015 році – він складатиме 50%

прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого Законом України про державний бюджет, на 1 січня звітного податкового року (табл. 10.4).

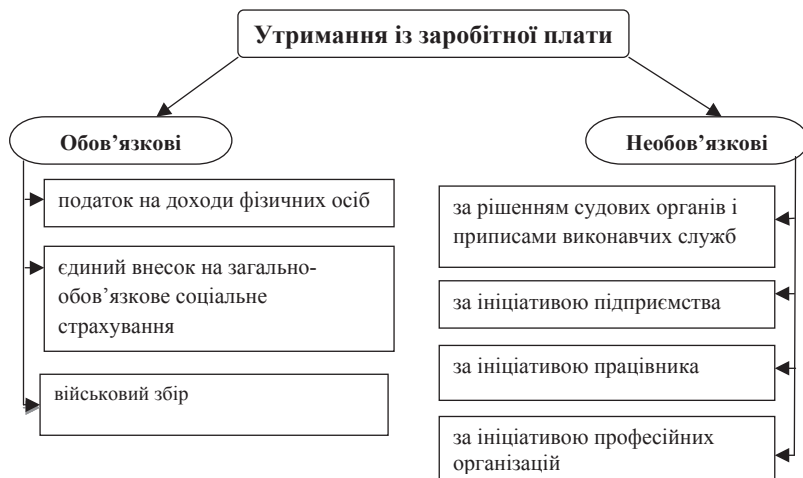


Рис. 10.4. Види утримань із заробітної плати

Таблиця 10.4. 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
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%
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 категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; д) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; е) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; ж) 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. У 2015 році він дорівнює 1710 грн. ($1218 \times 1,4 = 1705,2$ грн. ≈ 1710 грн., де 1218 грн. – прожитковий мінімум для працездатної особи).

При цьому 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.

Формула розрахунку податку на доходи фізичних осіб (10.15):

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ЄСВ} - \text{ПСП}) \times \text{П}, \quad (10.15)$$

де ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

ЗП – нарахована заробітна плата за місяць;

ЄСВ – єдиний соціальний внесок, утриманий із заробітної плати;

ПСП – податкова соціальна пільга (за умови наявності);

П – ставка податку.

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 платника 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.

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» працівники підприємства та фізичні особи, які виконують роботи (надають послуги) на підприємствах, в установах та організаціях, в інших юридичних осіб за цивільно-правовими договорами (крім фізичних осіб – підприємців) є платниками **єдиного соціального внеску** (табл. 10.5).

Максимальна величина фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, з яких справляють страховий внесок, дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб.

Таблиця 10.5. Ставки утримань єдиного соціального внеску для найманих працівників

Платник внеску	База нарахування	Ставка внеску
Працівники – громадяни України, іноземці та особи без громадянства	сума нарахованої заробітної плати	3,6%
Наймані працівники – інваліди, які працюють на підприємствах УТОГ, УТОС	сума нарахованої заробітної плати	2,85 %
Наймані працівники, які працюють за цивільно-правовими договорами	сума винагороди за цивільно-правовими договорами	2,6%
Наймані працівники, які отримують допомогу з тимчасової втрати працездатності	сума допомоги з тимчасової непрацездатності	2%

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, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, 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. Працівниця підприємства Мамчур Л.О. нарахована заробітна плата в сумі 1586,00 грн. та лікарняні в сумі 154,00 грн. Провести обов'язкові утримання із заробітної плати.

Проведемо утримання єдиного соціального внеску:

$$1586 \times 0,036 + 154 \times 0,02 = 57,1 + 3,08 = 60,18 \text{ грн.};$$

$$\text{Звідси, сума оподаткованого доходу: } (1586 + 154) - 60,18 = 1679,82 \text{ грн.}$$

Проведемо утримання податку з доходів фізичних осіб:

$$\text{ПДФО} = 1679,82 \times 0,15 = 251,97 \text{ грн.}$$

Утриманий військовий збір становитиме 26,1 грн. $((1586,00 + 154,00) \times 1,5\%)$.

$$\text{Сума зарплати до виплати: } 1679,82 - 251,97 - 26,1 = 1371,75 \text{ грн.}$$

Приклад. Заробітна плата нарахована начальнику відділу постачання у лютому 2015 р. Габор І.М. – 4280 грн. Габор І.М. має на утриманні 3 дітей віком до 18 років.

Заробітна плата, нарахована в лютому 2015 р., офіс-менеджеру Когут Н.П. – 650 грн. та 267 грн. за виконання обов'язків кадровика. Когут Н.П. є студенткою вищого навчального закладу.

Таблиця 10.6. Розрахункова відомість

Прізвище, ім'я, по-батькові	Дохід працівника	Утримання із заробітної плати			Заробітна плата до видачі, грн.
		ЄСВ	ПДФО	військовий збір	
		3,6%	15%	1,5%	
Габор І.М.	4280	154,08	344,84*	64,2	3716,88
Когут Н.П.	917	33,01	–**	13,76	870,23

*Габор І.М. має право на податкову соціальну пільгу в розмірі 100% в розрахунку на кожну дитину, оскільки її зарібок менший від граничного розміру доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків (1710 x 3 = 5130 грн., 1710 грн. – це граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги у 2015 році). Соціальна пільга для Габор І.М. становить 609 x 3 = 1827 грн. (609 грн. – це розмір податкової соціальної пільги у 2015р.). Звідси, податок на доходи фізичних осіб для Габор І.М.: (4280 -154,08 -1827) x15% = 344,84 грн.

**Оскільки Когут Н.П. є студенткою вищого навчального закладу, тому вона має право на 150% соціальну пільгу. Звідси, величина податкової соціальної пільги та ЄСВ у працівниці більша, ніж сума отриманого доходу. Тому дохід Когут Н.П. не підлягає оподаткуванню ПДФО.

Окрім обов'язкових, із сум заробітної плати працівників проводять **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*. Одним із прикладів 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.

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: несвоєчасно повернених 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 відбудованні виправних робіт та при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей – у цих випадках розмір відрахувань не може перевищувати 70 відсотків (наприклад, утримання аліментів з погашенням заборгованості за ними).

10.6. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці та виплата заробітної плати

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці Планом рахунків передбачений пасивний балансовий рахунок **66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**, який відповідно Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 має такі субрахунки (рис. 10.5):

- 66.1 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 66.2 «Розрахунки з депонентами»;
- 66.3 «Розрахунки за іншими виплатами».

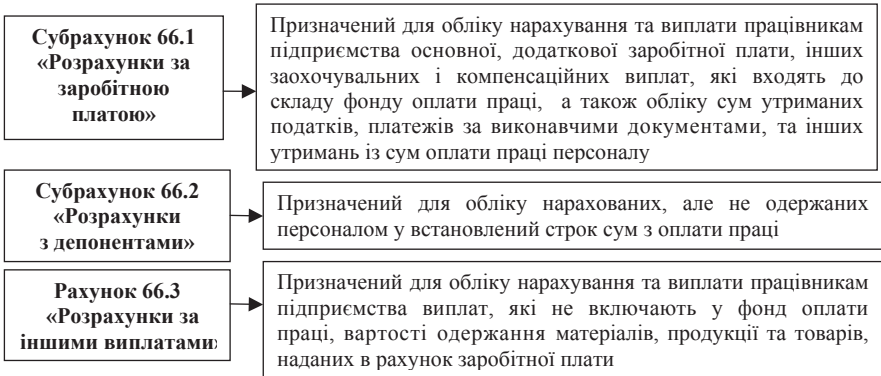


Рис. 10.5. Організація синтетичного обліку заробітної плати

Нарахування працівникам підприємства основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, що входять до складу фонду оплати праці, відносять до витрат підприємства – витрат на придбання необоротних активів та виробничих запасів, витрат виробництва, загальновиробничих, адміністративних, збутових витрат чи інших витрат операційної діяльності (табл. 10.7).

Таблиця 10.7. Типова кореспонденція рахунків з обліку нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата за виконані роботи з будівництва та поліпшення об'єктів основних засобів	наряди, таблиць обліку робочого часу	15	66.1
2	Нарахована заробітна плата: - працівникам основного виробництва	таблиць обліку робочого часу, наряд на відрядні роботи, рапорт про виробіток, маршрутний лист, відомість обліку виробітку	23.1	66.1
	- працівникам допоміжних та підсобних виробництв		23.2	66.1
	- працівникам обслуговуючих виробництв і господарств		23.3	66.1
	- працівникам, зайнятим обслуговуванням та поточним ремонтом машин та механізмів		91.1	66.1
	- лінійному персоналу та іншим загальновиробничим працівникам		91.2	66.1
	- адміністративно-управлінському персоналу	таблиць обліку робочого часу, довідка-розрахунок бухгалтерії	92	66.1
	- працівникам, зайнятим збутом готової продукції		93	66.1
3	Нараховані доплати, премії та зарплата працівникам за роботи, не пов'язані з виробничою діяльністю	таблиць обліку робочого часу, листок на доплату, бухгалтерська довідка-розрахунок	94.9	66.1
4	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи, пов'язані з ліквідацією і списанням необоротних активів	наряди, таблиць обліку робочого часу	97.6	66.1
5	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи з ліквідації стихійного лиха	наряди, таблиць обліку робочого часу	97.7	66.1
6	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на роботах з виправлення браку	наряд, наряди, таблиць обліку робочого часу, акт на брак	24	66.1
7	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням матеріалів та інших товарно-матеріальних цінностей	маршрутний лист, наряди, таблиць обліку робочого часу	20.1-20.9	66.1
8	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи, затрати на які відносять до витрат майбутніх періодів	наряди, таблиць обліку робочого часу	39	66.1
9	Нараховані премії, матеріальна допомога, інші винагороди за рахунок створеного резерву на матеріальне заохочення	листок на доплату, бухгалтерська довідка	47.7	66.1
10	Нарахована працівникам заробітна плата, винагороди за вислугу років, премії за рахунок коштів цільового фінансування	листок на доплату, бухгалтерська довідка	48	66.1

Нараховані працівникам суми відпускних чи компенсації за невикористану відпустку прирівнюють до заробітної плати за відпрацьований час чи виконаний обсяг робіт.

Якщо підприємство створює резерв на виплату відпускних працівникам, то в обліку це буде відображено записами:

Д-т 23, 91, 92, 93 та ін. К-т 47.1.

По мірі надання працівникам чергових відпусток нараховані їм суми відпускних відносять на зменшення раніше створеного резерву записом:

Д-т 47.1 К-т 66.1.

Сальдо субрахунку 47.1 показує залишок невикористаного на кінець звітного періоду резерву.

Якщо фактична сума нарахованих відпускних перевищує суму створеного резерву, то на різницю складають запис:

Д-т 23, 91, 92, 93 К-т 66.1.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений термін депонують та відображають записом:

Д-т 66.1, 66.3 К-т 66.2.

На субрахунок **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 і т.п.

Нараховану допомогу за перші 5 днів непрацездатності за рахунок коштів підприємства, суми вихідної допомоги та інші соціальні допомоги відображають в обліку записом:

Д-т 94.9 К-т 66.3.

На суми нарахованих за рахунок коштів Пенсійного фонду пенсій по інвалідності, в разі втрати годувальника, за вислугу років складають запис:

Д-т 65.1 К-т 66.3.

Нараховані соціальні виплати за рахунок коштів Фонду соціального страхування: допомога з тимчасової непрацездатності; допомога з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності; по вагітності й пологах; на поховання – відображають записом:

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, єдиного соціального внеску, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам (табл. 10.8).

Таблиця 10.8. Типова кореспонденція рахунків з обліку утримань із заробітної плати

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
	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 єдиного соціального внеску		66.1, 66.3	65
3	Утриманий із заробітної плати працівників залишок невикористаного авансу з підзвітних сум	наказ керівника підприємства	66.1	37.2
4	Здійснені утримання із заробітної плати працівників на погашення сум 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 суми, 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, що 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

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 опрацювання. Опрацьовані документи групують за табельними номерами працівників 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, можна складати 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 керівника підприємства і головного бухгалтера, 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 заяві на переказ коштів вказують: «Депоментні 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. Із 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 платіжний термінал.

Кошти, призначені для виплати зарплати працівникам, підприємство перераховує на транзитний рахунок в 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.

10.7. Облік розрахунків за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням

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. 10.6).

В Україні функціонують такі фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування:

1. Пенсійний фонд.
2. Фонд загальнообов'язкового соціального страхування України.

3. Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

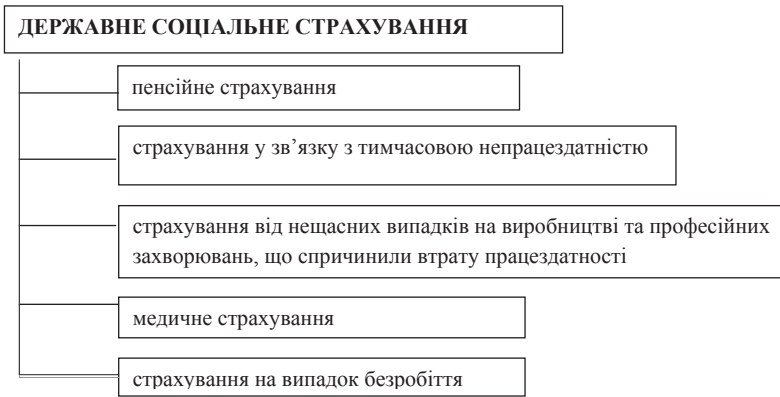


Рис. 10.6. Система загальнообов'язкового соціального страхування

Основним джерелом засобів загальнообов'язкового державного соціального страхування є внески роботодавців і застрахованих осіб.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 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 нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Нарухування єдиного внеску здійснюють в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску (табл. 10.9).

Із 1 жовтня 2013 року адмініструє єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування Державна фіскальна служба (ДФС) України. Сплата єдиного соціального внеску відбувається на рахунки, які відкриті територіальними органами ДФС відповідно до адміністративно-територіальних одиниць, на яких 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.

Таблиця 10.9. Ставки нарахування єдиного соціального внеску для роботодавців

Платник внеску 1	База нарахування 2	Ставка внеску 3
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)	сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (фонд оплати праці підприємства)	від 36,76 % (для 1-го класу ризику) до 49,7% (для 67-го класу ризику)*
Платники, які використовують працю найманих працівників за договорами цивільно-правового характеру	винагорода за цивільно-правовими договорами	34,7%
Платники, які виплачують допомогу з тимчасової втрати працездатності	сума допомоги з тимчасової втрати працездатності	33,2%
Підприємства, установи та організації, в яких працюють інваліди	фонд оплати праці підприємства	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% в суми витрат на оплату праці	фонд оплати праці підприємства	5,3%
Підприємства та організації 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	фонд оплати праці підприємства	5,5%

*Законом передбачено 67 класів професійного ризику виробництва.

За наявності у платника єдиного внеску одночасно зобов'язань із сплати податків, інших обов'язкових платежів, передбачених законом, або зобов'язань перед іншими кредиторами зобов'язання зі сплати єдиного внеску виконують першочергово, оскільки вони 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 в Пенсійний фонд та нарахування допомог за рахунок коштів соціального страхування.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків №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 та перерахування єдиного соціального внеску подано у таблиці 10.10.

Таблиця 10.10. Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків підприємства за соціальним страхуванням

№ з/п	Зміст господарських операцій	Підстава	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
	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	2	3	4
1.13	• на нараховані винагороди працівникам за час відпустки за рахунок наперед створеного резерву	Відомість розподілу заробітної плати, складена на основі Розрахункової відомості	47.1	65.1
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		99.1	
2.	Перерахований єдиний соціальний внесок на рахунки ДФС	Виписка банку	65.1	31.1
3.	Отримані кошти на здійснення підприємством соціальних виплат працівникам (допомога з тимчасової непрацездатності, допомога по вагітності та пологах, та інші)	Виписка банку	31.1	37.8

Завдання для самостійної роботи.

Задача 10.1

На основі наведених даних щодо тарифних ставок, фактично відпрацьованого часу та інформації про суми нарахованої заробітної плати за попередні звітні періоди необхідно:

- 1) нарахувати працівникам заробітну плату за відпрацьований та невідпрацьований час (за дні чергової відпустки, дні хвороби, тощо.);
- 2) обчислити суми обов'язкових утримань із заробітної плати;
- 3) відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Інформація про тарифні ставки, фактично відпрацьований час та інші дані для розрахунку заробітної плати за січень 2015 року (21 робочий день).

(грн.)

Прізвище, ім'я, по-батькові	Посада	Тарифна ставка (оклад)	Фактично відпрацьовано	Невідпрацьовано днів	Нарахована заробітна плата за попередні 12 місяців	Стаж роботи
Саган І.М.	начальник цеху	5800,00	16 днів	5 – по хворобі	98742,30	6 років 8 місяців
Кулик Р.Р.	токарь	12,5/год	56 год.	14 – чергова відпустка	28860,56	8 років 4 місяці

Задача 10.2

На основі наведених даних необхідно:

1. Нарахувати заробітну плату працівникам.
2. Провести нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску (38,54%).
3. Відобразити вказані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Вихідні дані:

Прізвище, ім'я, по-батькові	Посада	Оклад, грн.	Тарифна ставка за год., грн.	Фактично відпрацьований час	Лікарняні, грн.	Виконання державних обов'язків, грн.
1. Ранкович Н.П.	інженер	5200	X	15 днів	1340	-
2. Возняк І.І.	нач. цеху	8100	X	19 днів		920
3. Баглай І.С.	токарь	X	14,95	176 год.		-

Робітникам нарахована премія в розмірі 45% тарифного окладу.

Календарний фонд робочого часу за звітний місяць – 176 год. (22 дні).

Задача 10.3

На основі наведених даних про суми нарахованої заробітної плати необхідно:

- 1) обчислити суми обов'язкових утримань та індивідуальних вирахувань із заробітної плати кожного працівника;
- 2) обчислити суми заробітної плати належні до виплати;
- 3) відобразити суми нарахованої заробітної плати, утримань з неї та суми нарахувань на рахунках бухгалтерського обліку.

Прізвище, ім'я, по-батькові	Посада	Нараховано, грн.			Лікарняні
		Погодинно	Премія з ФМЗ	За час відрядження	
Загородній Т.О.	нач. відділу збуту	8858,9	700,00	1163,3	
Береза Н.П.	комірник	3124,60			1287,30

Загородній Т.О. сплачує щомісяця відсотки за товарним кредитом в сумі 860 грн.

Задача 10.4

Нарахувати акордну оплату праці працівникам, якщо акордний заробіток бригади становить 22370 грн. Визначити суму ЄСВ (38,24%), скласти необхідні бухгалтерські проводки.

Виписка з наряду на відрядні роботи

№ з/п	Прізвище, ім'я, по-батькові	Табельний номер	Розряд	Годинна тарифна ставка, грн.	Фактично відпрацьований час, год.
1.	Куций І.В.	332	IV	12,7	190
2.	Мишко М.В.	334	VI	14,3	210
3.	Новицька Б.С.	333	I	15,1	150
4.	Долішна В.П.	331	II	15,3	185
5.	Сіра Я.В.	335	II	15,3	170

Задача 10.5

На основі наведених даних щодо тарифних ставок, фактично відпрацьованого часу та інформації про суми нарахованої заробітної плати за попередні звітні періоди необхідно:

- 1) нарахувати працівникам заробітну плату за відпрацьований та невідпрацьований час;
- 2) обчислити суми обов'язкових утримань із заробітної плати;
- 3) заповнити розрахункову відомість;
- 4) відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Інформація про тарифні ставки, фактично відпрацьований час та інші дані для розрахунку заробітної плати за січень 2015 року (21 робочий день).

Прізвище, ім'я, по-батькові	Посада	Тарифна ставка (оклад), грн.	Фактично відпрацьовано	Невідпрацьовано днів	Нарахована за попередні 12 місяців заробітна плата, грн.	Стаж роботи
Чорна М.І.	комерційний директор	8550,00	21 день	-	105934,20	3 роки 5 місяців
Кулик Р.Р.	токарь	14,5/год	40 год.	17 – чергова відпустка	28586,56	8 років 4 місяці

Чорна М.І. має на утриманні одну дитину інваліда І групи віком до 18 років.

Задача 10.6

Нарахувати заробітну плату і здійснити необхідні утримання за березень працівникам бухгалтерії підприємства ПрАТ «Фаворит», виходячи із таких даних.

№	Прізвище, ім'я, по-батькові	Оклад за місяць, грн.	Умови нарахування зарплати
1	Ткаченко В.А., головн. бухгалтер	12000	Відпрацьовано 22 дні Нарахована премія – 1200 грн.
2	Кравчук І.І., заступник головного бухгалтера	11850	Відпрацювала 20 днів. 2 останні робочі дні хворіла і надала до бухгалтерії листок непрацездатності. Заробітна плата за попередні 12 місяців 142700 грн., кількість календарних днів зайнятості за цей період – 342 дні. Загальний трудовий стаж 9,5 років. Нарахована премія – 1150 грн.

У березні було 22 робочих дні. Аванс було виплачено 17 березня: Ткаченко В.А. в сумі 5250 грн. Кравчук І.І. - 4200 грн.

Вказані операції відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання.

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 системі оплати праці? Як проводять розрахунок заробітної плати за посадовим складом?
7. Які види відрядної системи оплати праці ви знаєте? У чому суть акордної форми оплати праці? Що таке коефіцієнт приробітку?
8. Як розраховують заробіток при відрядній системі 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 з тимчасової непрацездатності?
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?
30. Депонована заробітна плата – це... Як відображають її нарахування в обліку?
31. Яким бухгалтерським записом буде відображена сума премії, нарахована робітникам?

**ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ ТА ЦІЛЬОВОГО
ФІНАНСУВАННЯ**

11.1. Власний капітал підприємства, його функції та структура

Капітал підприємства – це сума всіх ресурсів, інвестованих в підприємство. Основною властивістю капіталу підприємства є його здатність до самозростання.

За джерелами формування розрізняють *власний* і *залучений* капітал. З економічної точки зору *власний капітал* – це джерело формування активів підприємства за рахунок внесків його засновників (наприклад, статутний капітал) та власних резервів, накопичених в процесі діяльності (наприклад, нерозподілений прибуток). *Залучений капітал* – це джерело утворення активів, яке сформоване за рахунок наявної кредиторської заборгованості. Наприклад, якщо підприємство отримало матеріальні ресурси, але ще не розрахувалось за них, то кредиторська заборгованість перед постачальниками і буде елементом залученого капіталу. Це ж відноситься і до грошових коштів, які з'явилися внаслідок отримання позики банку. Остання теж буде відноситись до залученого капіталу.

Власний капітал слід розглядати з позицій створення, функціонування та ліквідації підприємства.

При створенні підприємства капіталом є вартість матеріальних та нематеріальних активів, які внесені засновниками для початку його роботи. На цьому етапі у підприємства відсутня зовнішня заборгованість і основним структурним елементом є статутний капітал. На цьому етапі капітал підприємства можна представити рівнянням:

Активи = Власний капітал.

У процесі діяльності, крім власного капіталу, в балансі підприємства формується залучений капітал, тобто ресурси, що надходять зі сторони і за якими виникли зобов'язання, щодо їх погашення. Таким чином, активи, які відображаються в балансі будуть сформовані вже за рахунок двох джерел: власного і залученого капіталу. Тому рівняння набуде вигляду :

Активи = Власний капітал + Залучений капітал (Зобов'язання).

У процесі свого функціонування власний капітал зростає за рахунок формування додаткового капіталу, капіталу в дооцінках, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку. Зменшують величину власного капіталу непокриті збитки, неоплачений капітал і вилучений капітал.

На етапі ліквідації підприємства власникам повертають активи, які залишаються після погашення всієї кредиторської заборгованості підприємства. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дає визначення, що власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тобто :

Власний капітал = Активи – Зобов'язання.

Власний капітал виконує як *юридичні*, так і *економічні* функції.

Юридичні функції власного капіталу полягають:

- 1) у гарантуванні права засновників у разі ліквідації підприємства чи виходу зі складу власників на майно у розмірі не меншому, ніж їх частка в статутному капіталі;
- 2) у реалізації прав засновників на вирішення управлінських питань на загальних зборах шляхом імплементації права голосу;
- 3) у гарантуванні права на дивіденди, якщо буде вирішено питання про їх виплату.

Економічні функції власного капіталу забезпечують виконання:

- 1) функції початку діяльності. Сформована засновниками величина активів дозволяє розпочати статутну діяльність підприємства;
- 2) функції кредитного забезпечення. Підприємство в змозі сформувати додаткову величину залученого капіталу у вигляді, наприклад, кредитів банку, якщо буде достатня величина чистих активів (активи - зобов'язання);
- 3) захисної функції. Чим більшим є співвідношення власного і залученого капіталу, тим більш автономним, тобто незалежним від зовнішнього впливу є підприємство. Крім того наявність значного розміру власного капіталу в порівнянні із залученим убезпечує від імовірного банкрутства;
- 4) функції додаткового доходу. Сформований за рік прибуток є базою для нарахування дивідендів. Розмір виплати дивідендів встановлюється на загальних зборах засновників у відсотках від чистого прибутку і виплачується у відповідності із часткою власників у статутному капіталі;
- 5) функції поточного забезпечення ліквідності. В процесі функціонування підприємства може виникнути необхідність у додатковому залученні активів для фінансування поточної чи інвестиційної діяльності. Тоді засновники, внівши відповідні зміни в статутні документи, зможуть внести додаткові активи для збільшення власного капіталу;
- 6) компенсаційної функції. Якщо підприємство отримало збиток в поточному періоді, то він може бути компенсований за рахунок сформованого резервного капіталу чи нерозподілених прибутків минулих періодів.

Власний капітал відображають у І розділі балансу одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни. Характеристика його компонентів наведена в таблиці 11.1.

З огляду на визначення, наведені в таблиці, власний капітал можна поділити на *вкладений* і *нагромаджений* у процесі діяльності.

До вкладеного капіталу відноситься капітал, сформований за рахунок активів засновників – це статутний, пайовий і додатковий вкладений капітал.

До нагромадженого в процесі діяльності власного капіталу відноситься інший додатковий капітал, резервний капітал і нерозподілений прибуток.

Таблиця 11.1. Відображення власного капіталу в балансі підприємства та його характеристика

Стаття в балансі	Рядок в балансі	Визначення згідно П(С)БО 2 «Баланс»
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного (пайового) капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного (пайового) капіталу підприємства.
Капітал в дооцінках	1405	Відображається сума дооцінки необоротних активів та фінансових інструментів
Додатковий капітал	1410	Акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.
Резервний капітал	1415	Наводиться сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.
Нерозподілений прибуток	1420	Відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.
Неоплачений капітал	360	Відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.
Вилучений капітал	370	Господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників, державні (казенні) та комунальні підприємства - передачу майна

Власний капітал є динамічною категорією. Його величина в процесі функціонування підприємства постійно змінюється. Починає свою діяльність підприємство з утворення *статутного капіталу*. Він може формуватись як за рахунок грошових коштів, виробничих запасів та інших оборотних активів, так і за рахунок необоротних активів. Якщо статутний капітал сформований не відразу, то суму заборгованості засновників або вартість не викуплених акцій відображається в складі *неоплаченого капіталу*. Вартість неоплаченого капіталу

є коригуючим показником в балансі і зменшує величину власного капіталу підприємства.

Якщо при реалізації акцій в акціонерному товаристві вони були продані вище номіналу, то утворена різниця складає *додатковий капітал*. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство має право здійснювати дооцінку необоротних активів, якщо їх залишкова вартість значно відрізняється від справедливої (ринкової) вартості. Суму такої дооцінки відносять на величину додаткового капіталу і відображають у балансі за статтею «Капітал в дооцінках».

Вітчизняне законодавство встановлює нормативи для утворення *резервного капіталу* за рахунок нерозподіленого прибутку. Даний резерв використовується для покриття можливих збитків та виплати дивідендів за привілейованими акціями, якщо не вистарчає прибутку.

Нерозподілений прибуток є частиною загального прибутку підприємства. Загальний прибуток – кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, що включає в себе фінансові результати від різних видів його діяльності *Нерозподілений прибуток* – це загальний прибуток, зменшений на величину податку на прибуток. Проте після закінчення звітного періоду підприємство може зазнати *непокритих збитків*. Нерозподілений прибуток збільшує величину власного капіталу, а непокріті збитки – зменшують.

Облік власного капіталу здійснюється з використанням рахунків 4 класу, зокрема, рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал в дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

11.2. Формування статутного капіталу та його змін на підприємствах різних організаційно-правових форм

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначений для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має такі субрахунки:

40.1 «Статутний капітал»,

40.2 «Пайовий капітал»,

40.3 «Інший зареєстрований капітал»,

40.4 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

Статутний капітал формується шляхом внесення засновниками своїх часток, сума яких визначена засновницькими документами. Особливості формування статутного капіталу залежать від організаційно-правових форм юридичної особи і визначається Законом України «Про господарські товариства» (із останніми змінами та доповненнями від 07.07.2011) та Законом України «Про акціонерні товариства» (із останніми змінами та доповненнями від 07.07.2011).

Господарським товариством є юридична особа, статутний (вкладений) капітал якої поділений на частки між учасниками. Господарськими товариствами є: товариство з обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю, повне товариство, командитне товариство, акціонерне товариство. Акціонерне товариство, товариство з обмеженою і товариство з додатковою відповідальністю створюються і діють на підставі статуту, повне і командитне товариство – засновницького договору.

Установчі документи повинні містити відомості про вид товариства, предмет і цілі його діяльності, склад засновників та учасників, найменування та місцезнаходження, розмір та порядок утворення статутного капіталу, порядок розподілу прибутків та покриття збитків, склад та компетенцію органів товариства та порядок прийняття ними рішень, включаючи перелік питань, по яких необхідна кваліфікована більшість голосів, порядок внесення змін до установчих документів та порядок ліквідації і реорганізації товариства.

Внеском до статутного капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці.

Забороняється використовувати для формування статутного капіталу господарського товариства бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу, векселі, майно державних підприємств, яке відповідно до закону не підлягає приватизації, та майно, що перебуває в оперативному управлінні бюджетних установ, якщо інше не передбачено законом.

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного (вкладеного) капіталу.

Збільшення статутного капіталу може бути здійснено лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів

Зменшення статутного капіталу за наявності заперечень кредиторів товариства не допускається.

Особливості формування статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю.

Товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Особливістю редакції Закону України «Про господарські товариства» від 07.07.2011 є те, що не встановлено вимог щодо

розміру статутного капіталу проте зазначено, що максимальна кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати 100 осіб.

Учасники товариства несуть відповідальність в межах їх вкладів. Учасники товариства, які не повністю внесли вклади, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями у межах вартості невнесеної частини вкладу кожного з учасників.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства.

Якщо учасники до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства не внесли свої вклади, загальні збори учасників приймають одне з таких рішень:

- про виключення із складу товариства тих учасників, які не внесли (не повністю внесли) свої вклади, та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;
- про зменшення статутного капіталу та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;
- про ліквідацію товариства.

Зменшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю допускається після повідомлення про це в порядку, встановленому статутом, усіх його кредиторів. У цьому разі кредитори мають право вимагати дострокового припинення або виконання відповідних зобов'язань товариства та відшкодування їм збитків.

Збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю допускається після внесення усіма його учасниками вкладів у повному обсязі.

Особливості формування статутного капіталу в товариствах з додатковою відповідальністю.

Товариством з додатковою відповідальністю визнається товариство, статутний (складений) капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів. Учасники такого товариства відповідають за його боргами своїми внесками до статутного капіталу, а при недостатності цих сум – додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників в кратному розмірі до внеску кожного учасника. Граничний розмір відповідальності учасників передбачається в установчих документах. Мінімальний розмір статутного капіталу не передбачений

Особливості формування статутного капіталу в повних товариствах.

Повним визнається таке товариство, всі учасники якого займаються спільною підприємницькою діяльністю і несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном. Особа може бути учасником тільки одного повного товариства. Мінімальний розмір статутного капіталу не передбачений.

Особливості формування статутного капіталу в командитних товариствах.

Командитним товариством визнається товариство, в якому разом з одним або більше учасниками, які здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, є один або більше учасників, відповідальність яких обмежується вкладом у майні товариства, та які не беруть участі в діяльності товариства.

Якщо у командитному товаристві беруть участь два або більше учасників з повною відповідальністю, вони несуть солідарну відповідальність за боргами товариства. Мінімального розміру статутного капіталу не передбачено.

Особливості формування статутного капіталу в акціонерних товариствах. Згідно із Законом України «Про акціонерні товариства» акціонерне товариство – господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, тільки в межах належних їм акцій.

Акціонерні товариства за типом поділяються на *публічні акціонерні товариства* та *приватні акціонерні товариства* (в старій редакції Закону України «Про акціонерні товариства» вони поділялись на відкриті та закриті). Деякі особливості функціонування публічних та приватних акціонерних товариств зображені в таблиці 11.2.

Таблиця 11.2. Особливості заснування та функціонування приватного та публічного акціонерних товариств

Ознаки	Публічні акціонерні товариства	Приватні акціонерні товариства
1	2	3
<i>Максимальна кількість учасників</i>	Не визначено	100 осіб
<i>Розміщення акцій</i>	Як публічне, так і приватне розміщення акцій	Тільки приватне розміщення акцій
<i>Переважає право на придбання акцій додаткової емісії</i>	Акціонери не мають переважного права	Статутом товариства може бути передбачено таке право
<i>Можливість обертання акцій на фондовій біржі</i>	Зобов'язане пройти процедуру лістингу та залишатись у біржовому реєстрі принаймні на одній фондовій біржі	Акції не можуть торгуватись на фондовій біржі, за винятком продажу шляхом проведення на біржі аукціону.

Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку. Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, не може здійснюватися за ціною, нижчою від їх номінальної вартості.

Мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів.

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал після реєстрації звітів про результати розміщення всіх попередніх випусків акцій. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства із залученням додаткових внесків здійснюється шляхом розміщення додаткових акцій. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства без залучення додаткових внесків здійснюється шляхом підвищення номінальної вартості акцій. Акціонерне товариство не має права приймати рішення про збільшення статутного капіталу шляхом публічного розміщення акцій, якщо розмір власного капіталу є меншим, ніж розмір його статутного капіталу. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства для покриття збитків не допускається.

Статутний капітал акціонерного товариства зменшується шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості, якщо це передбачено статутом товариства. Зменшення акціонерним товариством статутного капіталу нижче встановленого законом розміру має наслідком ліквідацію товариства.

11.3. Облік неоплаченого і вилученого капіталу

В обліку для відображення заборгованості учасників щодо внесків в статутний капітал використовують рахунок 46 «Неоплачений капітал».

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» є регулюючим до рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» в сторону зменшення. Рахунок 46 «Неоплачений капітал» призначений для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

При реєстрації статуту на заявлену суму, яка відображена в засновницьких документах, складається проводка:

Д-т 46 К-т 40.1

Погашення заборгованості засновниками відображається проводкою:

Д-т 10, 11, 12, 15, 16, 20, 21, 22, 28, 30, 31, 35 К-т 46.

У балансі сума неоплаченого капіталу наводиться в дужках, що означає необхідність віднімати її при підрахунку підсумку I розділу пасиву балансу.

Приклад. Було прийнято рішення про створення товариства з обмеженою відповідальністю «Квант», засновниками якого виступила фізична особа Сич А. - 60% статутного капіталу і юридична особа ПП «Мрія» - 40% статутного капіталу. Загальний розмір заявленого статутного капіталу - 150 000 грн. Впродовж I кварталу 2015 р. фізична особа внесла 45 000 грн. грошовими коштами та нематеріальними активами у вигляді патенту на суму 12 000 грн., а решту зобов'язалась внести основними засобами до кінця року, ПП «Мрія» внесло сировину і матеріали на суму 60 000 грн.

Таблиця 11.3. Кореспонденція рахунків з обліку формування статутного капіталу підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Заявлена величина статутного капіталу	Витяг із статуту	46 (в розрізі засновників)	40	150 000
2.	Внесені грошові кошти	Виписка банку	31.1	46 (Сич А.)	45 000
3.	Внесені нематеріальні активи	Довідка про експертну оцінку	12.4	46 (Сич А.)	12 000
4	Внесені сировина й матеріали	Накладна	20.1	46 (ПП «Мрія»)	60 000

В аналітичному обліку сальдо на рахунку 46 «Неоплачений капітал» буде відображати заборгованість фізичної особи Сич А. на суму не внесених активів. Баланс за I квартал 2015 року буде мати вигляд:

Таблиця 11.4. Баланс ТОВ «Квант» на 01.04.2015 року

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
1. Нематеріальні активи	12 000	1. Зареєстрований(пайовий) капітал	150 000
2. Виробничі запаси	60 000	2. Неоплачений капітал	(33 000)
3. Грошові кошти та їх еквіваленти	45 000	Баланс	117 000
Баланс	117 000		

Для відображення зменшення статутного капіталу використовують рахунок 45 «Вилучений капітал».

Вилучений капітал це вартість акцій власної емісії, викуплених товариством в акціонерів, або часток, викуплених товариством у його

учасників. За дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом - вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 такі субрахунки:

- 45.1 «Вилучені акції»;
- 45.2 «Вилучені вклади й паї»;
- 45.3 «Інший вилучений капітал».

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Приклад. Акціонерним товариством було прийнято рішення про зменшення статутного капіталу, внаслідок чого було викуплено 500 000 акцій за номінальною вартістю 1 грн. з подальшим їх анулюванням.

Таблиця 11.5. Кореспонденція рахунків з обліку вилученого капіталу підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Викуплені акції в акціонерів за номінальною вартістю	Витяг з протоколу зборів акціонерів	45.1	67.2	500 000
2.	Відображено поштові витрати	Поштові квитанції	45.1	68.5	1 500
3	Проведений розрахунок з акціонерами	Платіжні доручення, касові ордери	67.2	31.1,30.1	500 000
4	Оплачені поштові витрати	Платіжні доручення, касові ордери	68.5	31.1, 30.1	1 500
5.	Проведене анулювання акцій	Бухгалтерська довідка	40.1	45.1	500 000

Якщо б акції не були анульовані, то вони б відображались в I розділі пасиву балансу за статтею «Вилучений капітал» за собівартістю 500 000 грн. Вказана сума відображалась б у дужках, що означало необхідність її віднімання при підбитті підсумку I розділу пасиву балансу «Власний капітал».

При виході учасника з товариства з обмеженою відповідальністю йому виплачується вартість частини майна товариства, пропорційна його частці у статутному капіталі. Виплата провадиться після затвердження звіту за рік, в якому він вийшов з товариства, і в строк до 12 місяців з дня виходу. На вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернуто повністю або частково в натуральній формі.

Приклад. Учасник товариства вирішив вийти з його складу і забрати належну частку у розмірі 130000 грн., крім того, йому належить частина прибутку у розмірі 15000 грн., одержана підприємством в поточному році.

Таблиця 11.6. Кореспонденція рахунків з обліку вилученого капіталу підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Прийнята заява про вихід з товариства і сплату належної частки в статутному капіталі	Витяг з протоколу зборів акціонерів	45.3	67.2	130000
2.	Виплачена частка в статутному капіталі	Платіжне доручення, касовий ордер	67.2	30.1, 31.1	130000
3	Зменшений статутний капітал на суму виплаченої частки	Витяг з статуту	40.1	45.3	130000
4	Нарахована до виплати частина прибутку, отриманого в поточному році	Рішення зборів засновників	44.3	67.1	15000
5	Утриманий податок з доходів з частки прибутку, нарахованої фізичній особі	Бухгалтерська довідка	67.1	64.1	750
6.	Виплачена частина прибутку	Платіжне доручення, касовий ордер	67.1	30.1,31.1	14250

Якщо власний капітал підприємства перевищує розмір статутного капіталу, то засновнику, який виходить зі складу учасників товариства, повинна бути сплачена частина такого надлишку пропорційно до його частки в статутному капіталі.

11.4. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

Прибуток представляє собою конкретну мету, до якої прагне кожний суб'єкт підприємницької діяльності. Чим вища норма прибутку тим більший приріст капіталу. Норма прибутку виступає як критерій ефективності господарювання, вміння найбільш раціонально використовувати наявні ресурси виробництва. Прибуток виконує ряд функцій:

1. *Оціночна функція.* Прибуток підприємства використовують як оціночний показник, що характеризує ефект його господарської діяльності. Реалізація цієї функції сповна можлива тільки в умовах ринкової економіки, яка передбачає свободу встановлення цін, свободу вибору постачальника і покупця.

2. *Розподільча функція.* Її зміст полягає в тому, що прибуток використовують як інструмент розподілу чистого доходу суспільства на

частину, що акумулюється в бюджетах різних рівнів та залишається в розпорядженні підприємства.

3. *Стимулююча функція.* Виконання цієї функції визначається тим, що прибуток є джерелом формування різних фондів стимулювання (фонд заохочення, виробничого та соціального розвитку, фонд виплати дивідендів, пайовий фонд, тощо).

4. *Відтворювальна функція.* Відтворювальна функція передбачає, що прибуток є джерелом розширеного відтворення основних і оборотних засобів підприємства.

Величину бухгалтерського прибутку визначають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати. Відповідно, збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Розрахунок фінансового результату можна поділити на кілька послідовних етапів:

1. Розрахунок чистого доходу (збитку) (дохід від реалізації продукції – ПДВ – акцизний податок – інші вирахування з доходу).
2. Розрахунок валового прибутку (чистий дохід – собівартість реалізованої продукції).
3. Розрахунок фінансового результату від операційної діяльності (валовий прибуток (збиток) + інші операційні доходи – адміністративні витрати – витрати на збут – інші операційні витрати).
4. Розрахунок фінансового результату до оподаткування (фінансовий результат від операційної діяльності + дохід від участі в капіталі + інші фінансові доходи + інші доходи – фінансові витрати – втрати від участі в капіталі – інші витрати).
5. Розрахунок чистого фінансового результату (фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток) +/- витрати (дохід) з податку на прибуток +/- прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування).

Для визначення фінансових результатів у системі рахунків призначений активно-пасивний рахунок 79 «Фінансові результати».

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, в т.ч. суму нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведуть облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображають збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків №291 рахунків Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

- 44.1 «Прибуток нерозподілений»;
- 44.2 «Непокриті збитки»;
- 44.3 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 44.1 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 44.2 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 44.3 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Отже, якщо кредит рахунку 79 більший за його дебет, то це означає, що підприємство отримує прибуток. При цьому складають проводку:

Д-т 79 К-т 44.1

Якщо ж, навпаки, дебет більший за кредит, то підприємство отримує збиток, який буде відображений бухгалтерською проводкою:

Д-т 44.2 К-т 79

Рішення про розподіл прибутку та напрямки його використання приймаються на загальних зборах власників (акціонерів) господарського товариства. Зокрема, прибуток може бути спрямований на формування страхових резервів товариства, спеціальних фондів розвитку, на збільшення статутного капіталу, на виплату дивідендів. Виплату дивідендів здійснюють з чистого прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку у строк, що не перевищує шість місяців: *за простими акціями* - на підставі рішення загальних зборів акціонерного товариства - з дня прийняття рішення про виплату дивідендів; *за привілейованими акціями* - відповідно до статуту акціонерного товариства - після закінчення звітного року.

Приклад. У господарському товаристві за 2013 рік величина нерозподіленого прибутку за даними балансу становила 150000 грн. За 2014 рік суми витрат і доходів, акумульованих на рахунку 79 «Фінансові результати»:

Субрахунок	Дебет	Кредит
79.1 «Результат операційної діяльності»	1 678 000	2 043 500
79.2 «Результат фінансової діяльності»	98 700	83 400
79.3 «Результат іншої звичайної діяльності»	49 400	58 200

За рішенням зборів засновників вирішено здійснити розподіл прибутку:

- 1) на збільшення статутного капіталу – 200 000 грн.;
- 2) на збільшення резервного капіталу – 85 000 грн.;
- 3) на виплату дивідендів – 220 000 грн.

Таблиця 11.7. Кореспонденція рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Списаний результат операційної діяльності	Бухгалтерська довідка	79.1	44.1	365 500
2.	Списаний результат фінансової діяльності	Бухгалтерська довідка	44.2	79.2	15 300
3.	Списаний результат іншої звичайної діяльності	Бухгалтерська довідка	79.3	44.1	8 800
4.	Визначений загальний розмір нерозподіленого прибутку, який покриває збиток за деякими видами діяльності	Бухгалтерська довідка	44.1	44.2	15 300
5.	Відображений розмір використаного прибутку (200000 + 85000 + 220000)	Бухгалтерська довідка	44.1	44.3	505 000
6.	Збільшений розмір статутного капіталу	Витяг з протоколу зборів засновників	44.3	40	200 000
7.	Збільшений розмір резервного капіталу	Витяг з протоколу збору засновників	44.3	43	85 000
8.	Сформований фонд виплати дивідендів	Витяг з протоколу збору засновників	44.3	67.1	220 000

Отже, кредитове сальдо за рахунком 44.1 на початок 2015 року складе 3900 грн. (150000 (с-до на початок року) + 374200 (кредитовий оборот) – 520300 (дебетовий оборот)).

11.5. Облік додаткового капіталу та капіталу в дооцінках

Додатковий капітал – це капітал, внесений засновниками понад суму статутного капіталу, а також капітал, накопичений внаслідок здійснення операцій щодо дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, одержання необоротних активів на безоплатній основі та інших видів додаткового капіталу.

Рахунок 41 «Капітал у до оцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» 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 у до оцінках».

На субрахунку 41.1 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюють інформацію про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 41.2 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюють інформацію про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюють інформацію про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

На субрахунку 41.4 «Інший капітал у до оцінках» узагальнюють інформацію про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

У наказі про облікову політику підприємства визначають порядок здійснення переоцінки необоротних активів. В П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що 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. Це ж стосується і нематеріальних активів (П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта активів включається до складу капіталу в дооцінках. Якщо здійснюється уцінка активів, то на її величину зменшується капітал в дооцінках.

Приклад. Підприємство вирішило дооцінити вантажний автомобіль, первісна вартість якого складала 160000 грн. (знос – 78000 грн., залишкова вартість – 82000 грн.) до справедливої вартості 123000 грн.

Таблиця 11.8. Кореспонденція рахунків з обліку дооцінки активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Визначена сума дооцінки об'єкту 160000 x 1,5* – 160000	Акт	10	41.1	80000
2.	Визначена сума дооцінки зносу 78000 x 1,5 – 78000	Бухгалтерська довідка	41.1	13.1	39000

* Коефіцієнт індексації $123000 / 82000 = 1,5$ – застосовують як до первісної вартості, так і до суми зносу.

Таким чином, за кредитом субрахунку 41.1 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» сформований капітал в до оцінках у сумі 41000 грн. (80000-39000)

Облік додаткового капіталу відображається на пасивному рахунку 42 «Додатковий капітал». За кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 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 прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На субрахунку 42.2 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 42.3 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображається у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

На субрахунку 42.4 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

На субрахунку 42.5 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів.

Емісійний дохід або *ажіо* виникає в акціонерних товариствах при перевищенні курсу продажу акцій власної емісії та інших корпоративних прав над їх номіналом. Дохід у вигляді ажіо можуть мати не лише акціонерні товариства, а й підприємства інших організаційно-правових форм. Так, при збільшенні статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю слід враховувати те, що викупивши додаткову частку, новий учасник стає

співвласником раніше створених підприємством резервів. Саме тому, окрім номінальної вартості частки, учасник повинен сплатити акцію, яке відповідає належному на цю частку еквіваленту раніше сформованих резервів.

Накопичений емісійний дохід використовують:

- 1) для компенсації втрат підприємства у випадку, якщо викупна вартість акцій, які були придбані з метою анулювання, перевищує їх номінальну вартість;
- 2) для компенсації втрат підприємства у випадку якщо викуплені акції власної емісії були перепродані за ціною, нижчою від ціни викупу;
- 3) для компенсації витрат, пов'язаних з викупом та повторним продажем акцій власної емісії.

Приклад. Акціонерне товариство зареєструвало випуск акцій в кількості 2000000 шт. номіналом 1 грн. на суму 2 000 000 грн. На момент скликання зборів акціонерів було реалізовано 80% акцій за курсом 1,10 грн., причому 50% поступило у вигляді грошових коштів, а 30% – у вигляді машин та обладнання. Держмито за реєстрацію складо 2 000 грн., поштові витрати – 2 400 грн.

Таблиця 11.9. Кореспонденція рахунків з обліку додаткового капіталу підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Заявлена величина статутного капіталу	Витяг із статуту	46	40.1	2 000 000
2.	Погашена вартість акцій грошовими коштами (50%)	Виписка банку	31.1	46	1 000 000
3.	Відображений емісійний дохід $2\,000\,000 \times 0,5 \times (1,1 - 1,0)$	Виписка банку	31.1	42.1	100 000
4.	Внесені основні засоби 30% $2\,000\,000 \times 0,3$	Довідка про експертну оцінку	10.4	46	600 000
5.	Відображений емісійний дохід $2\,000\,000 \times 0,3 \times (1,1 - 1,0)$	Бухгалтерська довідка	10.4	42.1	60 000
6.	Сплачено держмито за реєстрацію емісії акцій	Виписка банку	42.1	31.1	2 000
7.	Виставлений рахунок за поштові послуги	Рахунок	42.1	68.5	2 400
8.	Оплачено рахунок за поштові послуги	Виписка з банку	68.5	31.1	2 400

Приклад. Акціонерне товариство викупило у акціонерів 20000 акцій, які в свій час були реалізовані за номіналом 2,0 грн. Курс викупу склав 2,5 грн. 6000 акцій було анульовано згідно рішення зборів акціонерів.

Таблиця 11.10. Кореспонденція рахунків з обліку використання накопиченого додаткового капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Здійснений викуп акцій у акціонерів	Бухгалтерська довідка	45.1	67.2	50 000
2.	Проведено розрахунки з акціонерами	Виписка банку	67.2	31.1	50 000
3.	Списано збитки від перевищення ціни викупу над продажем 20000 x (2,5-2,0)	Бухгалтерська довідка	42.1	45.1	10 000
4.	Відображене зменшення статутного капіталу внаслідок анулювання акцій: 6000 x 2,0	Виписка з рішення зборів акціонерів	40	45.1	12 000

При внесенні засновниками активів, справедлива вартість яких перевищує частку такого засновника в статутному капіталі формуються записи:

Д-т 10, 11, 12, 15, 20, 21, 22, 28 К-т 46 – на суму погашення внеску в статутний капітал;

Д-т 10, 11, 12, 15, 20, 21, 22, 28 К-т 42.2 – на різницю між справедливою вартістю активів і сумою зобов'язань учасників в статутному капіталі підприємства.

Додатковий капітал підприємства може збільшуватись за рахунок безоплатно одержаних необоротних активів. Згідно з положеннями П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» безоплатно одержані необоротні активи відображаються за справедливою вартістю на субрахунок 42.4 «Безоплатно одержані необоротні активи». На відміну від безоплатно отриманих оборотних активів, сума яких зразу відноситься на дохід підприємства, такі необоротні активи переносять свою вартість на дохід поступово в розмірі нарахованого зносу (для основних засобів) або накопиченої амортизації (для нематеріальних активів) протягом всього періоду експлуатації.

Приклад. Підприємство отримало безкоштовно програму автоматизації бухгалтерського обліку, справедлива вартість якої 3800 грн. За звітний період накопичена амортизація склала 760 грн.

Таблиця 11.11. Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Зараховано безоплатно отриманий нематеріальний актив за справедливою вартістю	Довідка про експертну оцінку	12.4	42.4	3800
2.	Накопичена амортизація за звітний період	Бухгалтерська довідка	92	13.3	760
3.	Списано на дохід частину нематеріального активу, пропорційно до суми накопиченої амортизації	Бухгалтерська довідка	42.4	745	760

Кредитове сальдо за субрахунком 42.4 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображає суму залишкової вартості безоплатно одержаних необоротних активів.

11.6. Облік резервного капіталу

Згідно із Законом України «Про господарські товариства» та Законом України «Про акціонерні товариства» у товаристві створюють резервний (страховий) капітал у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного капіталу. Для акціонерних товариств резервний капітал формується у розмірі не менше, ніж 15 відсотків статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) капіталу передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 відсотків суми чистого прибутку. Резервний капітал створюють для покриття збитків товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

Облік резервного капіталу здійснюється на рахунку **43 «Резервний капітал»**. Цей рахунок є пасивним. За кредитом рахунку відображається накопичення резервного капіталу, а за кредитом – його використання.

Приклад. Станом на 31.12.2013 року кредитове сальдо за рахунком 43 «Резервний капітал» становило 68000 грн., кредитове сальдо за рахунком 44 «Нерозподілений прибуток» у розмірі – 15 000 грн. За 2014 рік чистий прибуток акціонерного товариства становив 100 000 грн. Було прийнято рішення про відрахування 10% на поповнення резервного капіталу. За 2014 рік підприємство повинне сплатити 118000 грн. у вигляді дивідендів за привілейованими акціями. За 2015 рік на підприємстві були зафіксовані збитки у розмірі 25000 грн., які були покриті за рахунок резервного капіталу.

Таблиця 11.12. Кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	<u>2014 рік</u> Формування нерозподіленого прибутку	Бухгалтерська довідка	79	44.1	100 000
2.	Розподіл прибутку за 2014 рік	Бухгалтерська довідка	44.1	44.3	100 000
3.	Використання прибутку на формування резервного капіталу 100 000 x 0,1	Витяг з протоколу зборів акціонерів	44.3	43	10 000
4.	Нарахування дивідендів за привілейованими акціями за рахунок нерозподіленого прибутку, що залишився за 2013 р. і 2014 р.: (15 000 + 90 000)	Витяг з протоколу зборів акціонерів	44.3	67.1	105 000
5.	Нарахування дивідендів за рахунок резервного капіталу (118000 – 105000)	Витяг з протоколу збору акціонерів	43	67.1	13 000
6.	Виплачено дивіденди акціонерам юридичним особам	Виписка з банку	67.1	31.1	118 000
7.	<u>2015 рік</u> Покрито збитки за рахунок резервного капіталу	Витяг з протоколу збору акціонерів	43	44.2	25 000

Таким чином кредитове сальдо за рахунком 43 «Резервний капітал» після здійснення всіх операцій складе $68000 + 10000 - 13000 - 25000 = 40000$ грн.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за джерелами його формування і за напрямками використання.

11.7. Облік забезпечень майбутніх витрат і платежів

Забезпечення, як економічна категорія, означає створення резервних, і страхових фондів для гарантування погашення заборгованості кредиторам. Згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення – це 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 в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Разом з ознаками зобов'язань, забезпечення носять ознаки власних внутрішніх резервів підприємства, оскільки створюються з метою рівномірного погашення протягом звітного періоду тих витрат, заради яких вони були створені. Джерелом створення таких забезпечень є витрати операційної діяльності підприємства. Для їх обліку використовується рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» та 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

За кредитом рахунку 47 відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків №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» ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування єдиного соціального внеску.

На субрахунку 47.2 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку 47.3 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

На субрахунку 47.4 «Забезпечення інших витрат і платежів» ведеться облік забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності.

На субрахунках 47.5 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» і 47.6 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї» здійснюють облік резервів підприємства, які займаються діяльністю з випуску та проведення лотерей на території України.

На субрахунку 47.7 «Забезпечення матеріального заохочення» ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема, на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії, які підлягають сплаті протягом

дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконали роботу, що надає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

За кредитом субрахунку 47.8 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» ведеться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультиваци порушених земель.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

У примітках до фінансової звітності, відповідно до П(С)БО 11, підприємство за кожним видом забезпечень наводить таку інформацію: цільове призначення, причини невизначеності й очікуваний строк погашення; залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; сума забезпечення, використана протягом звітного періоду; невикористана сума забезпечення, що була сторнована у звітному періоді; сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

В обліковій політиці підприємства необхідно передбачити порядок створення резервів. Резерви можна поділити на дві групи:

- 1) резерви на покриття витрат, які виникають впродовж року постійно;
- 2) резерви на покриття витрат, які мають разовий характер.

Для витрат, які виникають у підприємства щорічно впродовж всього року, механізм формування забезпечень є однозначним: нарахування резерву здійснюється щомісячно шляхом множення нормативу на фактичну базу, обрану для розрахунку кожного конкретного різновиду забезпечення, протягом всього фінансового року. Прикладами таких витрат є витрати підприємства, пов'язані із виплатою відпусток працівникам, забезпечення гарантійного ремонту, виплатою винагороди за вислугу років. Витрати на гарантійний ремонт можуть створюватись:

- 1) як добуток нормативу витрат на ремонт одиниці продукції і кількості запланованих одиниць, які підлягатимуть ремонту;
- 2) як добуток фіксованого проценту від реалізації на весь обсяг реалізації.

Приклад. Підприємство реалізує продукцію, яка передбачає здійснення гарантійного ремонту. Передбачається, що 15 виробів будуть вимагати гарантійного ремонту, норматив витрат на ремонт – 940 грн. на 1 виріб. За звітний період були реалізовані 200 одиниць виробів на суму 360000 грн. Впродовж звітного періоду були повернуті на гарантійний ремонт 16 виробів, при цьому витратили комплектуючих на суму 8000 грн., витрати на оплату праці склали 1600 грн., відрахування єдиного соціального внеску – 640 грн., витрати на ремонт послуг сторонніх організацій – 900 грн.

Таблиця 11.13. Кореспонденція рахунків з обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Створено забезпечення на гарантійний ремонт 940 x 15	Бухгалтерська довідка	93	47.3	14100
2.	Витрачені комплектуючі на гарантійний ремонт в межах нормативу (8000 : 16) x 15	Накладна	47.3	20.2	7500
3.	Нарахована заробітна плата в межах нормативу (1600 : 16) x 15	Розрахункова відомість	47.3	66.1	1500
4.	Нарахований єдиний соціальний внесок на зарплату в межах нормативу (640 : 16) x 15	Розрахункова відомість	47.3	65	600
5.	Нарахована заборгованість за послугами сторонніх організацій щодо здійснення ремонту (Без ПДВ) (960 : 16) x 15	Рахунок	47.3	68.5	900
6.	Списання ремонту виробів понад ліміт забезпечення (11200 : 16) x 1	Накладні, розрахункові відомості, рахунки	24	20.2, 65 66.1, 68.5	700

Для формування в бухгалтерському обліку забезпечень під витрати, які щорічно не повторюються, мають разовий характер, період виникнення яких є запланованим (наприклад, під витрати, пов'язані із проведенням реструктуризації підприємства), в зарубіжній обліковій практиці використовуються два механізми.

Перший варіант передбачає період нарахування резерву, який чітко обмежений моментом фактичного завершення заходів. Отже, величина щомісячних відрахувань буде обчислюватися, виходячи не з 12 місяців, а з кількості місяців від початку до кінця робіт.

Другий варіант передбачає проведення розрахунку місячних відрахувань виходячи із 12 місяців (аналогічно механізму, застосовуваному для щорічно виникаючих витрат), незважаючи на період здійснення заходів.

Використання першого варіанту є доцільнішим, оскільки при застосуванні другого варіанту буде мати місце дефіцит зарезервованих коштів, тобто сума накопиченого на початок здійснення заходів резерву не зможе покрити фактичних витрат. Різниця буде тим більшою, чим ближчим до початку року буде здійснення запланованих заходів, під забезпечення фінансування яких формується резерв.

Для кожного з ступенів ймовірності здійснення платежу пропонується визначати ризик здійснення платежу. Так, якщо ризик здійснення платежу є дуже високим (95-100%), то бухгалтеру в обов'язковому порядку необхідно формувати забезпечення, якщо ризик високий (50-95%) – нарахування резерву носить рекомендаційний характер, якщо ймовірність платежу є середньою (5-50%) – керівництво підприємства і головний бухгалтер самостійно приймають рішення про те, доцільно чи ні формувати забезпечення.¹

Згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» сума забезпечення визначається за обліковою (на дату балансу) оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання. Однак якщо в майбутньому очікується яке-небудь відшкодування витрат, необхідних сьогодні для нарахування забезпечення в повному обсязі, то сума очікуваного відшкодування (наприклад, при капремонті основних засобів — це оціночна вартість зношених деталей) віднімається з розрахункової суми створюваного забезпечення.

11.8. Облік цільового фінансування і цільових надходжень

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб тощо.

На рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).

За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Рахунок **48 «Цільове фінансування і цільові надходження»** відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 має такі субрахунки:

- 48.1 «Кошти, вивільнені від оподаткування»;
- 48.2 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»;
- 48.3 «Гуманітарна допомога»;
- 48.4 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

На субрахунку **48.1 «Кошти, вивільнені від оподаткування»** ведуть 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.

На субрахунку **48.2 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»** ведуть облік коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

¹ Терещенко В. Забезпечення майбутніх витрат і платежів: критерії визнання і механізми формування в обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intkonf.org/tereschenko-vs-zabezpechennya>

На субрахунку **48.3 «Гуманітарна допомога»** ведуть облік надходження та використання гуманітарної допомоги.

На субрахунку **48.4 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень»** ведуть облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», цільове фінансування не визнають доходом, доки немає підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування визнають доходом впродовж тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», цільове фінансування капітальних інвестицій визнають доходом впродовж періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів. Тобто, нарахування амортизації зазначених об'єктів відображають у складі загальної суми амортизації із включенням до відповідних статей витрат. Одночасно в обліку визнають дохід від безоплатно одержаних активів у сумі амортизації цих об'єктів.

Приклад. Надійшло у вигляді гуманітарної допомоги обладнання на суму 100000 грн. За звітний період була нарахована амортизація у сумі 2 100 грн.

Таблиця 11.14. **Кореспонденція рахунків з обліку цільового фінансування і цільових надходжень**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Надійшло обладнання	Акт	10.4	48.3	100 000
2.	Нарахована амортизація обладнання	Розрахунок	91	13.1	2 100
3.	Відображений дохід від отримання активів в рахунок цільового фінансування	Бухгалтерська довідка	48.3	74.5	2 100

Кошти, отримані на цільове фінансування, визнаються доходом впродовж періоду корисного використання об'єктів інвестування пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів. Тобто у разі фінансування капітальних вкладень сальдо за рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» підлягає списанню у кредит рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» і вже з цього рахунку поступово буде списуватися на доходи відповідного звітного періоду одночасно з нарахуванням амортизації об'єкта капітальних вкладень.

Залишок ресурсів цільового фінансування відображається в II розділі пасиву балансу.

Завдання для самостійної роботи.

Задача 11.1

Дві фізичні особи Марченко І.В., Засць М.А. та юридична особа ПП«Аверс» вирішили заснувати товариство з обмеженою відповідальністю «Граніт» із сумою статутного капіталу 500000 грн. При цьому Марченко І.В. зобов'язується внести свою частку грошовими коштами у сумі 120000 грн. Сич М.А. виробничими запасами на суму 80000 грн., ПП «Аверс» - обладнанням на суму 30000 грн. На дату реєстрації 31.03.2015 Марченко І.В. вніс 40000 грн., Засць М.А. - вніс активів на суму 60000 грн., ПП «Аверс» внесло активів на суму 120000 грн.

Скласти бухгалтерські проводки та бухгалтерський Баланс на 31.03.2015 р.

Задача 11.2

ПАТ « Енергія» на підставі зборів акціонерів вирішило викупити 40000 акцій номінальною вартістю 2,0 грн. за ціною 3,0 грн. за 1 акцію. При цьому прийнято рішення про анулювання 10000 акцій. Поштові витрати стосовно операцій з викупу та анулювання акцій склали 2500 грн.

Здійснити необхідні розрахунки, скласти бухгалтерські проводки

Задача 11.3

Згідно Звіту про фінансові результати (звіту про доходи) за результатами 2014 року були досягнуті такі показники: чисті доходи операційної діяльності склали 2890000 грн., витрати операційної діяльності – 2130000 грн., доходи фінансової діяльності склали 168000 грн., витрати фінансової діяльності – 190000 грн. Податок на прибуток склав 135200 грн. Прийнято рішення про спрямування 20% прибутку на поповнення статутного капіталу і 10% - на поповнення резервного капіталу.

Визначити залишок за рахунком «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» на кінець року, враховуючи, що кредитове сальдо за рахунком на початок року становило 15700 грн. Скласти бухгалтерські проводки.

Задача 11.4

Приватне акціонерне товариство зареєструвало випуск акцій в кількості 500000 шт. номіналом 2,5 грн. На момент скликання зборів акціонерів було реалізовано 50% акцій за курсом 3,10 грн., причому 40% поступило у вигляді грошових коштів, а 10% обміняно на патент на винаходи. Держмитоза реєстрацію склало 6500 грн.

Здійснити необхідні розрахунки, скласти бухгалтерські проводки.

Задача 11.5

На початку 2014 року підприємство безкоштовно отримало верстат. Експертна оцінка верстату визначила його вартість на рівні 245000 грн. Протягом року було нараховано амортизацію у розмірі 48700 грн. На початку

2015 року була визначена справедлива вартість верстату на рівні 287000 грн., внаслідок чого було вирішено провести його переоцінку.

Здійснити необхідні розрахунки, скласти бухгалтерські проводки.

Контрольні запитання.

- 1. Дайте визначення поняття «власний капітал»?*
- 2. Охарактеризуйте юридичні та економічні функції власного капіталу?*
- 3. Які складові власного капіталу?*
- 4. Які особливості формування статутного капіталу в господарських товариствах?*
- 5. Що таке неоплачений і видучений капітал?*
- 6. Як формуються нерозподілені прибутки (непокриті збитки) підприємства?*
- 7. Які джерела формування і напрямки використання додаткового капіталу?*
- 8. Що таке резервний капітал і яке його призначення?*
- 9. Що таке забезпечення і який порядок їх обліку?*
- 10. Який порядок обліку цільового фінансування і цільових надходжень?*

12.1. Поняття витрат, їх класифікація, умови визнання та оцінки

У бухгалтерському обліку всі операції, які здійснюються на підприємстві згідно з його статутом називають господарською діяльністю, тобто це - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Всю діяльність підприємства в свою чергу поділяють на: операційну, фінансову та інвестиційну.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основними функціями операційної діяльності є функції виробництва, управління і збуту. До основної діяльності належать операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), які є метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції із виробництва і реалізації продукції, для підприємства, що надає послуги – операції із надання послуг та забезпечення їх збуту, для торгового підприємства – операції із придбання і реалізації товарів.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (тобто це сукупність операцій з придбання та продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів).

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (залучення позикових коштів, сплата відсотків за ними, отримання відсотків, дивідендів).

У процесі господарської діяльності усі підприємства залежно від видів здійснюваної ними діяльності несуть певного роду витрати. Це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних за своїм характером та властивостями ресурсів у процесі господарювання.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності регламентує Положенням (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Витратами звітного періоду визнають зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власникам), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Основними критеріями, якими необхідно керуватись при відображенні витрат у бухгалтерському обліку і визнанні їх витратами певного періоду, згідно П(С)БО 16, є:

- відображення витрат в обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- визнання витрат витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод *впродовж кількох звітних періодів*, то витрати виникають в результаті систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизаційних відрахувань).

Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід):

- платежі за договором комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів (робіт, послуг);
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, зазначеним у визначенні терміна, «витрати»;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- балансова вартість валюти.

Важливим завданням обліку витрат на виробництво є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, які пов'язані з виготовленням продукції (виконанням робіт, наданням послуг), забезпечення контролю за використанням матеріальних трудових і фінансових ресурсів. Виходячи з поставленого завдання, витрати групують за двома ознаками: за елементами витрат і за статтями калькуляції.

Елементи витрат – економічно однорідні за своїм змістом витрати незалежно від того, на які види виробів і на якій ділянці вони використані.

П(С)БО 16 передбачено групування витрат операційної діяльності підприємства за такими елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включають вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включають до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

До складу елементу «Витрати на оплату праці» включають: заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елементу «Відрахування на соціальні заходи» включають: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елементу «Амортизація» включають: суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елементу «Інші операційні витрати» включають: витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вище наведених елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Групування витрат за економічними елементами використовують для планування витрат виробництва (обігу), виявлення резервів їх зниження, нормування оборотних коштів і контролю за їх оборотністю, для розрахунку економічних показників, які характеризують ефективність діяльності підприємства (матеріалоємність, трудоемкість виробництва та ін.), а також для складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (розділ III «Елементи операційних витрат»).

У Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено групування витрат операційної діяльності за елементами на рахунках 8 класу:

- матеріальні затрати – рахунок 80 «Матеріальні витрати»;
- витрати на оплату праці – рахунок 81 «Витрати на оплату праці»;
- відрахування на соціальні заходи – рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»;
- амортизація – рахунок 83 «Амортизація»;
- інші операційні витрати – рахунок 84 «Інші витрати операційної діяльності».

Для обліку інших витрат (неопераційної діяльності, для підприємств, які не ведуть рахунків 9 класу «Витрати діяльності») використовують рахунок 85 «Інші витрати».

За статтями калькуляції витрати поділяють:

- сировина і матеріали;
- поворотні відходи (вираховуються);
- куповані вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру, сторонніх організацій та підприємств;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві;
- додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві;
- відрахування на соціальні заходи;
- втрати від браку;

- загальновиробничі витрати;
- інші виробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші позавиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємство встановлює самостійно.

За **цільовим призначенням** витрати виробництва поділяють на основні та накладні. До **основних** належать витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та становлять її речову основу (сировина, матеріали, комплектуючі вироби, технологічне паливо, заробітна плата робітників та ін.). До **накладних** належать витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним (загальновиробничі витрати).

За **способом включення** до собівартості продукції (робіт, послуг) витрати виробництва поділяють на прямі і непрямі. **Прямі витрати** безпосередньо пов'язані з виробництвом певних виробів (робіт, послуг), а тому до їх собівартості включаються прямо на підставі даних первинних документів (матеріали, заробітна плата робітників та ін.). **Непрямі витрати** пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом (наприклад, загальновиробничі витрати), а тому між об'єктами обліку витрат (продукцією, роботами, послугами тощо) розподіляють пропорційно встановленій базі (заробітній платі робітників, матеріальним, прямим витратам тощо).

За **відношенням до обсягу діяльності** (продукції, робіт, послуг) витрати поділяють на:

- **змінні** – витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності;
- **постійні** (умовно-постійні) – витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає склад витрат, які включають в собівартість продукції (робіт, послуг) і передбачає визначення двох видів собівартості: собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) та виробничої собівартості (робіт, послуг) (рис. 12.1).

Прямі матеріальні витрати	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)
Прямі витрати на оплату праці		
Інші прямі витрати		
Змінні загальновиробничі витрати і постійні розподілені загальновиробничі витрати		
Вартість супутньої продукції та поворотних відходів (за справедливою вартістю або в оцінці можливого використання) – віднімається		
Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати		
Понаднормативні виробничі витрати		

Рис. 12.1. Склад витрат, які включаються в собівартість продукції

Таким чином, поняття собівартості реалізованої продукції ширше й включає в себе: виробничу собівартість випущеної підприємством продукції, реалізованої впродовж звітного періоду та понаднормативні витрати, які є витратами звітного періоду і повинні бути віднесені на собівартість не виробничої, а реалізованої продукції.

12.2. Облік витрат операційної діяльності

12.2.1. Облік прямих витрат

До **прямих витрат** на виробництво продукції (робіт, послуг) відносять:

- прями матеріальні витрати;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включають вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

Витрачання у виробництво сировини, матеріалів, основних матеріалів, комплектуючих виробів визначають на підставі належним чином оформлених первинних документів:

1) при систематичному використанні матеріалів і при встановленні лімітів на витрачання матеріальних цінностей – *лімітно-забірних карток (форми М-8, М-9)*;

2) для скорочення кількості первинних документів, там де це доцільно, можливе оформлення відпуску матеріалів безпосередньо в *картках складського обліку (форма № М-12)*;

3) *накладних-вимог на відпуск матеріалів (форма №М-11)* – для обліку руху матеріальних цінностей всередині підприємства і стороннім організаціям;

4) *акту-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10)* – для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів.

У всіх цих документах вказують назва цеху, виробу або замовлення. Це дозволяє відносити вартість витрачених матеріалів безпосередньо на відповідні об'єкти витрат. При цьому робиться запис:

Д-т 23 К-т 20.1, 20.2.

Проте в окремих виробництвах, які виготовляють з одного виду вихідної сировини (матеріалів) і в єдиному процесі виробництва декілька видів продукції, матеріальні витрати відносять на випуск продукції шляхом розподілу.

Розподіл матеріальних витрат між різними видами продукції можна здійснювати пропорційно до:

- нормативного розходу на фактичний випуск продукції;
- умовного розходу, який визначається за допомогою спеціальних коефіцієнтів.

Метод визначення фактичних витрат матеріалів пропорційно нормативним витратам розглянемо на прикладі:

Приклад. На виробництво продукції двох видів витрачено матеріалів на 63000 грн., норма витрачання на одиницю продукції: виріб А – 30 од., виріб Б – 20 од., кількість випущеної продукції: виріб А – 1000 шт., виріб Б – 2000 шт., тоді розподіл витрат матеріалів здійснюється таким чином:

Види продукції	Норма витрачання, од.	Кількість продукції, шт.	Нормативне витрачання, од.	Коефіцієнт розподілу	Фактичне витрачання, грн.
1	2	3	4	5	6
А	30	1000	30 000	(63000/70000)	27 000
Б	20	2000	40 000		36 000
Всього:	х	3000	70 000	0,9	63 000

При використанні спеціальних коефіцієнтів розподіл здійснюють шляхом присвоєння одному з виробів коефіцієнту рівному одиниці, а іншим – у відповідності з потребами основного матеріалу – вище або нижче одиниці.

Приклад. На виробництво продукції трьох видів витрачено матеріалів на 630000 грн., кількість випущеної продукції: виріб А – 1000 шт., виріб Б – 2000 шт., виріб В – 3000 шт., коефіцієнт: виріб А – 1,1, виріб Б – 1,0, виріб В – 0,9, тоді розподіл витрат матеріалів здійснюється таким чином:

Види продукції	Кількість випущеної продукції, шт.	Коефіцієнт	Умовний випуск з врахуванням коефіцієнту, шт.	Витрати на одиницю умовного випуску, грн.	Фактичні витрати матеріалів, грн.
1	2	3	4	5	6
А	1000	1,1	1100	(63000/5800)	11 946
Б	2000	1,0	2000		21 720
В	3000	0,9	2700		29 334
Всього:	х	х	5800	10,86	63 000

Допоміжні матеріали включають до собівартості продукції прямим шляхом або способом розподілу. Такий розподіл здійснюють пропорційно витратам основних матеріалів, нормативним витратам допоміжних матеріалів, вазі переробленої сировини або кількості виготовленої продукції.

Витрати на паливо та енергію (отримані зі сторони або власного виробництва) розподіляють на підставі показників контрольно-вимірювальних приладів. За відсутності останніх, розподіл здійснюють пропорційно кількості часу роботи машин та механізмів, що споживають паливо чи енергію в межах їх

потужності, або пропорційно кількості машино-годин, відпрацьованих на виробництво кожного виду продукції.

При використанні палива та енергії власного виробництва, складають запис:

Д-т 23 К-т 20.3.

Якщо покупні (електроенергія, газ, пар, вода, стиснене повітря), тоді:

Д-т 23 К-т 63.

У процесі виробництва одержують відходи матеріалів, які бувають: поворотні (стружка, обрізки, які можна використати) і безповоротні (є втратами і оцінці не підлягають).

Поворотні відходи відображають в обліку і оцінюють:

- якщо вони використані у виробничому процесі – за ціною вихідної сировини (матеріалу);
- якщо вони не використані у виробничому процесі – за найменшою з оцінок: чистою вартістю реалізації чи за вартістю вихідної сировини.

Розподіл відходів між різними видами продукції можна здійснювати пропорційно до величини витрачених матеріалів або нормативної величини відходів.

Облік відходів ведуть на основі накладних на здачу відходів на склад, на основі яких складають накопичувальна відомість обліку відходів. На вартість поворотних відходів зменшують витрати на сировину і матеріали, що відображають записом:

Д-т 20.9 К-т 23.

Якщо поворотні відходи є повноцінною сировиною для інших виробництв:

Д-т 20.1 К-т 23.

Якщо виключення відходів із складу собівартості окремих видів продукції неможливе, їх оприбуткування відображають з одночасним відображенням доходу:

Д-т 20.9 К-т 71.6.

Для списання витрачених матеріалів на відповідні рахунки синтетичного та аналітичного обліку витрат у бухгалтерії, на підставі первинних документів і відомостей (звітів цехів про розхід матеріалів на виробництво окремих виробів (замовлень), складають розробну таблицю №1 «Відомість розподілу сировини і основних матеріалів за рахунками і статтями витрат».

Матеріали, списані впродовж місяця на витрати виробництва за обліковими цінами (плановими, купівельними), в кінці місяця корегуються до фактичної собівартості їх придбання (шляхом списання відповідної суми відхилення між фактичною їх собівартістю і вартістю за обліковими цінами).

До **прямих витрат на оплату праці** включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим на виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Основну заробітну плату виробничих робітників-відрядників включають до складу прямих витрат виробництва на підставі первинних документів про виробіток (рапортів, нарядів, актів, маршрутних листів) і безпосередньо відносять на собівартість відповідної продукції або замовлень. Основну заробітну плату робітників-погодинників розподіляють між видами продукції пропорційно до:

- відрядної заробітної плати;
- попередньо розрахованої кошторисної ставки витрат на оплату праці на одиницю продукції;
- ваги або кількості переробленої сировини, матеріалів або напівфабрикатів.

Так само розподіляють різного роду доплати (за роботу в нічний час, за керівництво бригадою), які не пов'язані з виготовленням конкретного виду продукції.

Додаткову заробітну плату виробничих робітників (премії за виконання і перевиконання виробничих завдань, за економію матеріальних ресурсів та ін.) розподіляють між окремими видами продукції пропорційно основній заробітній платі робітників.

В обліку витрат пряму заробітну плату відображають записами:

Д-т 23 К-т 66.1.

Розподіл трудових витрат за відповідними рахунками синтетичного та аналітичного обліку витрат в розрізі видів продукції здійснюють в розробній таблиці №1 «Відомість розподілу трудових 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, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку.

Сума відрахувань на соціальні заходи у вигляді єдиного соціального внеску розподіляють між окремими об'єктами витрат пропорційно нарахованій основній та додатковій заробітній платі робітників.

У бухгалтерському обліку на суму нарахованого єдиного соціального внеску роблять запис:

Д-т 23 К-т 65.

У складі амортизаційних відрахувань відображають суми, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Для узагальнення інформації про суми нарахованої амортизації за основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними матеріальними активами складають записи:

Д-т 23 К-т 13.1, 13.2, 13.3.

Якщо суму нарахованої амортизації виробничого обладнання неможливо віднести до конкретного об'єкта витрат, її розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до кошторисних ставок.

До складу інших витрат, а також до складу виробничої собівартості продукції включають втрати від браку в частині:

- вартості остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) за технологічними причинами (за виключенням вартості остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю);
- витрат на виправлення технічно неминучого браку.

12.2.2. Структура, порядок розподілу та облік загальновиробничих витрат.

До складу виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг) включають змінні й постійні розподілені загальновиробничі витрати. Вони є непрямими витратами і відносяться на собівартість конкретних виробів пропорційно прийнятій на підприємстві базі розподілу.

Згідно з П(С)БО 16 до складу загальновиробничих витрат включають такі витрати:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизацію основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

3. Амортизацію 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, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій

тощо).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

У виробничу собівартість можуть бути включені не всі загальновиробничі витрати, які обліковують впродовж місяця на рахунку **91 «Загальновиробничі витрати»**, а тільки змінні та частина постійних, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та нормальної виробничої потужності.

Для такого розподілу, згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяють на постійні та змінні.

До **змінних** загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До **постійних** загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий в умовах звичайної діяльності підприємства впродовж кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємство встановлює самостійно та відображає у наказі про облікову політику. При цьому слід зважати на специфіку діяльності підприємства: види продукції, особливості організації виробництва, наявність суміжного виробництва. Адже одні і ті самі загальновиробничі витрати для одних підприємств можуть бути постійними, а для інших – змінними.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Схему розподілу загальновиробничих витрат зображено на рис. 12.2.

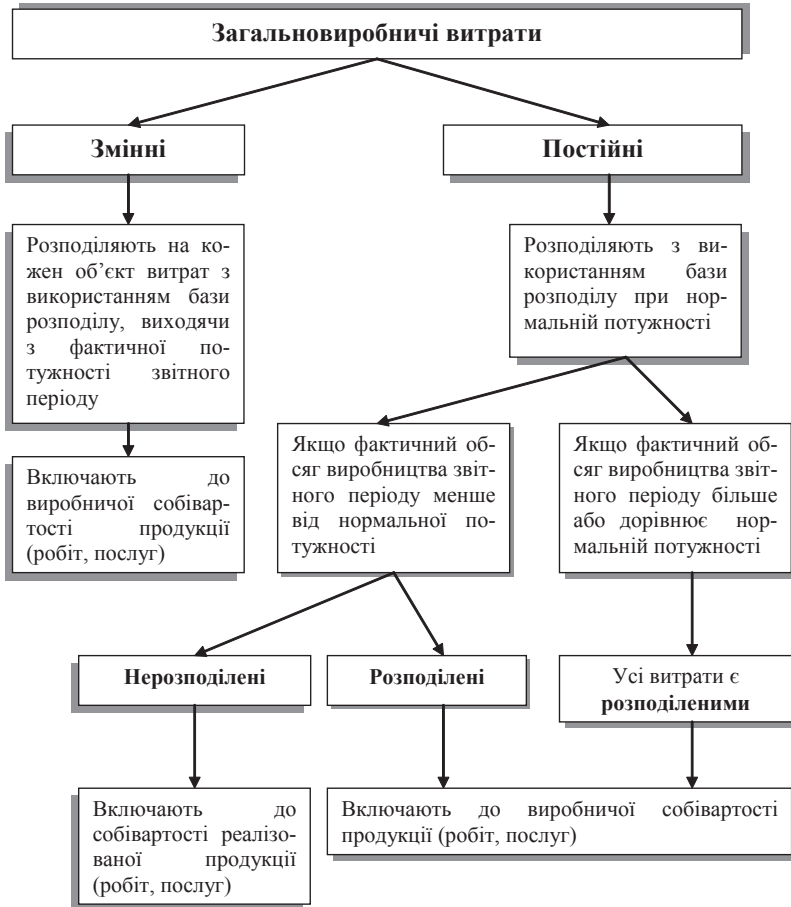


Рис. 12.2. Схеми розподілу загальновиробничих витрат

Приклад. Нормальна виробнича потужність підприємства за звичайних умов роботи за місяць становить 2000 одиниць продукції. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю складають 34000 грн., з них: змінні – 20000 грн., постійні – 14000 грн.

Фактична потужність підприємства:

- квітень – 1800 одиниць продукції; - травень – 2 500 одиниць продукції;

Фактична сума загальновиробничих витрат:

- квітень: 30 000 грн., з них: змінні – 17 000 грн., постійні – 13 000 грн.

- травень: 37 000 грн., з них: змінні – 20 000 грн., постійні – 17 000 грн.

Таблиця 12.1. Розподіл загальновиробничих витрат

№ з/п	Показники	Порядок розрахунку	Всього	На 1 бази розподілу	Включення ЗВВ до:	
					витрат на виробництво продукції	собівартість реалізованої продукції
	1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю		2 000	x	x	x
2	ЗВВ за нормальною потужністю, грн., з них: - змінні - постійні	(20 000:2 000) (14 000:2 000)	34 000 20 000 14 000	10 7		
3	База розподілу за фактичною потужністю, од. - квітень - травень		1 800 2 500			
4	Фактичні ЗВВ за квітень, грн., з них: - змінні - постійні, всього з них: - постійні розподілені - постійні нерозподілені	(7 x 1 800) (13 000-12 600)	30 000 17 000 13 000 12 600 400		17 000 x 12 600 x	x x x 400
5	Фактичні ЗВВ за травень, грн., з них: - змінні - постійні, всього з них: - постійні розподілені - постійні нерозподілені	(7x2 500 =17500) (17 000-17 000)	37 000 20 000 17 000 17 000 -		20 000 x 17 000 x	x x x x

Облік загально виробничих витрат здійснюють на активному рахунку **91 «Загально виробничі витрати»**, за дебетом якого відображають накопичення (збільшення) таких витрат, за кредитом їх списання, що відображають записами (табл. 12.1.)

Таблиця 12.2. Кореспонденція рахунків з обліку загально виробничих витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
1	Списана на загально виробничі витрати: <ul style="list-style-type: none"> • сума нарахованої амортизації необоротних активів • вартість запасів, використаних для ремонту основних засобів загально виробничого призначення • витрати на службові відрядження апарату управління виробництвом • витрати загально виробничого призначення, які раніше обліковувались у складі витрат майбутніх періодів • вартість робіт (послуг) сторонніх організацій, необхідних для загально виробничих цілей • заробітна плата загально виробничого персоналу • відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском загально виробничого персоналу • резерв на оплату відпусток загально виробничого персоналу 	Відомість нарахування і розподілу амортизації Накладна, акт на списання матеріалів Звіт про використання коштів, виданих на відрядження Бухгалтерська довідка – розрахунок Акт виконаних робіт Відомості нарахування і розподілу заробітної плати	91 91 91 91 91 91 91	13 20 37.2 39 63 66 65 47
2.	Списані змінні та постійні розподілені загально виробничі витрати	Розрахунок	23	91
3	Списані нерозподілені загально виробничі витрати	Розрахунок	90	91

12.2.3. Облік втрат від браку

Виробничим браком вважається продукція (деталі, напівфабрикати, готові вироби), яка за своїми властивостями не відповідає встановленим вимогам або технічним умовам і не може бути використана за своїм прямим призначенням або може бути використана тільки після додаткових витрат на виправлення. Порядок списання втрат від браку залежить від місця виявлення

дефекту (внутрішній або зовнішній брак), виду браку (виправний, невиправний, технічно неминучий, непередбачений) і можливості встановлення особи, яка допустила брак.

Внутрішній брак – це брак продукції, виявлений у процесі виробництва до її відправки споживачеві.

Зовнішній брак – це брак, виявлений споживачем у процесі збирання, монтажу або під час експлуатації виробу.

І внутрішній, і зовнішній брак може бути як виправним, так і невиправним.

Виправний брак – продукція і роботи, використання яких можливе за прямим призначенням після усунення недоліків.

Невиправний брак – продукція, роботи, які не можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких неможливе або економічне недоцільне.

Технічно неминучий – обумовлений специфікою або рівнем розвитку виробництва (включається у виробничу собівартість в межах норм (дебет рахунків 23, 91).

Непередбачений – завчасно не планується і виникає з вини працівників підприємства, постачальників або у зв'язку з форс-мажорними обставинами (не включають у виробничу собівартість, відносять до собівартості реалізованої продукції як наднормативні втрати (дебет рахунку 90)).

На виявлений у виробництві кінцевий або виправний брак відділом технічно контролю складають акт (повідомлення) про брак. Для організації належного обліку втрат в результаті браку визначають перелік причин браку і винуватців браку.

Для обліку й узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві в бухгалтерському обліку застосовують рахунок **24 «Брак у виробництві»**. За дебетом рахунку відображають вартість зовнішнього і внутрішнього браку, що складається з вартості остаточно забракованих матеріалів, деталей, вузлів, напівфабрикатів, готової продукції і витрат на виправлення браку (якщо брак є виправним), витрат на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрат на утримання гарантійних майстерень. За кредитом рахунку – суми, що зменшують втрати від браку (вартість відходів від бракованої продукції; суми, що підлягають відшкодуванню за рахунок осіб, винних у браку продукції, якими можуть бути працівники підприємства і постачальники).

Аналітичний облік за рахунком 24 ведуть за видами виробництв (робіт, послуг) і бракованої продукції, а також за винними особами.

Якщо встановлено, що брак виник з вини працівника підприємства, суми, що підлягають утриманню на відшкодування збитку, з кредиту рахунку 24 необхідно списувати в дебет рахунку 94.9 «Інші витрати операційної діяльності» з наступним віднесенням на винну особу: дебет 37.5 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» кредит 71.6 «Відшкодування раніше списаних активів».

Таблиця 12.3. Кореспонденція рахунків з обліку браку

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
	1	2	3	4
Невиправний брак				
1	Виявлений кінцевий невиправний брак (за фактичною собівартістю)	Акт (повідомлення) про брак	24	23
2	Оприбутковані матеріальні цінності, які можуть бути використані як матеріали	Накладна-вимога на відпуск матеріалів	209	24
3	Віднесені до складу виробничої собівартості втрати внаслідок технічно неминучого браку	Звіт про собівартість браку	23 (91)	24
4	Віднесені наднормативні втрати внаслідок браку в склад собівартості реалізованої продукції		90	24
Виправний брак				
5	Віднесено на збільшення вартості браку витрати, пов'язані з виправленням браку (вартість використаних матеріалів, сума зарплати з відрахуваннями)	Накладна-вимога на відпуск матеріалів, акт-вимога на заміну матеріалів, наряд на відрядну роботу	24	20,22, 66,65
6	Віднесення на збільшення вартості браку розподілених загально виробничих витрат	Бухгалтерська довідка-розрахунок	24	91
7	Віднесені до складу виробничої собівартості витрати на виправлення технічно неминучого браку	Звіт про собівартість браку	23 (91)	24
8	Віднесені понаднормативні втрати від браку до складу собівартості реалізованої продукції		90	24

Суми, що підлягають відшкодуванню постачальниками у зв'язку з поставкою недоброякісних сировини, матеріалів, напівфабрикатів та ін., використання яких у виробництві призвело до утворення браку, відображають:

Д-т 94.9 К-т 24

Д-т 37.4 К-т 71.6.

11.2.4. Облік незавершеного виробництва

На більшості промислових підприємств, що здійснюють виготовлення продукції, наприкінці звітної періоду є залишки продукції, обробка якої або не завершена, або вона не пройшла випробування, приймання чи комплектацію згідно з умовами договорів із замовниками, оскільки не відповідає технічним умовам і стандартам. Така продукція належить до незавершеного виробництва,

залишок її на кінець звітного періоду відображають як дебетове сальдо рахунку 23 «Виробництво».

У різних галузях національної економіки є різні методи визначення величини незавершеного виробництва (використання цих методів регламентують Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р № 373).

Загальним для всіх галузей господарювання є те, що до незавершеного виробництва не належать забраковані напівфабрикати (деталі), що не підлягають виправленню, а також сировина, матеріали, напівфабрикати та вироби, які на момент визначення величини незавершеного виробництва не піддавались обробці.

Для бухгалтерського обліку незавершеного виробництва підприємству необхідно визначити його кількість і здійснити оцінку. Кількість незавершеного виробництва можна визначити шляхом зважування, вимірювання та підрахунку (тобто шляхом інвентаризації) і шляхом теоретичних розрахунків.

Порядок визначення залишків незавершеного виробництва залежить від характеру виробництва. Незавершене виробництво можна оцінювати на підставі:

1. При подетальному способі обліку незавершеного виробництва, який використовують в масовому виробництві – це оперативні дані про запуск деталей у виробництво і випуск з виробництва з врахуванням браку і можливих відходів.

2. При подетально-операційному способі, що використовують в індивідуальному і серійному виробництві – оперативні дані з маршрутних листів і карток обліку.

Проте оперативні дані про залишки незавершеного виробництва потребують періодичної перевірки їх достовірності, для цього і проводять інвентаризацію незавершеного виробництва в кінці звітного періоду, в результаті якої визначають точні залишки.

При оцінці залишків незавершеного виробництва керуються нормами П(С)БО 9 «Запаси», відповідно до якого готова продукція, виготовлена на підприємстві, у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів, відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації у випадку втрати такими запасами первісно очікуваної економічної вигоди. За первісну вартість запасів, виготовлених власними силами, визнається їхня виробнича собівартість.

Окрім того, П(С)БО 9 передбачена оцінка запасів за нормативними витратами. Тобто, залишки незавершеного виробництва і готової продукції можуть бути оцінені за фактичною виробничою собівартістю, або за нормативною (плановою) собівартістю. Вибраний метод оцінки повинен бути відображений в обліковій політиці підприємства.

Додільно при виборі методів оцінки незавершеного виробництва використовувати підхід, викладений у Методичних рекомендаціях з

формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

Згідно з Рекомендаціями оцінка незавершеного виробництва може здійснюватись:

- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;
- за плановими прямими витратами;
- за собівартістю сировини, матеріалів та напівфабрикатів.

Приклад. Підприємство займається виготовленням продукції. На початок звітнього місяця незавершене виробництво складало: 2 шт. продукції на суму 1 700 грн. За звітній місяць витрати на виробництво (15 шт. продукції, у тому числі на доробку 2 шт. продукції, що перебували у незавершеному виробництві) склали 15 000 грн.: прямі витрати на сировину - 5000 грн. та на оплату праці з відрахуванням на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском - 10000 грн. На кінець місяця згідно з даними інвентаризації в незавершеному виробництві залишилося 3 шт. продукції. Підприємством встановлено, що відповідно до планової калькуляції вартість незавершеного виробництва складає 75% прямих витрат на оплату праці з нарахуваннями на неї і 25 % прямих витрат на сировину.

Сума незавершеного виробництва на кінець звітнього місяця складала 1 750 грн.:

$[(10\,000 \text{ грн.} : 15 \text{ шт.} \times 3 \text{ шт.}) \times 75\%] + [(5\,000 \text{ грн.} : 15 \text{ шт.} \times 3 \text{ шт.}) \times 25\%]$.

Оприбутковано 14 шт. готової продукції (2 шт. + 15 шт. - 3 шт.) на суму 14 950 грн. (1 700 грн. + 15 000 грн. - 1 750 грн.).

В обліку ці операції відображаються таким чином:

Віднесені на виготовлення 15 шт продукції (в т.ч. 2 шт. продукції, що перебували у незавершеному виробництві на початок звітнього місяця) прямі витрати:

– на сировини

Д-т 23 К-т 20 - 5 000 грн. ;

– на оплату праці з відрахуванням на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском:

Д-т 23 К-т 66.1, 65 - 10 000 грн..

Оприбутковано 14 шт. готової продукції:

Д-т 26 К-т 23 - 14 500 грн.

12.2.5. Зведений облік витрат на виробництво

Бухгалтерське узагальнення виробничих витрат щомісячно здійснюють на рахунках аналітичного та синтетичного обліку. В кінцевому підсумку всі виробничі витрати узагальнюють на рахунку 23 «Виробництво», що дає можливість визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Узагальнення витрат здійснюють в певній послідовності.

Перш за все, на рахунки виробництва відносять всі прямі витрати.

Списання прямих витрат здійснюють на підставі відомостей розподілу відповідних витрат, які складають за даними первинних документів, також відомостей нарахування амортизації необоротних активів.

Потім списують загальновиробничі витрати в сумі, що за розрахунком підлягають включенню до витрат на виробництво продукції.

На завершення здійснюють підрахунок виробничих витрат за статтями, за видами виробів, кодами замовлень, за видами послуг, за окремими структурними підрозділах і в цілому за підприємством.

Тобто, за дебетом рахунку 23 і його аналітичними рахунками наприкінці місяця відображаються всі виробничі витрати – як основні, так і накладні.

З кредиту рахунку 23 списують вартість поворотних відходів (у кореспонденції з дебетом субрахунку 20.9), виробничого браку, якщо він має місце (на дебет рахунку 24) і виробничу собівартість випущеної з виробництва готової продукції (на дебет рахунку 26).

Сальдо за дебетом рахунку 23 відображає витрати у незавершеному виробництві. Для визначення витрат у незавершеному виробництві на кінець місяця проводять його інвентаризацію та оцінку, виходячи з фактичних матеріальних і трудових витрат.

На фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції складають запис:

Д-т 26 К-т 23

На фактичну собівартість зданих замовникам робіт, наданих послуг:

Д-т 90 К-т 26.

Загальну схему обліку витрат операційної діяльності зображено на рис. 12.3.

При зведеному обліку витрати групують за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, переділами, цехами тощо. Методика зведеного обліку залежать від типу виробництва, кількості видів продукції, що випускається, структури управління виробництвом, а також від обраних методів обліку витрат.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виділення в собівартості продукції витрат окремих цехів. На підприємствах з безцеховою структурою управління зведений облік витрат ведуть за видами продукції в цілому по підприємству. Дані зведеного обліку використовують під час складання калькуляцій фактичної виробничої собівартості продукції.

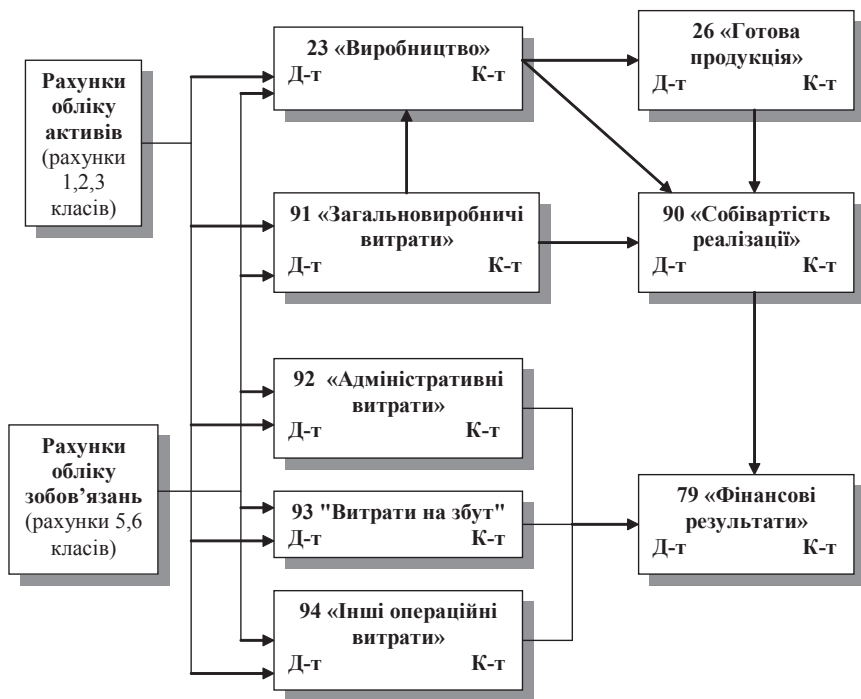


Рис. 12.3. Загальна схема обліку витрат операційної діяльності

12.2.6. Облік витрат періоду

У процесі операційної діяльності підприємства виникають витрати, які не включають до собівартості продукції (робіт, послуг), та їх не можна віднести до певного доходу звітного періоду. Такі витрати підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, у якому вони відбулися.

До таких операційних витрат належать:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;

До **адміністративних витрат** відносять загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління

підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Для обліку адміністративних витрат згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 передбачений активний рахунок **92 «Адміністративні витрати»**. Адміністративні витрати, відображають впродовж звітного періоду за дебетом рахунку 92 (у кореспонденції з кредитом рахунків: 13, 20, 22, 31, 372, 63, 64, 65, 66, 68), в кінці звітного періоду списують з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Для обліку збутових витрат відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 використовують активний рахунок **93 «Витрати на збут»**. Такі витрати, відображають впродовж звітного періоду за дебетом рахунку 93 (у кореспонденції з кредитом рахунків: 13, 20, 22, 31, 372, 63, 64, 65, 66, 68), в кінці звітного періоду списують з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

До **інших операційних витрат** включають:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 для обліку інших операційних витрат призначений активний рахунок **94 «Інші витрати операційної діяльності»**. Такі витрати, відображають впродовж звітного періоду за дебетом рахунку 94 (у кореспонденції з кредитом рахунків: 13, 20, 22, 26, 28, 31, 33, 36, 37, 38, 39, 63, 64, 65, 66, 68), в кінці звітного періоду списують з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

12.3. Облік витрат фінансової діяльності

Витрати підприємства пов'язані з обслуговуванням позикового капіталу називаються **фінансовими витратами**. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності регламентує П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

До фінансових витрат включають:

- відсотки за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом;
- відсотки за облігаціями випущеними, векселями виданими;

- дисконт за облігаціями, амортизацію інших знижок, пов'язаних з позиками;
- відсотки, пов'язані з фінансовою орендою.

Фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями), крім фінансових витрат, які капіталізуються.

Капіталізація фінансових витрат (КФВ) застосовують лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу.

До кваліфікаційних активів (КА) відносять:

- незавершене виробництво продукції з тривалим (суттєвим – понад три місяці) операційним циклом (рахунок 23 «Виробництво»);
- незавершені капітальні інвестиції у спорудження будівель і споруд, виготовлення і монтаж устаткування, вирощування багаторічних насаджень, створення нематеріальних активів (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»);
- інвестиційна нерухомість, що потребує реконструкції, реставрації, добудови і іншого поліпшення (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»).

Підприємство не повинно вважати кваліфікаційними активами ті активи, що вже готові для використання цим підприємством за своїм призначенням або для реалізації. Тобто, кваліфікаційними не можуть бути активи взагалі. Конкретне підприємство, яке оцінює «кваліфікаційність» активу, повинно його виготовляти, будувати, реконструювати, готувати до стану, в якому актив є придатним для експлуатації або реалізації. Крім того, активи, які хоча й можна назвати кваліфікаційними, але які підприємство оцінює за справедливою вартістю, не вважають кваліфікаційними активами для цього конкретного підприємства.

Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише витрати, для здійснення яких сплачують грошові кошти, передають інші активи або приймають зобов'язання з нарахуванням відсотків.

Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації зменшують на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та цільового фінансування, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

При розрахунку суми фінансових витрат, які капіталізують необхідно визначити *період капіталізації, витрати*, які були здійснені для створення такого активу та *норму капіталізації* фінансових витрат.

П(С)БО 31 визначено різні варіанти капіталізації фінансових витрат .

Варіант 1. За умови отримання підприємством позики, яка прямо пов'язана зі створення кваліфікаційного активу, тоді витратами на створення такого активу є вся сума витрат, здійснених впродовж періоду його створення, а норма капіталізації дорівнює процентній ставці за користування кредитом. Капіталізації, у такому випадку, підлягає вся сума фінансових витрат.

КФВ = Сума процентів за позикою.

Приклад. Підприємство у січні 2015 отримало у банку кредит на спорудження будівлі в сумі 1 000000 грн., під 15% річних на два роки (відсотки нараховуються і сплачуються щоквартально, тіло кредиту підлягає погашенню після закінчення строку дії кредитного договору). Строк спорудження будівлі фактично склав 9 місяців (із січня по вересень). У жовтні будівля була введена в експлуатацію.

Капіталізації підлягають відсотки, нараховані впродовж січня – вересня 2015 року. Щокварталу первісна вартість будівлі має збільшуватися на 37500 грн. (1 000000грн. x 0,15 x 3 міс. : 12 міс.). Починаючи з жовтня 2015 року відсотки за користування банківським кредитом слід списувати на витрати періоду.

Варіант 2. За умови отримання підприємством позики, яка не пов'язана із створенням кваліфікаційного активу, витрати на створення такого активу попередньо не відомі і визначаються як середньозважена сума капітальних витрат (інвестицій) на створення кваліфікаційного активу. Норма капіталізації дорівнює процентній ставці за користування позикою. Суму фінансових витрат у такому випадку включають до первісної вартості (собівартості) кваліфікаційного активу (визначають як добуток середньозваженої суми витрат (інвестицій) і процентної ставки за позикою).

**КФВ = Середньозважена сума витрат (інвестицій) на створення КА x
Норма капіталізації.**

**Норма капіталізації у звітному періоді = Процентна ставка за
користування позикою.**

Приклад. Підприємство виготовляє на замовлення конвеєрну лінію. Роботи з виконання замовлення почалися в квітні 2015 року. Станом на 1 червня 2015 року собівартість незавершеного виробництва склала 340000грн. За червень витрати на виробництво конвеєрної лінії склали 180000грн.

31 травня 2015 року підприємство залучило банківський кредит у сумі 400000 грн. під 15% річних на поповнення обігових коштів. За умовами договору основна сума кредиту має бути повернена через рік. За користування кредитом у червні були нараховані банку відсотки в сумі 5000 грн.

За результатами другого кварталу капіталізації підлягає сума фінансових витрат, яку розраховують:

Спочатку визначають середньозважена сума витрат на створення кваліфікаційного активу в червні (340000 грн. + (340000грн. + 180000грн.)) : 2 = 430000 грн.

Норма капіталізації фінансових витрат у червні дорівнює процентній ставці. 0,15 x 1 міс. / 12міс. = 0,0125 або 1,25%.

За розрахунком у червні до собівартості незавершеного виробництва може бути включена сума фінансових витрат в розмірі 5375 грн. (430000 грн. x 0,0125), проте, відповідно до П(С)БО 31 сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до первісної вартості кваліфікаційного активу, не може перевищувати загальної суми фінансових витрат цього періоду, тобто 5000 грн.

Варіант 3. За умови отримання підприємством декількох позик, які прямо не пов'язані із створенням кваліфікаційних активів.

Цей варіант відмінний від другого варіанту тільки тим, що за спеціальною формулою необхідно знайти не лише витрати на створення кваліфікаційного активу, а й розрахувати норму капіталізації фінансових витрат, яку визначають шляхом ділення суми витрат на відсотки, які необхідно сплатити за кожним зобов'язанням, на суму всіх непогашених зобов'язань.

**КФВ = Середньозважена сума витрат (інвестицій) на створення КА x
Норма капіталізації.**

**Норма капіталізації у звітному періоді = Сума всіх непогашених
фінансових витрат : Сума всіх непогашених запозичень.**

Приклад. 1 квітня 2015 року підприємство почало спорудження будівлі. Впродовж квітня – червня воно здійснило такі капітальні інвестиції:

- 1 квітня - 120000 грн.;
- 1 травня - 150000 грн.;
- 1 червня - 270000 грн.

Спеціально для будівництва підприємство кошти не залучало, але 30 квітня 2015 року емітувало облігації на суму 60000 грн., зі строком погашення через два роки під 17% річних, а в 2015 році видало вексель на суму 300000 грн., під 10% річних зі строком погашення в 2016 році.

Для розрахунку суми фінансових витрат, які підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу в другому кварталі 2015 року, спочатку слід визначити середньозважену суму капітальних інвестицій, спрямованих на створення кваліфікаційного активу.

Середньозважену суму капітальних інвестицій визначають таким чином:

Дата	Сума інвестиції, □є о.	Зважений коефіцієнт інвестиції	Середньозважена сума інвестиції, □є о.
1 квітня	120000	3/3	120000
1 травня	150000	2/3	100000
1 червня	270000	1/3	90000
			310000

Норму капіталізації витрат у другому кварталі 2015 року визначають:
 $((600000 \text{ грн.} \times 0,17 \times 2 \text{ міс.} : 12 \text{ міс.}) + (300000 \text{ грн.} \times 0,10 \times 3 \text{ міс.} : 12 \text{ міс.})) : (600000 + 300000 \text{ грн.}) = 24500 \text{ грн.} : 900000 \text{ грн.} = 0,0272 \text{ або } 2,72\%$

Сума фінансових витрат, яка у другому кварталі 2015 року підлягає включенню до первісної вартості будівлі, що будують, складає:

310000 грн. x 0,0272 = 8432 грн.

Частина фінансових витрат, що залишилась, тобто 16068 грн. (24500 грн. – 8432 грн.) списують на витрати періоду.

Варіант 4. За умови отримання підприємством декількох позик, які як прямо пов'язані, так і прямо не пов'язані із створенням кваліфікаційного активу.

Фінансові витрати, що підлягають капіталізації, у цього випадку, складаються із суми фінансових витрат, які як відсотки нараховані за запозиченнями, залученими для створення кваліфікаційного активу, і визначуваної розрахунковим шляхом суми фінансових витрат, прямо не пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, із середньозваженої суми витрат (інвестицій) віднімається сума позик, прямо пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу. Тим самим витрати на інші запозичення приймають в сумі, необхідній для покриття фактичних середньозважених витрат на створення кваліфікаційного активу після того, як була вичерпана сума цільового запозичення.

**КФВ = (Сума витрат на позики, пов'язані зі створенням КА +
Середньозважена сума витрат (інвестицій) – Сума позик, пов'язаних зі
створенням КА) x Норму капіталізації.**

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 облік фінансових витрат здійснюють на активному рахунку **95 «Фінансові витрати»** в розрізі двох субрахунків: 95.1 «Відсотки за кредит» та 95.2 «Інші фінансові витрати». Бухгалтерські записи з обліку фінансових витрат наведено у таблиці 12.4.

Таблиця 12.4. Кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	1	2	3
1	Нараховані відсотки за користування банківськими позиками	95.1	68.4
2	Нараховані відсотки за емітованими підприємством облігаціями	95.2	68.4
3	Нарахована амортизацію дисконту за облігаціями	95.2	52.3
4	Нараховані відсотки до договором фінансового лізингу	95.2	68.4
5	Нараховані відсотки за виданим векселем	95.2	68.4
6	Відображено включення капіталізованих фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу	15.1, 15.4, 23	95.1 95.2
7	Відображено списання фінансових витрат, що не капіталізуються на фінансові результати	79.2	95

12.4. Облік витрат іншої звичайної діяльності

До витрат іншої звичайної діяльності відносять втрати від участі в капіталі та інші витрати, облік яких ведуть на рахунках 96 та 97.

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» призначений для відображення витрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. До таких витрат, можуть бути віднесені збитки, зазнані інвестором, або інші втрати капіталу – наприклад, знецінення необоротних активів.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 облік на цьому рахунку ведуть у 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 рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» та його субрахунків відображають суму визнаних витрат (Д-т 96 К-т 14), за кредитом – списання витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» (Д-т 79 К-т 96).

Рахунок 97 «Інші витрати» призначено для обліку витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- втрати від зменшення корисності активів;
- втрати від операційної курсових різниць;
- уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій;
- витрати пов'язані із списанням необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

Бухгалтерські записи з обліку витрат іншої звичайної діяльності наведено у таблиці 12.5.

Таблиця 12.5. Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат звичайної діяльності

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	1	2	3
1	Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій	97.1	14, 35
2	Відображено втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів	97.2	10
3	Відображено втрати від <input type="checkbox"/> операційної курсової різниці	97.4	30.2, 31.2, 31.4, 33.2, 33.4, 34.2

Закінчення табл. 12.5

	1	2	3
4	Відображено суму уцінки необоротних активів, фінансових інвестицій	97.5	10, 12, 14, 35
5	Відображається залишкова вартість необоротних активів при їх списанні, ліквідації	97.6	10, 11, 12, 18
6	Відображено інші витрати звичайної діяльності	97.7	10, 11, 63, інші
7	Списано інші витрати звичайної діяльності на фінансові результати	79.3	97

Завдання для самостійної роботи.

Завдання 12.1

На основі наведених даних визначити і зробити розподіл фактичної собівартості витрачених матеріалів між видами продукції пропорційно до їх умовного випуску.

Витрачені матеріали оцінити за методом середньозваженої вартості .

На собівартість витрачених матеріалів скласти бухгалтерські проводки.

Вихідні дані:

Було виготовлено:

Виріб А – 250 шт.

Виріб Б – 430 шт.

Виріб В – 670 шт.

Коефіцієнти переведення продукції в умовні одиниці:

- виріб А – 0,5
- виріб Б – 1,0
- виріб В – 0,9

Було витрачено матеріалів – 810 кг.

Залишок матеріалів на початок періоду склав 50 кг. по ціні 870 грн., 1 партія – 100 кг. по ціні 1000 грн., 2 партія - 700 кг по ціні 1200 грн. , 3 партія - 2000 кг. 950 грн. ТЗВ на використані матеріали склав 11%

Завдання 12.2

Визначити собівартість браку і суму витрат від браку. Скласти кореспонденцію рахунків.

Вихідні дані:

1. Протягом місяця виявлено 40 одиниць невиправного браку, який оцінено за нормативною собівартістю.

Норми витрат на одиницю продукції:

- сировини і матеріалів – 140 грн.;
- основна заробітна плата – 60 грн.;
- додаткова заробітна плата – 5% від основної заробітної плати;
- відрахування на соціальне страхування (ставка ЄСВ відповідно до встановленого класу ризику - 38,2%) ?

- витрати на утримання і експлуатацію устаткування – 110% від основної заробітної плати;
- загальноцехові витрати – 80% від основної заробітної плати.

2. Проведено утримання із заробітної плати винних осіб за допущений брак – 1240 грн.

- Забраковані вироби здані на металобрухт і оцінені в сумі 670 грн.
- Втрати від браку списані на інші витрати операційної діяльності ?

Завдання 12.3

Нормальна виробнича потужність підприємства за звичайних умов роботи за місяць становить 2000 одиниць продукції. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю складають 34000 грн., з них: змінні – 20000 грн., постійні – 14000 грн.

Фактична потужність підприємства:

- квітень – 1800 одиниць продукції; - травень – 2 500 одиниць продукції;

Фактична сума загальновиробничих витрат:

- квітень: 30 000 грн., з них: змінні – 17 000 грн., постійні – 13 000 грн.
- травень: 37 000 грн., з них: змінні – 20 000 грн., постійні – 17 000 грн.

Скласти кореспонденцію рахунків і здійснити розподіл загальновиробничих витрат.

Завдання 12.4

На підприємстві були здійснені такі господарські операції:

- Витрачено матеріали на поточний ремонт будівлі цеху - 11450 грн.
- Нарахована заробітна плата за проведення ремонту – 4450 грн.
- Відрахування на соціальні заходи по нарахованій заробітній платі (ставка ЄСВ відповідно до встановленого класу ризику - 38,2%) -?
- Відпущені МШП на виробництво продукції - 3570 грн.
- Витрачено матеріали на ремонт будівлі складу - 9870 грн.
- Нарахована амортизація обладнання – 8200 грн.
- Прийнято і оплачено рахунок за освітлення і опалення цеху - 7300 грн.
- Відпущені матеріали на виробництво - 44500 грн.
- Відпущені матеріали на тару та упаковку – 4100 грн.
- Нарахована амортизація будівлі заводоуправління – 9730 грн.
- Нарахована амортизація будівлі цеху - 5550 грн.

Скласти кореспонденцію рахунків і здійснити розподіл загальновиробничих витрат, якщо відомо, що нормальна потужність становить 10000 машино-годин змінні витрати на 1 машино-годину – 1,5 грн., постійні витрати на 1 машино-годину - 0,8 грн. Фактична потужність склала 12000 машино-годин.

Завдання 12.5

Розрахувати необхідні суми, скласти кореспонденцію рахунків.

1. Для потреб основного виробництва здійснено такі витрати:

- а) списані матеріали - 45000 грн.
- б) нарахована заробітна плата виробничим робітникам - 10000 грн.
- в) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (ставка ЄСВ відповідно до встановленого класу ризику - 38,2%) - ?
- г) списані змінні загальновиробничі витрати - 8000 грн.
- д) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 4000 грн.
- е) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1500 грн.

2. Виявлено і списано з виробництва остаточний брак - 600 грн.

3. Списана фактична собівартість випущеної з виробництва продукції - ?

Незавершене виробництво на початок місяця - 21000 грн., а на кінець місяця - 33000 грн.

Завдання 12.6

Розрахувати необхідні суми, скласти кореспонденцію рахунків з обліку допоміжних виробництва:

1. Для роботи парокотельні здійснено такі витрати:

- а) витрачено паливо на технологічні потреби - 10000 грн.
- б) нарахована заробітна плата робітникам - 4000 грн.
- в) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (ставка ЄСВ відповідно до встановленого класу ризику - 38,2%) - ?
- г) нарахована амортизація основних засобів - 800 грн.

2. Усього за місяць вироблено 1500 т. пари, яка використана таким чином: 900 т - на технологічні цілі, 400 т - на опалення цехів основного виробництва, 200 т - на опалення адміністративного корпусу.

Контрольні запитання.

- 1. Дайте визначення витрат ?
- 2. Які критерії визнання витрат ?
- 3. У чому полягає різниця між витратами виробництва та витратами періоду ?
- 4. За якими класифікаційними ознаками поділяють витрати ?
- 5. Як класифікують витрати за економічними елементами ?
- 6. Як класифікують витрати за статтями калькуляції ?
- 7. Склад витрат, що включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) ?
- 8. Склад витрат, що формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) ?
- 9. Як витрати відносять до прямих ? Який порядок обліку прямих витрат?

10. Які витрати включають до загальновиробничих витрат ?
11. З якою метою розподіляють загальновиробничі витрати ? Який порядок їх розподілу та облік ?
12. Як обліковують втрати від браку ?
13. Який порядок визначення, оцінки та обліку незавершеного виробництва?
14. Як порядок зведеного обліку витрат на виробництво ?
15. Як визначають фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) ?
16. Які витрати відносять до витрат періоду ?
17. Яка структура та порядок обліку адміністративних витрат ?
18. Яка структура та порядок обліку витрат на збут ?
19. Яка структура та порядок обліку інших операційних витрат ?
20. Дайте характеристику складу та обліку фінансових витрат ?
21. Які особливості обліку втрат від участі в капіталі ?
22. Як обліковують інші витрати звичайної діяльності ?

Розділ 13.

ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

13.1. Сутність поняття «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.

Взаємозв'язок балансу і рахунків бухгалтерського обліку, де відображаються залишки активів, отриманих в результаті господарської діяльності, наведено в таблиці 13.1.

Таблиця 13.1. Взаємозв'язок Балансу та рахунків з обліку готової продукції

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 і відповідають технічним умовам і стандартам.	26 «Готова продукція», 27«Продукція сільськогосподарського виробництва»

13.2. Документальне оформлення 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.

На складі на кожен вид продукції складається карточка складського обліку або здійснюється запис в книгу складського обліку.

Відпуск готової продукції здійснюється на підставі договорів про реалізацію продукції. Готова продукція може відправлятись 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, встановлена 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.

При відвантаженні покупця продукції продавець виписує *податкову накладну*, яка є підставою для відображення у покупця податкового кредиту з ПДВ. При отриманні продукції покупець повинен віддати *довіреність*, яка разом із підписаними покупцем документами про отримання продукції (накладна, товарно-транспортна накладна), залишається у продавця.

13.3. Порядок формування собівартості випущеної та реалізованої продукції

Кінцева мета обліку виробництва – визначення натуральних (кількісних та якісних) характеристик і грошових параметрів – виробничої собівартості окремих видів продуктів та одиниць їх вимірювання.

Якщо на підприємстві поряд з основною продукцією випускають супутню і побічну, тоді виробнича собівартість випущеної продукції розраховується за формулою:

$$\text{ВСП} = \text{НЗВп} + \text{ВВ} - \text{ПВ} - \text{ПП} - \text{СП} - \text{НЗВк}, \quad (13.1)$$

де ВСП – виробнича собівартість продукції;

НЗВп – 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 складається допроведення, якщо, навпаки, то різниця – сторнується.

Приклад. Протягом місяця була випущена продукція А за обліковою собівартістю 100000 грн. і продукція Б за обліковою собівартістю 250000 грн. Фактичні витрати на продукцію А склали 120000 грн., причому була отримана супутня продукція В, яку було вирішено продати за ціною 2500 грн., витрати на продаж такої продукції склали 200 грн. Незавершене виробництво на кінець періоду за продукцією А склало 10000 грн. Фактичні витрати на продукцію Б склали 220000 грн., незавершеного виробництва вона не мала.

Таблиця 13.2. Кореспонденція рахунків з обліку випуску готової продукції

№ з/п	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	100000
2.	Надійшла з виробництва протягом звітного періоду на склад продукція Б за обліковою собівартістю	Накладна	26/Б	23	250000
3.	Оприбутковано на склад супутню продукцію В: (2500 - 200)	Накладна	26/В	23	2300
4.	Відображено відхилення фактичної собівартості від планової за продукцією А (120000 – 2300 – 10000) - 100000	Бухгалтерська довідка	26/А	23	7700
5.	Відображено відхилення фактичної собівартості від планової за продукцією Б: 220000- 250000	Бухгалтерська довідка	26/Б	23	30000

Суму 30000 грн. відображено методом «червоного сторно». Це означає, що її потрібно мінусувати від загальної планової облікової вартості.

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 звітнього періоду і яка реалізується разом з продукцією, що надійшла за собівартістю вже звітнього 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 :

$$C = \frac{A1 + A2}{B1 + B2}, \quad (13.2)$$

де С – коефіцієнт реалізації;

А1 – залишок готової продукції на складі на початок звітнього періоду за фактичною собівартістю;

В1 – залишок готової продукції на складі на початок звітнього періоду за обліковою вартістю(вартістю реалізації);

А2 – фактична собівартість випущеної за звітний період продукції;

В2 – 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:

$$П = В \times С, \quad (13.3)$$

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 звітнього періоду:

$$A3 = A1 + A2 - П, \quad (13.4)$$

де А3 – фактична собівартість готової продукції на залишку на кінець звітнього 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 звітнього 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 30000 грн., вартість реалізації такої продукції за обліковими цінами склала 50000 грн., фактичні витрати на виробництво продукції склали 45000 грн., НЗВ на початок місяця становило 5600 грн., НЗВ на кінець місяця – 8000 грн., вартість реалізації продукції за обліковими цінами, яка поступила протягом місяця – 66000 грн. За звітний період було реалізовано продукції на суму 100000 грн. (Без ПДВ).

1. Собівартість випущеної з виробництва продукції:

$$5600 + 45000 - 8000 = 42600$$

2. Коефіцієнт реалізації: $(30000 + 42600) / (50000 + 66000) = 0,626$

3. Собівартість реалізованої продукції: $100000 \times 0,625 = 62500$

Результати відобразимо в таблиці 13.3

Таблиця 13.3. Розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції

	Показник	Фактична собівартість (грн.)	Вартість продукції за обліковими цінами (грн.)	Відхилення (грн.)
	1	2	3	4
1	Залишок готової продукції на складі на початок звітнього періоду	30000	50000	- 20000
2	Випущена з виробництва продукція за звітний період	42600	66000	- 23400
3	Реалізована готова продукція за звітний період	62500	100000	-37500
4	Залишок готової продукції на кінець звітнього періоду	10100	16000	-5900

У системі рахунків такі операції будуть відображені так (табл.13.4):

Таблиця 13.4. **Кореспонденція рахунків з обліку відвантаження готової продукції**

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Надійшла з виробництва продукція на склад протягом звітного періоду за фактичною собівартістю	Накладна	26	23	42600
2.	Відвантажена готова продукція за обліковою вартістю	Накладна	90.1	26	100000
3.	Відображено відхилення фактичної собівартості від облікової вартості	Бухгалтерська довідка	90.1	26	37500
4	Списана фактична собівартість реалізованої продукції	Бухгалтерська довідка	79.1	90.1	62500

Завдання для самостійної роботи.

Задача 13.1

Незавершене виробництво на початок періоду становило 56000 грн., на кінець періоду незавершене виробництво склало 71000 грн.

Протягом місяця були здійснені такі витрати:

1. Відпущені сировина і матеріали на виробництво 240000 грн.
2. Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва 54000 грн.
3. Нараховано ЄСВ від нарахованої зарплати робітників 24500 грн.
4. Нарахована заробітна плата адміністрації цеху 12300 грн.
5. Нараховано ЄСВ від нарахованої зарплати адміністрації цеху 5780 грн.
6. Витрачено матеріали на поточний ремонт будівлі цеху 34700 грн.
7. Випущена з виробництва готова продукція ?

Розрахувати собівартість випущеної з виробництва продукції. Скласти бухгалтерські проводки.

Нормальна потужність становить 10000 маш.год. змінні витрати на 1 маш.год – 1,2 грн., постійні витрати на 1 маш.год.- 0,9 грн. Фактична потужність склала 15000 маш.год.

Задача 13.2

На підприємстві протягом місяця були здійснені такі витрати:

1. Відпущені напівфабрикати на виробництво 886000 грн.
 2. Нарахована заробітна плата виробничим робітникам 152000 грн.
 3. Нараховано ЄСВ від нарахованої зарплати 45900 грн.
 4. Відпущено матеріали на пакування продукції 24200 грн.
 5. Отримано рахунок за доставку продукції споживачам 8800 грн.
- (в т.ч. ПДВ)

6.Вартість продукції, яка поступила з виробництва за обліковими цінами протягом місяця склала	1403000 грн.
7.Відвантажено за обліковими цінами продукцію	370000 грн.

Незавершене виробництво на початок місяця складало 34000 грн. На кінець місяця було відсутнє.

Залишок продукції за обліковими цінами на початок періоду становив 600000 грн. Фактична собівартість продукції на залишку – 490000 грн.

Скласти бухгалтерські проводки. Визначити фактичну собівартість реалізованої продукції.

Контрольні запитання.

1. Дайте визначення готової, супутньої і побічної продукції?
2. Як оцінюється в обліку готова, супутня і побічна продукція?
3. Що таке «напівфабрикати» та «незавершене виробництво» і як вони відображаються в балансі?
4. Як розраховується собівартість випущеної з виробництва продукції?
5. Який порядок розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції?
6. Які первинні документи використовуються при відображенні руху готової продукції?

Розділ 14. ОБЛІК ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ

14.1. 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 надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Розрізняються 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 належать підприємству;
- доходи, одержані від дольової участі у спільних підприємствах, від здачі майна в оренду;
- різного роду економічні санкції – штрафи, пені, неустойки;
- інші доходи (витрати) від операцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг) та її реалізацією, що збільшують або зменшують розмір прибутку.

Доходи від звичайної діяльності підприємства класифікують в бухгалтерському обліку за такими групами (рис. 14.1): 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.

П(С)БО 15 визначає загальні підходи до визнання доходів (рис. 14.2).

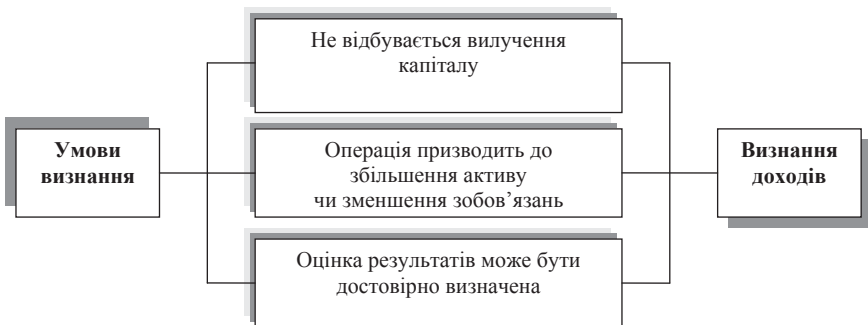


Рис. 14.2. Критерії визнання доходів за П(С)БО 15

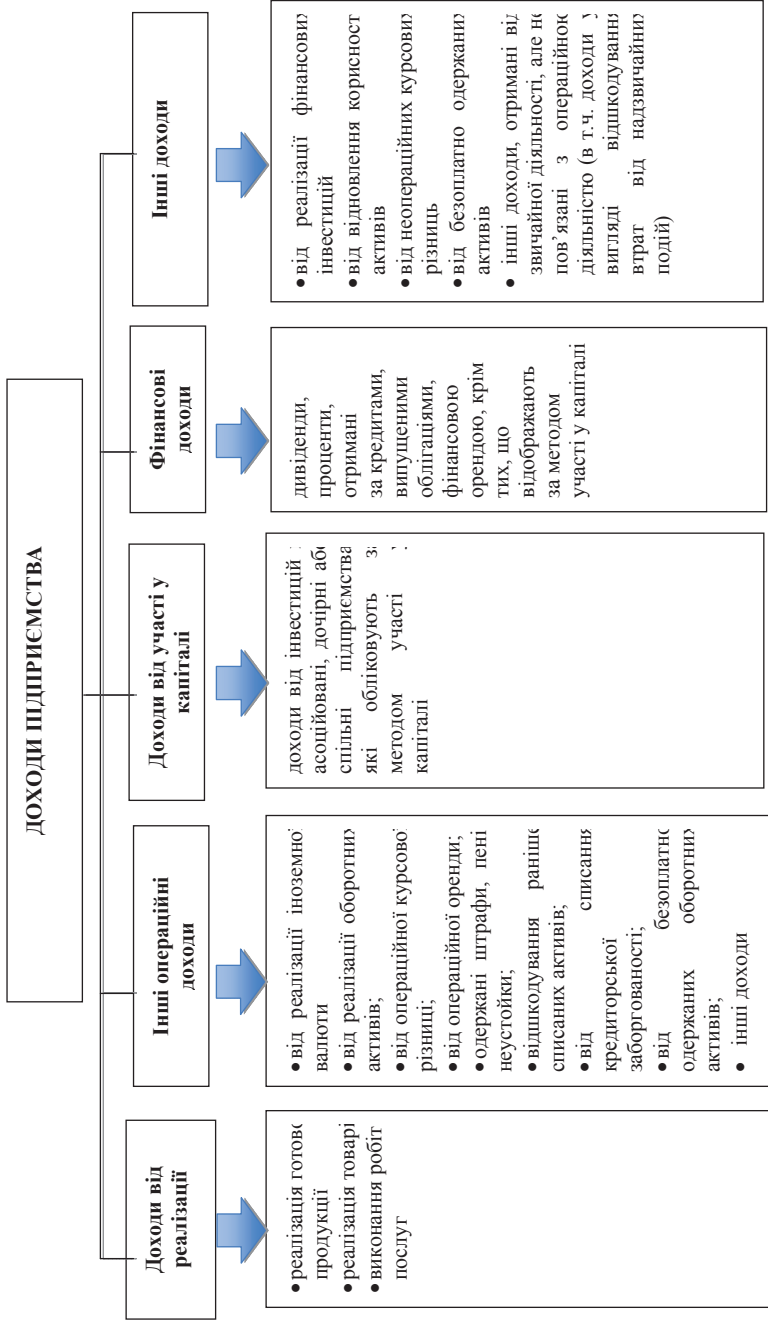


Рис. 14.1. Класифікація доходів у бухгалтерському обліку

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.

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) продукції визнають у разі наявності таких умов (рис. 14.3).

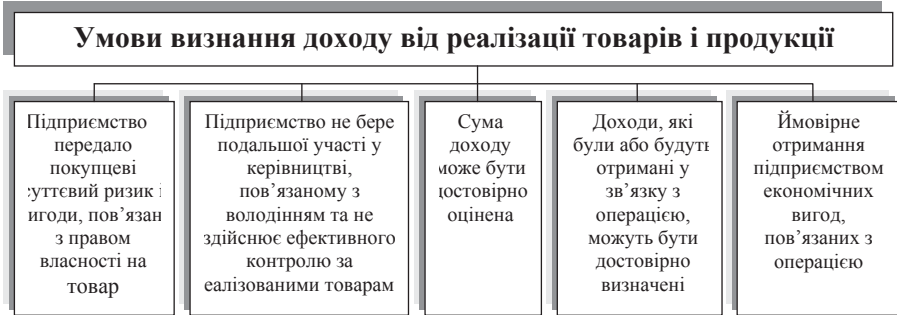


Рис. 14.3. Визнання доходу від реалізації товарів і продукції

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.

Визначений дохід (прибуток) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригують на величину сумнівної й безнадійної заборгованості.

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.14.4).

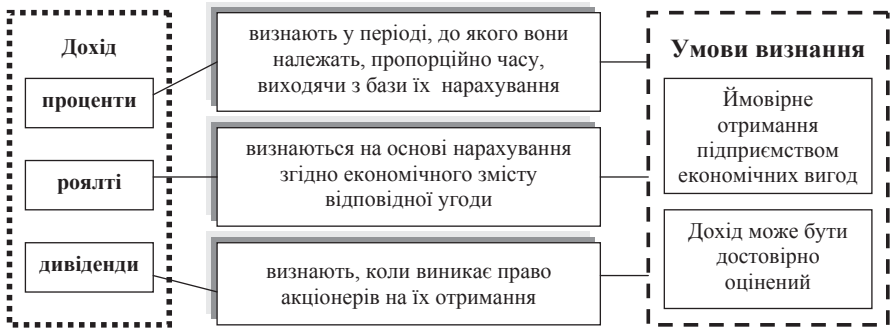


Рис. 14.4. Визнання доходу у вигляді процентів, роялті та дивідендів

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 на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (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. 14.5).

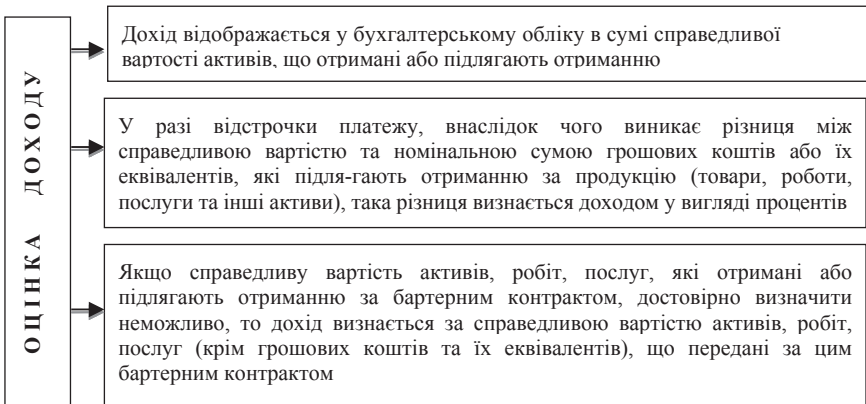


Рис. 14.5. Критерії оцінки доходу

Якщо дохід від операції неможливо достовірно оцінити і немає впевненості у відшкодуванні понесених витрат, дохід не визнають, а витрати визнають як витрати звітного періоду.

14.2. Облік 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.

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 «Перестраховання».

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 14.1. 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
Реалізація готової продукції (перша подія – відвантаження продукції)					
1	Відвантажена готова продукція покупцю	Накладна	36.1	70.1	1 200
2	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	200
3	Відображена собівартість реалізованої продукції	Бухгалтерська довідка	90.1	26	1 000
Реалізація готової продукції (перша подія – отримання попередньої оплати)					
4	Отримана попередня оплата на поточний рахунок	Виписка банку	31.1	68.1	1 200

Закінчення табл. 14.1

	1	2	3	4	5
5	Відображене в обліку ПДВ	Податкова накладна	64.3	64.1	200
6	Відвантажена попередньо оплачена продукція	Накладна	36.1	70.1	1 200
7	Відображене в обліку ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.3	200
8	Списана собівартість готової продукції	Бухгалтерська довідка	90.1	26	1 000
9.	Зарахована попередня оплата в погашення дебіторської заборгованості	Бухгалтерська довідка	68.1	36.1	1200

На субрахунку **70.2 «Дохід від реалізації товарів»** підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

Таблиця 14.2. 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
1	Відображена виручка від реалізації товарів	Фіскальний чек	30.1	70.2	1 800
2.	Відображене ПДВ	Податкова накладна	70.2	64.1	300
3.	Списання (за розрахунками) суми торгової націнки на реалізовані товари	Бухгалтерська довідка	28.5	28.2	800
4.	Списана собівартість товарів	Бухгалтерська довідка	90.2	28.2	1 000

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.

Приклад. Аудиторська фірма 01.10.2014 р. уклала договір із клієнтом на проведення щорічного аудиту на суму 20 000 грн. (без ПДВ) із строком виконання робіт до 31 березня 2015 р. Згідно із затвердженим планом робіт передбачається, що на виконання цього договору працівники аудиторської фірми витратять 50 людино/днів. Оплату здійснюють після підписання акта виконаних робіт.

Станом на 31.12.2014 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 отримує грошові кошти за цим договором, немає.

Витрати на заробітну плату та нарахування на неї включають лише ту її частину, що відноситься 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 2014 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: $20\,000 \times 40 \% \times 1,2 = 9\,600$ 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 14.3. **Кореспонденція рахунків з обліку доходу від надання послуг**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
	1	2	3	4
	2014 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 (у тому числі ПДВ)	36.1	70.3	9 600
6	Відображення ПДВ	70.3	64.1	1 600

Закінчення табл. 14.3

	1	2	3	4
7	Відображення фінансового результату	70.3	79.1	8 000
		79.1	90.3	4 500
		79.1	44.1	3 500
2015 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.

14.3. Облік 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.

До доходів іншої операційної діяльності включають всі доходи від операційної діяльності, крім доходів від реалізації продукції товарів, робіт, послуг, відображених на рахунку 70 «Дохід від реалізації». Для обліку таких доходів передбачений рахунок 71 «Інший операційних 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 операційних 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.14.6. 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 8.10.2015 р. уповноваженому банку для продажу – 10000€. Курс НБУ на цю дату – 20,82 грн./€. Іноземну валюту продано на МВБ за комерційним курсом 21,1 грн./€ і того ж дня виручку від її продажу зараховано на поточний рахунок підприємства в національній валюті. Комісійна винагорода банку – 2%.

Таблиця 14.4. **Кореспонденція рахунків з обліку доходу від реалізації іноземної валюти**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1.	Перерахована валюта для продажу	Виписка банку	33.4	31.2	<u>208200</u> 10000€
2.	Зараховані кошти, отримані від продажу іноземної валюти	Виписка банку	31.1	33.4	211000
3.	Відображена курсова різниця між курсом НБУ та курсом МВБ	Бухгалтерська довідка	33.4	71.1	2800
4.	Відображена сума комісійної винагороди банку у зв'язку із продажем іноземної валюти	Бухгалтерська довідка	92	68.5	4220

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 14.5. 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 14.6. 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 підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

Дохід від операційної курсової різниці може виникати на рахунках активів при збільшення курсу валюти. У бухгалтерському обліку нарахування курсової різниці відображають так:

Д-т 30.2, Д-т 31.2, Д-т 36.2, Д-т 37 К-т 71.4

На рахунках зобов'язань дохід від операційної 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 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 зазначених 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.

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 строку 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.

14.4. 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 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 облигацій, 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. 14.7).

Таблиця 14.7. 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 01.11.2014 р. 10 акцій ПрАТ «Рест» номінальною вартістю 70000 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 2011 рік ПрАТ «Рест» – 100 000 грн.
Оголошені дивіденди за 2014 рік ПрАТ «Рест» – 20 000 грн.

Таблиця 14.8. 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 01.11.2014 р. інвестиції в акції ПрАТ «Рест»	14.1	31.1	70 000
2.	Визнання своєї частки доходу в прибутках ПрАТ «Рест» (100x45%/100%)	14.1	72.1	45 000
3.	Визнання своєї частки дивідендів у загальній сумі дивідендів, оголошених ПрАТ «Рест» (20x45%/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. 14.9).

Таблиця 14.9. 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	35, 14	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:

- 74.1 «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 від звичайної діяльності».

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 14.10. 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	Бухгалтерська довідка	97.1	35.2	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 шт. 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.

01.09.2014 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 14.11. 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 ЗАТ «Спілка»	Виписка банку	14.2	31.1	13000
2.	Проведена переоцінка акцій ПрАТ «Фонд» на кінець року	Бухгалтерська довідка	97.5	14.2	1500
3.	Відображена переоцінка акцій ПрАТ «Спілка» на кінець року	Бухгалтерська довідка	14.2	74.6	1000
4.	Списані на фінансовий результат витрати й доходи від переоцінки акцій	Бухгалтерська довідка	79.3 74.6	975 79.3	1500 1000
5.	Відображені оголошені дивіденди	Протокол зборів акціонерів	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 ЗАТ «Фонд» (10х(6000/15))	Бухгалтерська довідка	97.1	14.2	4000
10.	Реалізовані 10 акцій ПрАТ «Спілка»	Виписка банку	31.1	74.1	4100
11.	Списана собівартість реалізованих акцій ПрАТ «Спілка» (10х(7000/20))	Бухгалтерська довідка	97.1	14.2	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» доходи від відновлення корисності активів».

Субрахунок 74.2 «Дохід від відновлення корисності активів» з'явився із введенням дію П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». За визначенням активи – це ресурси, які потенційно приносять економічні вигоди. Отже, якщо йдеться про зниження корисності активів, то під цим треба розуміти зменшення їх здатності такі вигоди приносити. Звідси, навіть найменша втрата активами корисності повинна бути відповідним чином оцінена у вартісному вираженні, щоб потім зменшити вартісну оцінку активів, що частково втратили свою

корисність.

П(С)БО 28 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 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 від звичайної діяльності»** узагальнюють інформацію про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від перевищення вартості частки покуштя 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.

14.5. Облік формування 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 тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримані або сплачені грошові кошти), і відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності тих періодів, до яких вони належать.

Принцип нарахування необхідно застосовувати одночасно з *принципом відповідності*, згідно з яким витрати визнають у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами (табл. 4.16).

Доходи, як і витрати та фінансові результати, поділяють за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають.

Для узагальнення інформації про фінансові результати Планом рахунків 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 звичайної діяльності»;

На **субрахунку 79.1** 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

На дебет субрахунку 79.1 списують в порядку закриття рахунків:

- собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг – з кредита рахунку 90 «Собівартість реалізації»;
- адміністративні витрати – з кредита рахунку 92 «Адміністративні витрати»;
- витрати на збут – з кредита рахунку 93 «Витрати на збут»;
- інші витрати операційної діяльності – з кредита рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»;
- розраховану за даними фінансового обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності – з кредита рахунку 98.1 «Податок на прибуток від звичайної діяльності».

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.

Таблиця 14.12. Класифікація рахунків доходів та витрат у Плані рахунків

Вид діяльності		Статті доходів	Статті витрат		
Результат основної (операційної) діяльності (79.1)					
Звичайна діяльність	Операційна	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»		
		Результат фінансових операцій (79.2)			
		Інша звичайна діяльність підприємства	Інвестиційна та фінансова	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 під-ва»	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»	
	74.1 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	97.1 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»			
	74.2 «Дохід від реалізації необоротних активів»	97.2 «Собівартість реалізованих необоротних активів»			
	74.3 «Дохід від реалізації майнових комплексів»	97.3 «Собівартість реалізованих майнових комплексів»			
	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»			

Субрахунок 79.2 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 79.2 К-т 72, 73.

На дебет субрахунку 79.2 списують:

- фінансові витрати з кредиту рахунку 95 «Фінансові витрати»;
- втрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі з кредита 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 **субрахунок 79.3** 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 визначається фінансовий результат (прибуток або збиток) від іншої звичайної діяльності.

Сальдо рахунку **79 «Фінансові результати»** при його закритті (у кінці звітного періоду) 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» (збитку):

Д-т 44 К-т 79.

Визначена сума повинна дорівнювати сумі чистого прибутку (збитку), яка розрахована у фінансовій звітності форми 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід») за квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

Задачі для самостійного розв'язування.

Задача 14.1

Проаналізувати господарські операції та виконати необхідні розрахунки, здійснити записи по рахунках бухгалтерського обліку.

Господарські операції за березень 2015 р.

	Зміст	Сума, грн.
1.	Відображений дохід від реалізації нематеріальних активів	100000
2.	Відображений дохід від продажу основних засобів	75000
3.	Нарахований дохід від надання основних засобів в оренду (лізинг).	13500
4.	Отриманий дохід від розміщення на депозитних рахунках банків вільних грошових коштів	14000
5.	Отримано дохід від надходження коштів, в погашення дебіторської заборгованості раніше списаної як безнадійна	3000
6.	Відвантажена готова продукція покупцям за цінами реалізації	660000
7.	Нарахований ПДВ на реалізовану продукцію	?
8.	Списана фактична собівартість реалізованої продукції	515000
9.	Відображений прибуток від реалізації готової продукції	?
10.	Отримана сума доходу від облігацій та інших цінних паперів	1800
11.	Списана дебіторська заборгованість, за якою минув термін позовної давності	3500
12.	Отримані дивіденди від володіння акціями інших підприємств	59000
13.	Нарахований податок на прибуток	?
14.	Перерахований в бюджет нарахований податок на прибуток.	?
15.	Перераховано до бюджету податок на додану вартість.	?

Задача 14.2

Скласти журнал реєстрації господарських операцій. Розрахувати необхідні суми.

Витрати підприємства на виробництво продукції за серпень склали:

1. Матеріали – 200480 грн. 2. Заробітна плата – 170900 грн. 3. Нарахування єдиного соціального внеску – 38,4%. 4. Амортизація виробничого обладнання – 8300 грн.

На склад із виробництва відвантажена готова продукція (незавершеного виробництва немає). Продукція реалізована покупцю. Розмір угоди – 40000 грн. (без ПДВ). Розрахунок з покупцем – після відвантаження продукції.

Собівартість реалізованої продукції – 168800 грн.

Задача 14.3

Підприємство оптової торгівлі відвантажило покупцеві товар на суму 60000 грн., собівартість товару – 45 000 грн. Покупцеві надана знижка в сумі 6000 грн. (в т.ч. ПДВ). Оплата в сумі 54000 грн. надійшла на поточний рахунок підприємства.

Необхідно визначити бухгалтерські проводки за наведеними господарськими операціями, визначити фінансовий результат від реалізації товарів.

Задача 14.4

ТЗОВ „Альфа” відвантажило ТЗОВ „Ексітер ЛТД” газове обладнання за договірною вартістю 105 000 грн.(в т.ч. ПДВ). Собівартість обладнання – 56780 грн., витрати на транспортування обладнання – 320 грн. ТЗОВ „Ексітер ЛТД” здійснило оплату після відвантаження.

Необхідно визначити бухгалтерські проводки за наведеними господарськими операціями, визначити фінансовий результат від реалізації обладнання.

Задача 14.5

ТЗОВ „Забудівник” провело 14.04.2015 попередню оплату СМП „ЛАК” за товари на суму 25600 грн. 21.04.15 СМП „ЛАК” відвантажило ТЗОВ „Забудівник” будівельні матеріали на суму 9600 грн., собівартість товарів – 7200 грн. 22.04. ТЗОВ „Забудівник” оприбуткувало будівельні матеріали й погасило решту суми заборгованості.

Необхідно визначити бухгалтерські проводки за наведеними господарськими операціями, визначити фінансовий результат від реалізації обладнання.

Задача 14.6

У зв'язку з моральним зносом підприємство продало комп'ютер власному працівнику за готівку в сумі 2600 грн., залишкова вартість комп'ютера 1900 грн., сума нарахованого зносу 3100 грн. Необхідно визначити бухгалтерські проводки за наведеними господарськими операціями, визначити фінансовий результат від реалізації комп'ютера.

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 фінансовому 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 фінансовому 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?

15.1. Структура фінансової звітності: склад та підготовка інформації

Загальні вимоги до складання фінансової звітності регламентує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». **Фінансова звітність** – це бухгалтерський звіт, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових підприємства для прийняття управлінських рішень.

Інформація, наведена у фінансовій звітності, базується виключно на даних бухгалтерського обліку і має бути тотожною з даними аналітичного і синтетичного обліку.

При складанні фінансової звітності необхідно, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», дотримуватись таких принципів її підготовки:

- автономності підприємства;
- безперервності;
- періодичності;
- історичної (фактичної) собівартості;
- нарахування та відповідності доходів і витрат;
- повного висвітлення;
- послідовності;
- обачності;
- переважування змісту над формою;
- єдиного грошового вимірника.

Процес підготовки до безпосереднього складання фінансової звітності може бути поділений на декілька етапів. Зміст деяких з них залежить від особливостей організації облікового процесу на підприємстві. Зокрема, класами рахунків для обліку витрат, формою ведення обліку.

Узагальнену послідовність підготовки інформації для складання фінансової звітності наведено на рисунку 15.1.

Підприємства в Україні, що не належать до суб'єктів малого підприємництва зобов'язані подавати річну фінансову звітність, яка включає такі типові форми:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан).
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
3. Звіт про рух грошових коштів.
4. Звіт про власний капітал.
5. Примітки до річної фінансової звітності.

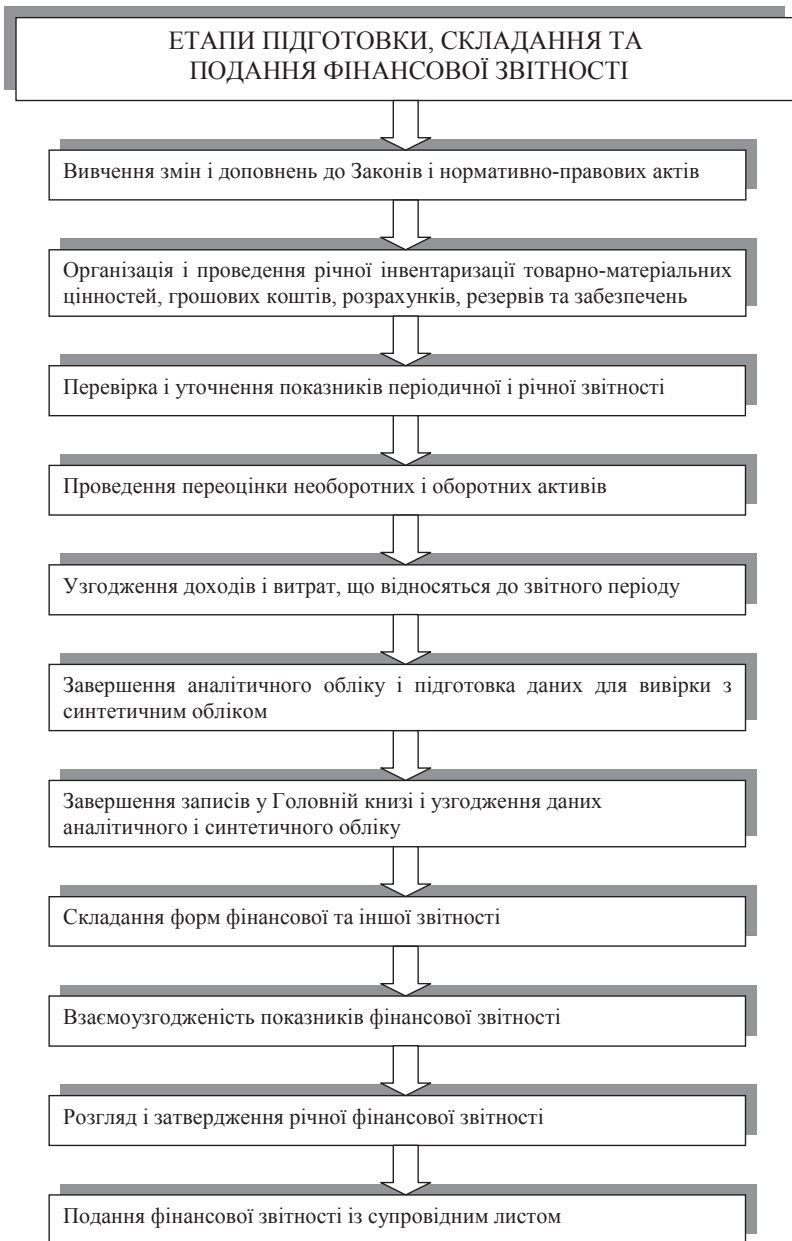


Рис. 15.1. Етапи підготовки, складання і подання фінансової звітності

- 6. Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (цю форму подають тільки підприємства, які оприлюднюють свою звітність або займають монопольне становище на ринку, а також підприємства, ціни на продукцію яких регулюються державою, у т.ч. які здійснюють виробництво, транспортування теплової енергії та надають послуги з водопостачання та водовідведення).

Суб'єкти малого підприємництва (СМП), що застосовують П(С)БО, подають фінансову звітність за формами наведеними в П(С)БО 25.

Підприємства, які застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (у т.ч. й СМП) звітують за формами наведеними у додатку 1 до НП(С)БО 1.

Підприємства (материнські), під контролем яких є дочірні підприємства подають консолідовану річну звітність за формами наведеними у додатку 2 до НП(С)БО 1, порядок складання якої регламентується НП(С)БО 2.

Основний зміст та призначення різних форм річної фінансової звітності наведений у таблиці 15.1.

Таблиця 15.1. Склад фінансової звітності

№	Форма звітності	Призначення форми звітності
1.	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Інформація про фінансовий стан підприємства, активи, зобов'язання, капітал на певну дату.
2.	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Інформація про доходи і витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.
3.	Звіт про рух грошових коштів	Інформація про зміни, які відбулися у грошових коштах, джерелах їх надходження та напрямках використання.
4.	Звіт про власний капітал	Розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства за звітний період.
5.	Примітки до річної фінансової звітності	Це сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів та іншої інформації, розкриття якої передбачено національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

До подання річного звіту за адресами, передбаченими Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 р. №419, він повинен бути розглянутим і затвердженим за правилами, які встановлено законодавством та установчими документами, залежно від суб'єктів господарювання і форм власності (таблиця 15.2).

Норми Порядку обов'язкові до виконання всіма юридичними особами незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством України.

Таблиця 15.2. Порядок розгляду і затвердження річного фінансового звіту підприємств

Типи підприємств	Хто розглядає і затверджує звіт
1	2
Державні підприємства	Загальні збори трудового колективу і затверджує вищий орган управління
Акціонерні товариства, включаючи дочірні підприємства	Розглядає правління акціонерного товариства та затверджують загальні збори акціонерів
Сільськогосподарські підприємства	Розглядають і затверджують загальні збори (збори уповноважених) членів СП чи пайовиків
Товариства з обмеженою відповідальністю, включаючи дочірні підприємства	Розгляд і затвердження річного звіту здійснюють збори учасників (засновників) цього товариства
Приватні підприємства	Затвердження річного звіту здійснює власник (засновник)

Підприємство подає фінансову звітність:

- учасникам, засновникам – відповідно до установчих документів;
- трудовим колективам на їхню вимогу;
- органу, до сфери управління якого воно належить;
- органу державної статистики;
- органу державної фіскальної служби;
- іншим адресатам відповідно до законодавства (наприклад, акціонерні товариства обов'язково подають звітність до Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку).

Звітним роком для всіх підприємств, установ і організацій вважають період з 1 січня по 31 грудня включно, а для сільськогосподарських товаровиробників – з 1 липня поточного по 30 червня наступного року.

Подають фінансова звітність у такі терміни:

- квартальну фінансову звітність – не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом;
- річну – не пізніше 28 лютого наступного за звітним роком.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану річну фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Установи та організації, основна діяльність яких фінансують за рахунок бюджету та які перебувають на казначейському обслуговуванні кошторисів, подають погоджену з органами Державного казначейства фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать.

Датою подання бухгалтерської звітності для підприємства, установи вважають день фактичної передачі її за належністю, а у разі надіслання її поштою з повідомленням про вручення адресату – дата його одержання, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

15.2. Методика складання Балансу

У балансі підприємства відображають активи, зобов'язання і власний капітал підприємства станом на 31 грудня звітного року у порівнянні з даними на 31 грудня минулого року. Підсумок активу балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань і власного капіталу. Форма і правила заповнення рядків балансу наведені в НП(С)БО 1, алгоритм перевірки порівнянності його показників з показниками інших форм фінансової звітності містять методичні рекомендації, які розробляє та затверджує Міністерством фінансів.

Таблиця 15.3. Порядок заповнення балансу

Стаття	Код рядка	Вихідні дані (формула або сальдо рахунків)
1	2	3
АКТИВ		
<i>I. Необоротні активи</i>		
Нематеріальні активи:	1000	Ряд. 1001 – Ряд. 1002
- первісна вартість	1001	Д-т 12
- накопичена амортизація	1002	К-т 13.3
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Д-т 15, 371 (аванс підрядникам), 205 (придбані будівельні матеріали, конструкції, обладнання та комплектуючі, що підлягають монтажу)
Основні засоби:	1010	Ряд. 1011 – Ряд. 1012
– первісна вартість	1011	Д-т 10 (крім Д-т 100), 11
– знос	1012	К-т 13.1, 13.2
Інвестиційна нерухомість	1015	Д-т 100 (якщо інвестиційна нерухомість обліковується за справедливою вартістю) або Ряд. 1016 – ряд. 1017 (якщо облік ведеться за первісною вартістю)
Довгострокові біологічні активи:	1020	Д-т 16.1, 16.3, 16.5 (якщо такі активи оцінюються за справедливою вартістю) або Ряд. 1021 – ряд. 1022 (якщо облік ведеться за первісною вартістю) 16.5
– первісна вартість	1021	16.2, 16.4, 16.6
– накопичена амортизація	1022	К-т 13.4
Довгострокові фінансові інвестиції:		
– які обліковують за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	Д-т 14.1
– інші фінансові інвестиції	1035	Д-т 14.2, 14.3
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	Д-т 18.1, 18.2, 18.3
Гудвіл	1050	Д-т 19
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	Д-т 39/аквізиційні витрати (для страховиків) (§ 17 МСФЗ 4)
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	Д-т 184 / центральні страхові фонди (для страховиків) (наприклад, Моторне чи Морське бюро)

1	2	3
Інші необоротні активи	1090	Наводять необоротні активи, які не потрапили до решти рядків цього розділу за ознакою суттєвості
Усього за розділом I	1095	Сума рядків 1000, 1005, 1010, 1015, 1020, 1030, 1035, 1040, 1045, 1050, 1060, 1065, 1090
II. Оборотні активи		
Запаси	1100	Д-т 20, 22, 23, 25, 26, 27, 281-284 – К-т 285
Виробничі запаси	1101	Д-т 20, 22
Незавершене виробництво	1102	Д-т 23, 25
Готова продукція	1103	Д-т 26, 27
Товари	1104	Д-т 281-284 – К-т 285
Поточні біологічні активи	1110	Д-т 21
Депозити перестраховання	1115	(Для страховиків) Д-т 39/депозити перестраховання. Відображають суми за договорами перестраховання, які характеризують передачу незначного страхового ризику або відсутність передачі страхового ризику
Векселі одержані	1120	Д-т 34
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Д-т 36 - Кт 38 + Д-т 34 (якщо інформацію про отримані векселі не наводять в ряд. 1120)
Дебіторська заборгованість за розрахунками: - за виданими авансами	1130	Д-т 371 або Д-т 63 (якщо підприємство не веде для передоплати рахунок 371)
- з бюджетом	1135	Д-т 641, 642
- у тому числі з податку на прибуток	1136	Д-т 641/податок на прибуток
- за розрахунками з нарахованих доходів	1140	Д-т 373
- за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	Д-т 682, 683
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Д-т 372, 374-379, 65, 66, 684, 685 тощо (тут зазначають інші оборотні активи, які не було відображено в окремих рядках розділу II)
Поточні фінансові інвестиції	1160	Д-т 352
Гроші та їх еквіваленти	1165	Д-т 30, 31, 333-335, 351
Готівка	1166	Д-т 30
Рахунки в банках	1167	Д-т 31
Витрати майбутніх періодів	1170	Д-т 39
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	(Для страховиків) Д-т 493, 494
Інші оборотні активи	1190	Д-т 331, 332, 643, 644
Усього за розділом II	1195	Сума рядків 1100, 1110, 1115, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1155, 1160, 1165, 1170, 1180, 1190

1	2	3
<i>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</i>	1200	Д-т 286
Баланс	1300	Сума рядків 1095, 1195, 1200
ПАСИВ		
<i>I. Власний капітал</i>		
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	К-т 40 мінус Кт 404
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	К-т 404
Капітал у дооцінках	1405	К-т 41
Додатковий капітал	1410	К-т 42
Емісійний дохід	1411	К-т 421
Накопичені курсові різниці	1412	К-т 423
Резервний капітал	1415	К-т 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	К-т 441 або (Д-т 442)
Неоплачений капітал	1425	(Д-т 46)
Вилучений капітал	1430	(Д-т 45)
Інші резерви	1435	(Для страховиків) Наводяться інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені в наведені вище статті розділу
Усього за розділом I	1495	Сума рядків 1400, 1405, 1410, 1415, 1435 ± 1420 - рядки 1425, 1430
<i>II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення</i>		
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	К-т 54
Пенсійні зобов'язання	1505	К-т 472 (сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами після закінчення трудової діяльності)
Довгострокові кредити банків	1510	К-т 501-504
Інші довгострокові зобов'язання	1515	К-т 505, 506, 51-53, 55
Довгострокові забезпечення	1520	К-т 471, 473, 474, 477, 478 (у частині довгострокових забезпечень)
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	К-т 471, 477 (наводять розшифровку суми, зазначеної в ряд.1520 у частині довгострокових виплат персоналу)
Цільове фінансування	1525	К-т 48
Інвестиційні контракти	1535	К-т 631, 685 (для страховиків) (у частині фінансових інструментів, які мають юридичну форму договору страхування, але не передбачають передачу страховикові значного страхового ризику)
Призовий фонд	1540	К-т 475
Резерв на виплату джек-поту	1545	К-т 476
Усього за розділом II	1595	Сума рядків 1500, 1505, 1510, 1515, 1520, 1525, 1530, 1535, 1540, 1545
<i>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</i>		
Короткострокові кредити банків	1600	К-т 31 (овердрафт), 60
Векселі видані	1605	К-т 62

1	2	3
Поточна кредиторська заборгованість за: - довгостроковими зобов'язаннями	1610	К-т 61
- товари, роботи, послуги	1615	К-т 63 + К-т 62 (якщо інформацію про видані векселі не наводять в ряд. 1605)
- розрахунками з бюджетом	1620	К-т 641, 642
- у тому числі з податку на прибуток	1621	К-т 641/ податок на прибуток
- розрахунками зі страхування	1625	К-т 65
- розрахунками з оплати праці	1630	К-т 66
- за одержаними авансами	1635	К-т 681 або 36 (якщо підприємство не веде рахунки 371 і 681 для обліку передоплати)
- за розрахунками з учасниками	1640	К-т 67
- із внутрішніх розрахунків	1645	К-т 682, 683
- за страховою діяльністю	1650	К-т 37, 63, 68 (для страховиків) (у частині страхових виплат, страхових премій, отриманих авансів, сум кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками, премій перестраховальникам)
Поточні забезпечення	1660	К-т 47 - сума короткострокових забезпечень
Доходи майбутніх періодів	1665	К-т 69
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	К-т 69/відстрочені комісійні доходи (для страховиків), якщо ця сума не було зазначено в рядках 1650 і 1665
Інші поточні зобов'язання	1690	К-т 36, 372, 643, 644, 684, 685 тощо
Усього за розділом III	1695	Сума рядків 1600-1690 за винятком ряд. 1621
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	К-т 680
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	Для приватних пенсійних фондів
Баланс	1900	Ряд. 1495 + ряд. 1595 + ряд. 1695 + ряд. 1700 + ряд. 1800 = Ряд. 1300

15.3. Методика складання Звіту про фінансові результати

Метою складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) є надання користувачам повної, достовірної та об'єктивної інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки від діяльності підприємства за звітний період. Загальні правила заповнення звіту визначені в НП(С)БО 1. Звіт включає чотири розділи.

У розділі I «Фінансові результати» розкривають інформацію про отримані доходи в розрізі видів діяльності підприємства та про витрати, пов'язані з отриманням цих доходів. На підставі цих показників визначають

фінансові результати спочатку від операційної діяльності, потім від звичайної діяльності, а згодом обчислюють чистий прибуток або збиток.

Таблиця 15.4. Порядок заповнення розділу I «Фінансові результати»

Стаття	Код рядка	Джерела інформації для формування показника (статті)
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Д-т субрахунків 70.1, 70.2, 70.3 із Кт 79.1 за мінусом оборотів за Д-т субрахунку 70.4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Д-т 90.1, 90.2, 90.3
Валовий прибуток - прибуток	2090	Позитивне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070
- збиток	2095	Від'ємне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	Страховики наводять дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) інших страхових резервів, крім курсових різниць і придбання або вибуття дочірніх підприємств
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	Страховики відображають зміну інших страхових резервів
Зміна частки пере страховиків в інших страхових резервах	2112	Страховики відображають зміну частки перестраховиків в інших страхових резервах
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Д-т рахунка 71 із Кт 79.1
Адміністративні витрати	2130	Обороти за К-т рахунка 92 із Д-т 791
Витрати на збут	2150	Обороти за К-т рахунка 93 із Д-т 791
Інші операційні витрати	2180	Обороти за К-т рахунка 94 з Д-т 791
Фінансові результати від операційної діяльності: - прибуток	2190	Позитивне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180
- збиток	2195	Від'ємне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180
Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти за Д-т рахунка 72 із К-т субрахунку 79.2
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Д-т рахунка 73 із К-т субрахунку 79.2
Інші доходи	2240	Обороти за Д-т рахунка 74 К-т субрахунку 79.3
Фінансові витрати	2250	Обороти за Д-т субрахунку 79.2 з К-т рахунка 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Д-т субрахунку 792 із К-т рахунка 96
Інші витрати	2270	Обороти за Д-т субрахунку 793 з К-т рахунка 97

1	2	3
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: - прибуток	2290	Позитивне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 – ряд. 2250 – ряд. 2255 – ряд. 2270 + (-) ряд. 2275
- збиток	2295	Від'ємне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 – ряд. 2130 – ряд. 2150 – ряд. 2180
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Д-т субрахунку 79.3 із Кт субрахунку 98.1 (витрати) або обороти за Д-т субрахунку 98.1 із Кт субрахунку 79.3 (дохід)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності до оподаткування	2305	Вибірка із кредитових або дебетових оборотів рахунку 79, яка відображає фінансовий результат від припиненої діяльності
Чистий фінансовий результат: - прибуток	2350	Позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305
- збиток	2355	Від'ємне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305

У розділі **II «Сукупний дохід»** відображають доходи і витрати, які обліковують безпосередньо на рахунках капіталу (тобто без проведення за рахунками класів 7, 8, 9).

Таблиця 15.5. **Порядок заповнення розділу II «Сукупний дохід»**

Стаття	Код рядка	Джерела інформації для формування показника (статті)
1	2	3
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Обороти за Д-т рахунків 10, 15, 12 із Кт субрахунків 41.1, 41.2 або обороти за Д-т субрахунків 41.1, 41.2 із Кт рахунків 10, 15, 12
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Обороти по субрахунку 41.3
Накопичені курсові різниці	2410	Обороти по субрахунку 42.3
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Вибірка оборотів по субрахунку 42.5 (в частині частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств)
Інший сукупний дохід	2445	Наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений в інші статті, наведені в цьому розділі

1	2	3
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Ряд. 2400 + ряд. 2405 + ряд. 2410 + ряд. 2415 + ряд. 2445
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Вибірка оборотів за Кт 54 у частині сум податку на прибуток, пов'язаних з операціями із цього розділу звіту
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Ряд. 2450 - ряд. 2455
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Ряд. 2350 (ряд. 2355) + ряд. 2460
Інший сукупний дохід до оподаткування	2400	Ряд. 2400 + ряд. 2405 + ряд. 2410 + ряд. 2415 + ряд. 2445

У розділі III «Елементи операційних витрат» відображають всі операційні витрати підприємства (на виробництво, збут, управління та ін.) у звітному періоді, за вирахуванням внутрішнього обороту – тих витрат, які формують собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої та спожитої самим підприємством. У розділі **не відображають**: собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти, втрати від операційних курсових різниць, штрафів, пені.

Таблиця 15.6. **Порядок заповнення розділу III «Елементи операційних витрат»**

Стаття	Код рядка	Зміст показника	Джерела інформації для формування показника
1	2	3	4
Матеріальні витрати	2500	Усі матеріальні витрати, використані на виробництво, загальновиробничі, адміністративні потреби, на збут і на інші потреби (крім тих, які використано на виробництво продукції власного споживання)	Д-т 23, 91-94 К-т 20 (крім 205), 21, 22, 24, 63, 68
Витрати на оплату праці	2505	Нарахована зарплата за звітний період	Д-т 23, 91-94 К-т 66.1, 47.1
Відрахування на соціальні заходи	2510	Відрахування на соціальне страхування за звітний період	К-т 65, 47.1
Амортизація	2515	Нарахована амортизація за всіма 03 (виробничого та невиробничого призначення)	Д-т 23, 91-94 К-т 13
Інші операційні витрати	2520	Усі інші витрати, пов'язані з діяльністю підприємства	Д-т 23, 91-94 К-т 37.2, 37.7, 63, 68.5
Разом	2550	Разом операційних витрат	Сума рядків 2500-2520

Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції або потенційно прості акції яких відкрито продають та купують на фондових біржах. Для розрахунку показників застосовують норми П(С)БО 24 «Прибуток на акцію». Показники розділу IV обчислюють тільки для складання звіту – і в бухгалтерському обліку підприємства не відображають.

Таблиця 15.7. **Порядок заповнення розділу IV «Розрахунок прибутковості акцій»**

Стаття	Код рядка	Зміст показник
1	2	3
Середньорічна кількість простих акцій	2600	Середньозважена кількість простих акцій, які знаходилися в обігу протягом звітного періоду
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій, які надійдуть в обіг у разі конвертації потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	Різниця між сумою чистого прибутку та сумою дивідендів, нарахованих на привілейовані акції, поділена на середньорічну кількість простих акцій в обігу
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Скоригований чистий прибуток (збиток), поділений на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Загальна сума нарахованих у звітному періоді дивідендів, поділена на кількість простих акцій, за якими вони виплачуються

15.4. Методика формування Звіту про рух грошових коштів

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Він є вітчизняним еквівалентом звіту про *Cash-flow*, який складають підприємства за кордоном.

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Звіт про рух грошових коштів може складатись одним із двох методів: прямим чи непрямим. Прямий метод потребує постійного накопичення даних про рух грошових коштів, узагальнення потрібних показників в аналітичному обліку.

Непрямий метод ґрунтується на максимальному використанні вже підготовлених показників фінансових звітів – балансу і звіту про фінансові результати та мінімальному використанні даних первинних документів, облікових регістрів та аналітичних і синтетичних рахунків бухгалтерського обліку.

Прямий метод дозволяє побачити основні джерела надходжень та виплат грошових коштів та їх еквівалентів від операційної діяльності, що є дуже корисним для прогнозування майбутніх грошових потоків та контролю фактичних, виявлення відхилень. Непрямий метод дозволяє виявляти причини відхилень чистого прибутку від чистого грошового потоку, прослідкувати весь шлях, який проходять фінансові ресурси для того, щоб перетворитись у грошову форму.

Таблиця 15.8. Порядок заповнення звіту про рух грошових коштів прямим методом

Стаття	Код рядка	Зміст показника	Джерела інформації для формування показника (статті)
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	Відображають грошові надходження від основної діяльності, тобто від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), платежів за оренду інвестиційної нерухомості з урахуванням відповідних вирахувань із доходу (ПДВ , акцизний податок та ін.).	Аналітичні дані К-т рахунків 36, 681 (у частині отриманих передплат) та 70 у кореспонденції з Д-т рахунків 30, 31
Повернення податків і зборів	3005	Показують одержані з бюджету на рахунки підприємства в установах банків суми податків і зборів	Аналітичні дані К-т 64 у кореспонденції з Д-т 31
у тому числі податку на додану вартість	3006	Наводять суму бюджетного відшкодування ПДВ шляхом зарахування грошових коштів на рахунки в банках	Кт відповідного субрахунку рахунка 64 з Д-т 31
Цільового фінансування	3010	Зазначають суму надходжень із бюджету, державних цільових фондів, а також інших осіб для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства	Аналітичні дані з К-т 48 у кореспонденції Д-т 30, 31
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011	Інформація про отримані з бюджетів і державних цільових фондів суми субсидій, дотацій	Обороти за Д-т 31 К-т 64, 48 (у частині сум субсидій та дотацій із бюджету та позабюджетних фондів)
Надходження авансів від покупців і замовників	3015	Сума одержаної попередньої оплати й авансових надходжень грошовими коштами від покупців і замовників під подальшу поставку продукції (товарів, робіт, послуг)	Обороти за Д-т 30,31 К-т 681. Якщо облік отриманих авансів ведуть на рахунку 36, то беруть обороти за Д-т 30, 31 К-т 36

1	2	3	4
Надходження від повернення авансів	3020	Повернені підприємству постачальниками й підрядниками суми попередньої оплати та попередньо наданих авансів грошовими коштами	Обороти за Д-т 30, 31 К-т 371 (у частині повернених постачальниками передоплат й авансів). Якщо надані аванси відображають через рахунок 63, то беруть обороти за Д-т 30, 31 К-т 63
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	Сума одержаних підприємством відсотків (процентів) за залишками коштів на його поточних рахунках за договорами банківського рахунка	Обороти за Д-т 31 К-т 373, 719 (у частині отриманих відсотків за залишками коштів на поточних рахунках)
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	Одержані підприємством грошовими коштами економічні (фінансові) санкції за порушення законодавства й умов договорів	Обороти за Д-т 30, 31 К-т 374 (у частині сум отриманих економічних санкцій за порушення законодавства чи договірних умов)
Надходження від операційної оренди	3040	Суми грошових надходжень від операційної оренди, крім надходжень від оренди інвестиційної нерухомості	Обороти за Д-т 30, 31 К-т 36, 377 (у частині виручки від надання майна в операційну оренду)
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	Суми, отримані як винагорода за користування чи за надання права за користування будь-яким авторським і суміжним правом	Аналітичні дані за К-т 377 у кореспонденції з Д-т 30, 31 (у частині надходжень від отримання роялті, авторських винагород)
Надходження від страхових премій	3050	Страховики відображають надходження грошей за страховими преміями	
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	Фінансові установи відображають повернення клієнтами раніше наданих позик	
Інші надходження	3095	Аналітичні дані Д-т 30, 31 з Кт рахунків 37, 68, 71 тощо	Показують інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, що не включені до попередніх статей Звіту про рух грошових коштів

1	2	3	4
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	Наводять суму грошей, сплачених постачальникам і підрядникам за одержані ТМЦ, прийняті роботи та надані послуги.	Аналітичні дані Д-т рах. 63, 68, 371 (у частині виданих передоплат) у кореспонденції з К-т рах. 30,31
Праці	3105	Показують суму коштів, сплачених як оплата за виконану роботу, а також суми допомоги, винагород тощо.	Аналітичні дані Д-т 66 у кореспонденції з К-т 30, 31
Відрахувань на соціальні заходи	3110	Відображають суму сплаченого єдиного соціального внеску	Аналітичні дані Д-т 65 у кореспонденції з К-т 30, 31
Зобов'язань з податків і зборів	3115	Відображають загальну суму сплачених до бюджету податків і зборів, у тому числі авансових платежів із податку на прибуток	Аналітичні дані Д-т 64 у кореспонденції з К-т 30, 31
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	Сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою чи інвестиційною діяльністю	Обороти за Д-т 64 (у частині податку на прибуток) К-т 31, 30
Витрачання на оплату зобов'язань з ПДВ	3117	Сума сплаченого до бюджету ПДВ	Обороти за Д-т 64 (у частині ПДВ) К-т 31, 30
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків та зборів	3118	Суми сплачених інших податків і зборів (крім ПДВ, податку на прибуток, зобов'язань із загальнообов'язкового державного соцстрахування)	Обороти за Д-т 64, 65 К-т 31, 30 (крім сум ПДВ, податку на прибуток, страхових внесків)
Витрачання на оплату авансів	3135	Суми попередньої оплати й авансових платежів постачальникам і підрядникам за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані)	Обороти за Д-т 371, 63 К-т 30, 31 (у частині сум авансів, перерахованих у рахунок майбутніх поставок)
Витрачання на оплату повернення авансів	3140	Обороти за Д-т 681, 36 Кт 30, 31 (у частині сум повернених покупцям передоплат й авансів)	Обороти за Д-т 681, 36 К-т 30, 31 (у частині сум повернених покупцям передоплат й авансів)
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	Сума сплачених цільових і благодійних внесків	Обороти за Д-т 685 К-т 31, 30 (у частині сплачених цільових і благодійних внесків)
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	Страховики відображають суми, сплачені клієнтам за страховими контрактами	

1	2	3	4
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	Фінансові установи відображають суми позик, наданих клієнтам	
Інші витрачання	3190	Наводять суму використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, які не включені до попередніх статей Звіту про рух грошових коштів	Аналітичні дані за Д-т 37, 68, 94 та ін. із К-т рахунків 30, 31
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	3000 + 3005 + 3010 + 3015 + 3020 + 3025 + 3035 + 3040 + 3045 + 3050 + 3055 + 3095 - (3100 + 3105 + 3110 + 3115 + 3135 + 3140 + 3145 + 3150 + 3155 + 3190)	
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200	Показують суму грошових надходжень від продажу акцій чи боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств	Аналітичні дані К-т 37 (К-т 74) у кореспонденції з Д-т 30, 31
необоротних активів	3205	Відображають надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (окрім фінансових інвестицій)	Аналітичні дані К-т 377, 742 у кореспонденції з Д-т 30, 31
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215	Зазначають надходження грошей у вигляді відсотків за позиками іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо	Аналітичні дані К-т 373 у кореспонденції з Д-т 30, 31
дивідендів	3220	Показують надходження грошей, зокрема від ф'ючерсних, форвардних контрактів, контрактів «своп» й опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються в рамках основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікують як фінансову діяльність)	Аналітичні дані К-т 373 у кореспонденції з Д-т 30, 31
Надходження від деривативів	3225	Показують надходження грошей, зокрема від ф'ючерсних, форвардних контрактів, контрактів «своп» й опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються в рамках основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікують як фінансову діяльність)	Аналітичні дані К-т 379 у кореспонденції з Д-т 30, 31

1	2	3	4
Надходження від погашення позик	3230	Підприємства (крім фінансових установ) відображають надходження грошових коштів від повернення авансів і позик, наданих іншим сторонам, пов'язаних з інвестиційною діяльністю	Аналітичні дані за К-т 377, 183 у кореспонденції з Д-т 30, 31
Інші надходження	3250	Відображають надходження, для яких за ознаками суттєвості неможливо виділити окрему статтю, або які не включені в попередні статті цього розділу Звіту про рух грошових коштів	Аналітичні дані Д-т 30, 31 із К-т рахунків 37, 68 тощо
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	Наводять витрати грошей на придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі в спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)	Аналітичні дані Д-т 14, 35 у кореспонденції з К-т 30, 31
необоротних активів	3260	Показують виплати грошей для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів (окрім фінансових інвестицій), У цій статті також відображають суми сплачених відсотків, які капіталізуються в первісну вартість кваліфікаційних необоротних активів	Аналітичні дані Д-т 63, 68 у кореспонденції з К-т 30, 31
Виплати за деривативами	3270	Заносять суми коштів, сплачених 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)	Аналітичні дані Д-т 379 у кореспонденції з К-т 30, 31
Витрачання на надання позик	3275	Підприємства (крім фінансових установ) відображають виплати грошових коштів для надання авансів і позик, пов'язаних з інвестиційною діяльністю	Аналітичні дані за Д-т 377, 183 в кореспонденції з К-т 30, 31
Інші платежі	3290	Показують інші платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості неможливо виділити окрему статтю, або які не включені в попередні статті цього розділу звіту про рух грошових коштів	Аналітичні дані з Д-т 37, 68 у кореспонденції з К-т 30, 31
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	$3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3250 + - (3255 + 3260 + 3270 + 3275 + 3290)$	

1	2	3	4
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300	Заносять суму надходжень коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу	Аналітичні дані К-т 42, 46 у кореспонденції з Д-т 30, 31
Отримання позик	3305	Показують отримання грошей у зв'язку з виникненням боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю)	Аналітичні дані К-т 50, 51, 52, 55, 60, 62 у кореспонденції з Д-т 30, 31
Інші надходження	3340	Інші надходження грошей, для відображення яких за ознаками суттєвості неможливо було виділити окрему статтю, або які не включені в попередні статті цього розділу Звіту про рух грошових коштів	Аналітичні дані Д-т 30, 31 у кореспонденції з К-т 685
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	Показують грошові виплати на придбання (викуп) власних акцій	Аналітичні дані Д-т 45 у кореспонденції з К-т 30, 31
Погашення позик	3350	Наводять суми грошей, витрачених на повернення, раніше отриманих позик	Аналітичні дані Д-т 60, 50 у кореспонденції з К-т 30, 31
Сплату дивідендів	3355	Зазначають суму дивідендів, виплачених грошима	Аналітичні дані Д-т 67 у кореспонденції з К-т 30, 31
Витрачання на сплату відсотків	3360	Суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним у фінансовій діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються	Аналітичні дані Д-т 684 в кореспонденції з Кт 30, 31 або аналіз ряд. 2250 ф. № 2
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	Сума сплаченої заборгованості з фінансової оренди	Аналітичні дані Д-т 611 у кореспонденції з К-т 30, 31
Інші платежі	3390	Показують інші грошові витрачання, для відображення яких за ознаками суттєвості неможливо було виділити окрему статтю, або які не включені в попередні статті цього розділу Форми № 3	Аналітичні дані К-т 30, 31
Аналітичні дані Кт 30, 31	3395	Чистий рух коштів від фінансової діяльності	
Залишок коштів на початок року	3405	Наводять суму грошових коштів, відображених у Балансі підприємства на початок звітного періоду	Рядок 1165 графі 3 Балансу

1	2	3	4
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	Відображають суми збільшення або зменшення (наводиться в дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти під час зміни валютних курсів протягом звітного періоду	Аналітичні дані рахунків 30, 31 у кореспонденції з субрахунками 714, 744, 945, 974
Залишок коштів на кінець року	3415	Має дорівнювати рядку 1165 графі 4 Балансу	3405 +(-) 3400 +(-) 3410

Таблиця 15.9. Порядок заповнення звіту про рух грошових коштів непрямым методом

Стаття	Код рядка	Зміст показника	Джерела інформації для формування показника (статті)	
			4	5
1	2	3	4	5
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності				
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	Рядок 2290 чи 2295 ф. №2 залежно від результатів звичайної діяльності		
Коригування на:				
амортизацію необоротних активів	3505	Відображається сума нарахованої за період амортизації	Рядок 2515 гр. 3 ф. № 2	X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510	Зазначають збільшення чи зменшення суми забезпечень наступних витрат і платежів за результатами періоду, не пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю	(1520 + 1660 гр. 4 ф. № 1) - (1520 + 1660 гр. 3 ф. № 1)	(1520 + 1660 гр. 3 ф. № 1) - (1520 + 1660 гр. 4 ф. №. 1)
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	Відображаються збитки / прибутки від операційних курсових різниць унаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті за курсом НБУ При цьому збиток відображають у графі 3 звіту (надходження), а прибуток - у графі 4 (витрачання).	Додатна різниця між оборотами за Д-т 945 та Кт 714	Додатна різниця між оборотами за Кт 714 та Д-т 945

1	2	3	4	5
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520	У рядку фіксують збиток (графа 3) / прибуток (графа 4) від: - володіння та реалізації фінансових інвестицій; - продажу інвестиційної нерухомості, не активів, утримуваних для продажу, і груп вибуття, інших довгострокових активів; - обміну оборотних активів на необоротні й фінансові інвестиції; - неопераційних курсових різниць; а також інші прибутки /збитки від інвестиційної та фінансової діяльності	(2255 + 2270) - (2200 + 2220 + 2240) + (2180 - 2120) гр. 3 ф. № 2	(2200 + 2220 + 2240) - (2255 + 2270) + (2120 - 2180) гр. 3 ф. №2
Прибуток (збиток) від участі в капіталі	3521	Відображається прибуток (збиток), отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі	Додатна різниця (2200 - 2255) гр. 3 ф. № 2	Додатна різниця (2255 - 2200) гр. 3 ф. № 2
Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання	3522	Наводиться прибуток (збиток) від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, і від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарських активів	Додатна різниця (2181+ 2182 - 2121 - 2122) гр. 3 ф. № 2	Додатна різниця (2121+ 2122 - 2181 - 2182) гр. 3 ф. № 2
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523	Відображається збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття	Додатна різниця (2120 -2180) гр. 3 ф. № 2 (у частині доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття)	Додатна різниця (2180 - 2120) гр. 3 ф. № 2 (у частині доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття)

1	2	3	4	5
Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	3524	Відображається збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	Додатна різниця між оборотами по Кт 971 і Д-т 793 та оборотами по Д-т 741 із Кт 793	Додатна різниця між оборотами по Д-т 741 із Кт 793 та оборотами по Кт 971 із Д-т 793
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526	Відображаються збиток (прибуток) від зміни корисності необоротних активів	Додатна різниця між оборотами по Д-т 972 та по Кт 742	Додатна різниця між оборотами по Кт 742 та по Д-т 972
Фінансові витрати	3540	Відображаються включені до Звіту про фінансові результати (форма № 2) витрати на сплату відсотків за користування позиковими коштами	Обороти за Кт 95 у кореспонденції з Д-т 792 (значення наводять у дужках) або ряд. 2250 ф. № 2	X
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550	Зазначають зменшення (графа 3) / збільшення (графа 4) статей оборотних активів (крім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей не операційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду	Різниця між гр. 3 та гр. 4 рядка 1195 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1165, 1160 ф. № 1 (з урахуванням певних обмежень)	Різниця між гр. 4 та гр. 3 рядка 1195 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1165, 1160 ф. № 1 (з урахуванням певних обмежень)
Збільшення (зменшення) запасів	3551	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) вартості запасів, окрім зміни у результаті негрошових операцій інвестиційної та фінансової діяльності, а також виправлення помилок минулих років	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1100 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1100 ф. № 1

1	2	3	4	5
Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів	3552	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) вартості поточних біологічних активів, окрім зміни у результаті негрошових операцій інвестиційної та фінансової діяльності	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1110 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4-гр. 3) ряд. 1110 ф. № 1
Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	3553	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, окрім суми зміни заборгованості в результаті її погашення необоротними активами	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1125 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1125 ф. № 1
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості	3554	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) іншої поточної дебіторської заборгованості, окрім змін, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1155 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1155 ф. № 1
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) витрат майбутніх періодів, окрім зменшення таких витрат унаслідок їх включення до складу групи вибуття	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. і 170 ф. X ¹ - 1	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1170 ф. № 1
Зменшення (збільшення) інших оборотних активів	3557	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) інших оборотних активів, окрім сум змін, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1190 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1190 ф. № 1

1	2	3	4	5
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560	Шляхом аналізу Розділу III Пасиву Балансу визначають надходження (збільшення) і видаток (зменшення) сум зобов'язань	Різниця між гр. 4 та гр. 3 рядка 1695 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1600, 1610, 1660, 1640 ф. № 1	Різниця між гр. 3 та гр. 4 рядка 1695 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1600, 1610, 1660, 1640 ф. № 1
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	3561	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, крім зміни поточних зобов'язань у результаті здійснення не грошових операцій із включення поточних зобов'язань до груп вибуття, інвестиційної та фінансової діяльності, а також виправлення помилок минулих років	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1610 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1610 ф. № 1
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3562	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної дебіторської заборгованості із розрахунків з бюджетом, окрім зменшення суми зобов'язань з поточного податку на прибуток у зв'язку з його сплатою, а також ПДВ, що виник у результаті інвестиційної діяльності	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1620 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1620 ф. № 1
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3563	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної дебіторської заборгованості за розрахунками зі страхування	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1625 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1625 ф. № 1

1	2	3	4	5
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3564	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці, які відбулися протягом звітного періоду та пов'язані з операційною діяльністю	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1630 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1630 ф. № 1
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3566	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) доходів майбутніх періодів, крім зміни в результаті їх створення від операцій з коштами цільового фінансування, подальшого їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування тощо	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1665 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 - гр. 4) ряд. 1665 ф. № 1
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3567	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) інших поточних зобов'язань, пов'язаних із операційною діяльністю	Додатна різниця (гр. 4 - гр. 3) ряд. 1690 ф. №1	Додатна різниця (гр. 3 - гр.4) ряд. 1690 ф. № 1
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	Відображають різницю між сумами надходжень і видатків після коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування	(3500 + 3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 3) - (3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 4)	(3500 + 3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 4) - (3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 3)
Сплачений податок на прибуток	3580	Зазначається сума сплаченого за період податку на прибуток (за виключенням його частини, що належить до фінансової та/або інвестиційної діяльності)	X	Аналітичні дані за Д-т 641 у кореспонденції з Кт 30, 31

1	2	3	4	5
Сплачені відсотки	3585	Відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним в операційній діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються	X	Аналітичні дані за Д-т 684 Кт 30, 31 або Д-т відповідних видатків Кт 30, 31
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		3570 гр. 3 - 3580 - 3585 гр. 4	3570 + 3580 + 3585 гр. 4 або (3580 + 3585) гр. 4 - 3570 гр. 3
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності				
Надходження від реалізації:				
фінансових інвестицій	3200	Показують суму грошей від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств	Аналітичні дані Кт 37 в кореспонденції з Д-т 30, 31	X
необоротних активів	3205	Зазначають надходження грошей у вигляді відсотків за позиками, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінустановою) за фінінвестиціями в боргові цінні папери, за використання передачих у фінансову оренду необоротних активів тощо	Аналітичні дані Кт 373 в кореспонденції з Д-т 30, 31	X
дивідендів	3220	Надходження по дивідендах від володіння акціями або частками у капіталі інших підприємств	Аналітичні дані Кт 373 в кореспонденції з Д-т 30, 31	X
Надходження від деривативів	3225	Показують надходження грошових коштів, зокрема від ф'ючерсних, форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів.	Аналітичні дані Кт 379 в кореспонденції з Д-т 30, 31	X

1	2	3	4	5
Находження від погашення позик	3230	Відображається сума грошових надходжень від повернення авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю; повернення позик, виданих раніше іншим сторонам	Аналітичні дані Д-т 30 31 із Кт 183, 371, 377 (у частині погашення позик та повернення авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю)	X
Інші надходження	3250	Відображаються надходжень від інвестиційної діяльності, які неможливо включити в будь-яку іншу статтю цього розділу чи виділити в окремий рядок за ознакам суттєвості	Аналітичні дані по Кт 37, 68 у кореспонденції з Д-т 30, 31	X
Витрачання на придбання:				
фінансових інвестицій	3255	Відображають виплати грошей для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі в спільних підприємствах	X	Аналітичні дані до зміни в даних рядків 1030, 1035, 1160, 1690 (у частині зобов'язань за раніше придбаними інвестиціями) ф. № 1 або Аналітичні дані Д-т 68 у кореспонденції з Кт 30, 31
необоротних активів	3260	Зазначають виплату грошей для придбання (створення) основних засобів, нематеріаль та інших необоротних активів	-	Аналітичні дані до зміни в даних рядків 1000, 1005, 1010, 1015, 1030, 1690 (у частині зобов'язань за раніше придбаними інвестиціями) ф. № 1 або аналітичні дані по Д-т 377, 63, 68 у кореспонденції з Кт 30, 31
Виплати за деривативами	3270	Показують виплату грошових коштів, зокрема по ф'ючерних, форвардних контрактах, контрактах «своп» та опціонів.	X	Аналітичні дані по Д-т 379 у кореспонденції з Кт 30, 31

1	2	3	4	5
Витрачання на надання позик	3275	Відображається вибуття грошових коштів у зв'язку з наданням авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю, позик іншим сторонам	X	Аналітичні дані по Д-т 183, 371, 377 із Кт 30, 31 (у частині перерахування позик та авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю)
Інші платежі	3290		(3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3250 гр. 3) - (3255 + 3260 + 3270 + 3275 + 3290 гр. 4)	(3255 + 3260 + 3270 + 3275 + 3290 гр. 4) - (3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3250 гр. 3)
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності				
Надходження від:				
Власного капіталу	3300	Відображають надходження грошей від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу	Аналітичні дані Кт 40, 42, 45, 46 в кореспонденції з Д-т 30, 31	X
Отримання позик	3305	Відображають надходження грошей за рахунок боргових зобов'язань	Аналітичні дані Кт 50, 52, 60, 62 в кореспонденції з Д-т 30, 31	X
Інші надходження	3340	Відображають інші надходжень від фінансової діяльності, які неможливо включити до будь-якої іншої статті цього розділу або виділити в окремий рядок за ознакам суттєвості	Аналітичні дані по Д-т 30, 31 (у частині інших надходжень від фіндіяльності)	X
Витрачання на:				
Викуп власних акцій	3345	Відображають виплати грошей для придбання власних акцій	X	Аналітичні дані Д-т 45 в кореспонденції з Кт 30, 31
Погашення позик	3350	Відображають суми погашених грошима позик	X	Аналітичні дані Д-т 60, 50 в кореспонденції з Кт 30, 31
Сплату дивідендів	3355	Відображають виплачені грошима дивіденди	X	Аналітичні дані Д-т 67 в кореспонденції з Кт 30, 31

1	2	3	4	5
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	Відображається сума сплачених грошових коштів у рахунок погашення заборгованості з фінансової оренди	X	Аналітичні дані по Д-т 53, 61 із Кт 30, 31 (у частині погашення за боргованості по фінансовій оренді)
Інші платежі	3390	Відображається всіх інших грошових витрат від фінансової діяльності, які неможливо включити до будь-якої іншої статті цього розділу або виділити в окремий рядок за ознакам суттєвості	X	Аналітичні дані Кт 30, 31 (у частині інших грошових коштів, пов'язаних із фіндіяльністю)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		(3300 + 3305 + 3340 гр. 3) - (3345 + 3350 + 3355 + 3360 + 3365 + 3390 гр. 4)	(3345 + 3350 + 3355 + 3360 + 3365 + 3390 гр. 4) - (3300 + 3305 + 3340 гр. 3)
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		3195 + 3295 + 3395 гр. 3 або (3195 гр. 3) - (3295 + 3395 гр. 4) або (3195 + 3295 гр. 3) - (3395 гр. 4)	3195 + 3295 + 3395 гр. 4 або (3195 гр. 4) - (3295 + 3395 гр. 3) або (3195 + 3295 гр. 4) - (3395 гр. 3)
Залишок коштів на початок року	3405	Показують суму грошових коштів, відображених в Балансі підприємства на початок звітного періоду	Рядок 1165 гр. 3 ф. № 1	X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	Відображають суми збільшення або зменшення залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду	Рядок 3515 гр. 4	Рядок 3515 гр. 3
Залишок коштів на кінець року	3415	Повинно дорівнювати рядку 1165 графі 4 Балансу	3400 + 3405 + 3410 гр. 3 або (3405 гр. 3) - (3400 + 3410 гр. 4) або (3400 + 3405 гр. 3) - (3410 гр. 4) або (3405 + 3410 гр. 3) - (3400 гр. 4)	X

15.5. Методика заповнення Звіту про власний капітал

Звіт про власний капітал має певний взаємозв'язок з даними інших форм річної звітності, зокрема, з Балансом та Звітом про фінансові результати. Тому, для складання Звіту про власний капітал необхідно мати підготовлені дані бухгалтерського обліку, заповнений Баланс підприємства і Звіт про фінансові результати.

Зміст і форма Звіту про власний капітал, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». В основі його побудови лежить балансовий метод, тобто для кожного елементу підрахунок здійснюється наступним чином: сальдо на початок звітного періоду плюс (мінус) зміни за звітний період дорівнює сальдо на кінець звітного періоду.

Звіт складається у формі шахової таблиці в розрізі статей, які включаються до складу першого розділу пасиву балансу та причин їх зміни. Шаховий принцип побудови звіту передбачає розміщення по горизонталі елементів (статей) власного капіталу, а по вертикалі – основних операцій, які можуть призвести до зміни окремих статей і власного капіталу в цілому.

Кожний елемент звіту (вид власного капіталу) обчислюється за формулою: сальдо на початок звітного періоду +/- зміни за звітний період = сальдо на кінець періоду.

Показники залишку за окремими статтями власного капіталу на початок періоду переносяться з відповідної граfi балансу підприємства. Далі по вертикалі відображаються операції, які можуть призвести до змін у власному капіталі. На перетині відповідних вертикальних рядків і горизонтальних граф відображаються дані, що характеризують вплив тих чи інших операцій на стан позицій власного капіталу.

Показники залишку за окремими видами власного капіталу на початок періоду переносяться з відповідної граfi Балансу підприємства.

Таблиця 15.10. Порядок заповнення звіту про власний капітал

Стаття	Код рядка	Зміст показника	Джерела інформації для формування показника (статті)
1	2	3	4
Залишок □ на початок року	4000	Відображається сума власного капіталу (нескоригований залишок) на початок року	Сальдо рахунків 40-46 на початок звітного року
Коригування		Відображаються суми коригувань, передбачені П(С)БО 6	
Зміна облікової політики	4005	У цьому рядку показують інформацію про вплив змін облікової політики. Зокрема, зміна облікових оцінок, яка вплинула на статті власного капіталу.	Д-т 40, 41, 42, 43, 44, 45 Кт 40, 41, 42, 43, 44, 45

1	2	3	4
Виправлення помилок	4010	Здійнюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітнього року у випадку, коли в попередніх роках під час складання фінансової звітності допущені помилки, які впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	Обороти за рахунком 44
Інші зміни	4090	Показують суми коригувань, які мали місце після звітної дати й впливають на розмір власного капіталу, та не відображаються у рядках 4005 та 4010	Д-т 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 Кт 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46
Скоригований залишок на початок року	4095	Відображається залишок власного капіталу на початок року після внесення відповідних коригувань	Сума рядків 4000-4090 за кожною графою
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	Сума чистого прибутку (збитку) з рядків 2350 (2355) зі Звіту про фінансові результати	Д-т 79 Кт 441 (Д-т 442 Кт 79)
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	Відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати (рядок 2460)	Обороти за рахунком 42
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	Сума дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітнього періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	Обороти по субрахунках 411, 412
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112	Сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування в порядку, визначеному П(С)БО 13	Обороти по субрахунку 413
Накопичені курсові різниці	4113	Сума курсових різниць, які відповідно до П(С)БО 21 відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході	Обороти по субрахунку 423
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114	Частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій у які ведеться за методом участі в капіталі	Аналітичні дані по субрахунку 425 (у частині частки такого іншого сукупного доходу)
Інший сукупний дохід	4116	Сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений до інших статей	Обороти по субрахунках 414, 424, 425

1	2	3	4
Розподіл прибутку		Наводиться сума виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу	
Виплати власникам (дивіденди)	4200	Відображається сума нарахованих дивідендів учасникам (власникам) за простими та привілейованими акціями	Д-т 443 Кт 671 Д-т 43 Кт 671
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	Наводиться сума зареєстрованих у законодавчому порядку змін у статутному та пайовому капіталі за рахунок розподілу прибутку	Д-т 443 Кт 40
Відрахування до резервного капіталу	4210	Відображається сума відрахувань до резервного капіталу	Д-т 443 Кт 43
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215	Суб'єкти державного (комунального) сектора економіки наводять інформацію про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету	Д-т 443 Кт 67
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	Суб'єкти державного (комунального) сектора економіки наводять дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів	Обороти за Д-т 443 Кт 426
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	Суб'єкти державного (комунального) сектора економіки наводять дані про спрямування прибутку на матеріальне заохочення	Д-т 443 Кт 477
Внески учасників		Наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості з капіталу	
Внески до капіталу	4240	Наводяться дані про суми номінальної вартості випущених акцій, часток зареєстрованого статутного капіталу	Д-т 46 Кт 40
		Унесення пайових внесків членів товариства	Д-т 37 Кт 40
		Відображається сума емісійного доходу, якщо в договорі із засновниками визначена вартість розміщення акцій, вища за номінальну	Д-т 46 Кт 421
Викуп акцій (часток)	4260	Відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених підприємством у його учасників	Д-т 45 Кт 30, 31, 672
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	Результат перепродажу акцій (часток), викуплених підприємством, відображається в графах 5, 7 і 9	

1	2	3	4
		Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) дорівнює вартості перепродажу, така сума відображається в графі 9. Різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) та вартістю повторного їх розміщення в разі перепродажу:	Д-т 30, 31 Кт 45
		- якщо вартість перепродажу більша, ніж фактична собівартість, сума різниці наводиться в графі 5	Д-т рахунків обліку активів Кт 421
		- якщо вартість перепродажу менша, ніж фактична собівартість акцій (часток), така різниця відображається в графі 9 і в дужках у графі 5	Д-т 421, 422 Кт 45
		Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) перевищує вартість їх повторного розміщення та сума такого перевищення більша за наявний кредитовий залишок на рахунку 421, таке перевищення відображається в графі 7	Д-т 443 Кт 45 (Д-т 442 Кт 45)
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	Відображається вплив анулювання викуплених акцій (часток) на різні види власного капіталу залежно від різниці між собівартістю викуплених акцій (часток) та їх номінальною вартістю	
		Номінальна вартість анульованих викуплених акцій (часток) у товариствах зазначається в графі 9 і в дужках у графі 3. Різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) власної емісії над їх номіналом відображається в графах 5 і 9	Д-т 40 Кт 45
		Якщо фактична собівартість викуплених акцій вища за номінал, сума відображається в дужках у графі 5 та графі 9	Д-т 421 Кт 45
		Якщо фактична собівартість нижча за номінал, різниця наводиться в графі 5 і в дужках у графі 9	Д-т 45 Кт 421
		У випадку коли фактична собівартість викуплених акцій перевищує їх номінальну вартість і сума такого перевищення більша кредитового залишку на субрахунку 421, сума такого перевищення списується за рахунок нерозподіленого прибутку. У Звіті така сума наводиться в графі 9 і в дужках у графі 7	Д-т 44 Кт 45

1	2	3	4
Погашення заборгованості з капіталу	4245	Наводиться сума, фактично внесена учасниками для оплати за реєстрованого статутного та пайового капіталів. Сума фактичного внеску відображається в графі 8	Д-т рахунків обліку активів Кт 46
		Сума перевищення фактичного внеску над заборгованістю відображається в графі 5	Д-т рахунків обліку активів Кт 421, 422
Вилучення капіталу		Наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток) власної емісії, перепродажу чи анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталу, зменшення номінальної вартості акцій, або інші зміни в капіталі, зокрема придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	
Викуп акцій (часток)	4260	Відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених підприємством у його учасників (графа 9)	Д-т 45 Кт 30, 31, 672
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	Результат перепродажу акцій (часток), викуплених підприємством, відображається в графах 5, 7 і 9	
		Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) дорівнює вартості перепродажу, така сума відображається в графі 9. Різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) та вартістю повторного їх розміщення в разі перепродажу:	Д-т 30, 31 Кт 45
		- якщо вартість перепродажу більша, ніж фактична собівартість, сума різниці наводиться в графі 5	Д-т рахунків обліку активів Кт 421
		- якщо вартість перепродажу менша, ніж фактична собівартість акцій (часток), така різниця відображається в графі 9 і в дужках у графі 5	Д-т 421, 422 Кт 45
		Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) перевищує вартість їх повторного розміщення та сума такого перевищення більша за наявний кредитовий залишок на рахунку 421, таке перевищення відображається в графі 7	Д-т 443 Кт 45 (Д-т 442 Кт 45)
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	Відображається вплив анулювання викуплених акцій (часток) на різні види власного капіталу залежно від різниці між собівартістю викуплених акцій (часток) та їх номінальною вартістю	

1	2	3	4
		Номінальна вартість анульованих викуплених акцій (часток) у товариствах зазначається в графі 9 і в дужках у графі 3. Різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) власної емісії над їх номіналом відображається в графах 5 і 9	Д-т 40 Кт 45
		Якщо фактична собівартість викуплених акцій вища за номінал, сума відображається в дужках у графі 5 та графі 9	Д-т 421 Кт 45
		Якщо фактична собівартість нижча за номінал, різниця наводиться в графі 5 і в дужках у графі 9	Д-т 45 Кт 421
		У випадку коли фактична собівартість викуплених акцій перевищує їх номінальну вартість і сума такого перевищення більша кредитового залишку на субрахунку 421, сума такого перевищення списується за рахунок нерозподіленого прибутку . У Звіті така сума наводиться в графі 9 і в дужках у графі 7	Д-т 44 Кт 45
Вилучення частки капіталу	4275	Відображається вилучення частки капіталу на підприємствах іншої форми власності, аніж акціонерні товариства. Ця операція відображається після прийняття рішення про таке вилучення власниками (співзасновниками) товариства, незалежно від того, здійснено фактичний розрахунок активами чи ні	
		Сума частки в капіталі підприємства, щодо якої прийнято рішення про вилучення, наводиться в дужках у графі 9	Д-т 45 Кт 672
		У разі виходу учасника із товариства сума такої заборгованості відображається в дужках у графі 3	Д-т 40 Кт 672
		Водночас якщо виходить учасник, який не повністю сплатив свою частку, анульована сума його заборгованості перед товариством відобразатиметься в графі 8 і в дужках у графі 3	Д-т 40 Кт 46
		Нарахована частина прибутку учаснику, який виходить, наводиться в дужках у графі 7	Д-т 441 Кт 672

1	2	3	4
Зменшення номінальної вартості акцій	4280	Сума зменшення номінальної вартості акцій, якщо зменшується сума статутного капіталу	Д-т 40 Кт 672
		У випадку знецінення акцій збиткового підприємства їх сумарна вартість приводиться відповідно до вартості чистих активів. Така сума зменшення номінальної вартості акцій (тобто різниця) відображається в дужках	Д-т 40 Кт 442
Інші зміни в капіталі:	4290	Наводяться дані про решту змін у власному капіталі підприємства, що не були включені до зазначених вище статей	
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	4291	Дані про придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	
Разом змін у капіталі	4295	Наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін	Сума рядків 4100-4291 за кожною графою
Залишок на кінець року	4300	У цьому рядку за кожним видом капіталу у відповідній графі відображається сума рядків 4095 і 4295	Сальдо на 31 грудня рахунків: 40, 41, 42, 43, 44, 46, 45

15.6. Основні напрямки аналізу фінансової звітності підприємства

Методично правильно сформована фінансова звітність є основою для проведення об'єктивного аналізу і прийняття на цій осевій оптимальних управлінських рішень.

Основними методами аналізу звітності є наступні: горизонтальний аналіз; вертикальний аналіз; трендовий аналіз; розрахунок фінансових коефіцієнтів.

Горизонтальний аналіз – дозволяє визначити абсолютні й відносні зміни різних статей звітності у порівнянні з попереднім роком, півріччям чи кварталом.

Для визначення змін у господарській діяльності підприємства більш, ніж за два послідовних роки, застосовується аналіз тенденцій розвитку (аналіз тренду), який є варіантом горизонтального аналізу.

Аналіз тенденцій розвитку передбачає використання індексів. При розрахунку індексів значення базового року приймається за 100%. Відповідно до цього розраховуються індекси для інших років. Базисним роком обирається той рік, показники якого є типовими, характерними для здійснення підприємницької діяльності за нормальних умов. При цьому слід обирати тільки значимі показники.

На відміну від горизонтального аналізу, що показує динаміку статей фінансової звітності за ряд років, вертикальний аналіз є аналізом внутрішньої структури звітності.

Залежно від конкретних цілей та завдань можна виконати фінансовий аналіз різного ступеня деталізації. Єдиної методики немає, тому аналітики використовують різноманітні набори показників.

У світовій практиці фінансові коефіцієнти як показники діяльності підприємства публікуються в річних звітах компаній. При цьому кожна компанія, звичайно, має свій набір таких коефіцієнтів та їх власну систематизацію. Американські фірми найчастіше наводять в річному звіті набір з 10-15 показників.

Найчастіше оцінку фінансового стану проводять за допомогою фінансових коефіцієнтів, розрахованих на підставі показників балансу і Звіту про фінансові результати. За допомогою цього способу вивчаються такі важливі аспекти фінансового стану і результатів діяльності підприємства, як ліквідність, довгострокова платоспроможність, рентабельність.

У Методичних рекомендаціях щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці ПАТ та підприємств-емітентів облігацій (схвалених Аудиторською палатою України, протокол засідання від 23.02.2001) згруповані фінансові коефіцієнти в певні групи із зазначенням відповідного нормативного значення (табл 15.7).

Аналіз ліквідності підприємства проводять за даними балансу та дозволяє визначити спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання.

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників (коефіцієнтів): коефіцієнта покриття, коефіцієнта швидкої ліквідності, коефіцієнта абсолютної ліквідності та чистого оборотного капіталу.

Таблиця 15.7. Показники фінансового стану підприємства

№ з/п	Показники	Формула розрахунку показника фінансового стану акціонерного товариства та підприємства-емітента облігацій	Орієнтовне позитивне значення показника
	1	2	3
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$K1 = (\text{Грошові кошти} + \text{Грошові еквіваленти} + \text{Короткострокові фінансові вкладення}) / \text{Короткострокові зобов'язання}$	0,25 – 0,5
2	Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	$K2 = (\text{Грошові кошти} + \text{Грошові еквіваленти} + \text{Дебітори (непрострочені та реальні)} + \text{Запаси} + \text{Витрати}) / \text{Короткострокова заборгованість}$	1,0 – 2,0
3	Коефіцієнт фінансової стійкості	$K3 = \text{Власні кошти} / \text{Вартість майна (підсумок активу балансу)}$	0,25 – 0,5
4	Коефіцієнт структури капіталу (фінансування)	$K4 = (\text{Короткострокова кредиторська заборгованість} + \text{Довгострокова кредиторська заборгованість}) / \text{Власний капітал}$	0,5 – 1,0

Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття) розраховується як відношення оборотних активів до поточних зобов'язань підприємства та показує достатність ресурсів підприємства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань.

Коефіцієнт швидкої ліквідності розраховується як відношення найбільш ліквідних оборотних засобів (грошових засобів та їх еквівалентів, поточних фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості) до поточних зобов'язань підприємства. Він відображає платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності обчислюється як відношення грошових засобів та їхніх еквівалентів і поточних фінансових інвестицій до поточних зобов'язань. Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина боргів підприємства може бути сплачена негайно.

Чистий оборотний капітал розраховується як різниця між оборотними активами підприємства та його поточними зобов'язаннями. Його наявність та величина свідчать про спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність.

Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства здійснюється за даними балансу підприємства, характеризує структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, ступінь фінансової стійкості і незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування діяльності.

Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників (коефіцієнтів): коефіцієнта платоспроможності (автономії), коефіцієнта фінансування, коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами та коефіцієнта маневреності власного капіталу.

Коефіцієнт фінансової стійкості (платоспроможності або автономії) розраховується як відношення власного капіталу підприємства до підсумку балансу підприємства і показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність.

Коефіцієнт структури капіталу (фінансування) розраховується як співвідношення залучених та власних засобів і характеризує залежність підприємства від залучених засобів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами розраховується як відношення величини чистого оборотного капіталу до величини оборотних активів підприємства і показує забезпеченість підприємства власними оборотними засобами.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка - капіталізована. Коефіцієнт маневреності власного капіталу розраховується як відношення чистого оборотного капіталу до власного капіталу.

Вказані у таблиці показники фінансового стану, доцільно розраховувати

за попередні 2-3 періоди, включаючи звітний.

В алгоритмі розрахунку показників (табл. 15.8) наводиться номер форми фінансової звітності та рядок, який при цьому використовується.

Фінансові аналітики підприємства можуть використовувати й інші показники. Зокрема, світова практика розробила цілий арсенал методик щодо прогнозування імовірності банкрутства підприємства.

Таблиця 15.8. Алгоритм розрахунку фінансових показників

№ з/п	Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення
	1	2	3
1. Аналіз майнового стану підприємства			
1.1.	Коефіцієнт зносу основних засобів	$\frac{\text{ф. 1 ряд. 1012}}{\text{ф. 1 ряд. 1001}}$	зменшення
1.2.	Коефіцієнт оновлення основних засобів	$\frac{\text{ф. 5 ряд. 260 (гр. 5)}}{\text{ф. 1 ряд. 1001 (гр. 4)}}$	збільшення
1.3.	Коефіцієнт вибуття основних засобів	$\frac{\text{ф. 5 ряд. 260 (гр. 8)}}{\text{ф. 1 ряд. 1001 (гр. 3)}}$	повинен бути меншим, ніж коефіцієнт оновлення основних засобів
2. Аналіз ліквідності підприємства			
2.1.	Коефіцієнт покриття	$\frac{\text{ф. 1 ряд. 1195}}{\text{ф. 1 ряд. 1695}}$	Більше 1
2.2.	Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ф. 1 (ряд. 1195 – ряд. 1100 – ряд. 1110)}}{\text{ф. 1 ряд. 1695}}$	0,6 – 0,8
2.3.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{ф. 1 (ряд. 1165 + ряд. 1160)}}{\text{ф. 1 ряд. 1695}}$	0,25 - 0,5 збільшення
2.4.	Чистий оборотний капітал (тис. грн.)	ф. 1 (ряд. 1195 – ряд. 1695)	>0 збільшення
3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства			
3.1.	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	$\frac{\text{ф. 1 ряд. 1495}}{\text{ф. 1 ряд. 1900}}$	>0,5
3.2.	Коефіцієнт фінансування	$\frac{\text{ф. 1 (ряд. 1595 + ряд. 1695 + ряд. 1700)}}{\text{ф. 1 ряд. 1495}}$	<1 зменшення
3.3.	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\frac{\text{ф. 1 (ряд. 1195 – ряд. 1695)}}{\text{ф. 1 ряд. 1695}}$	>0,1
3.4.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{ф. 1 (ряд. 1195 – ряд. 1695)}}{\text{ф. 1 ряд. 1495}}$	>0 збільшення

	1	2	3
4. Аналіз ділової активності підприємства			
4.1.	Коефіцієнт оборотності активів	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2000}}{\text{ф. 1 (ряд. 1195 (гр. 3) + ряд. 1195 (гр. 4))} / 2}$	збільшення
4.2.	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2000}}{\text{ф. 1 (ряд. 1610 / ряд. 1695) гр. 3 + (ряд. 1610 / ряд. 1695) гр. 4} / 2}$	збільшення
4.3.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2000}}{\text{ф. 1 (ряд. 1120 / ряд. 1195) гр. 3 + (ряд. 1120 / ряд. 1195) гр. 4} / 2}$	збільшення
4.4.	Строк погашення дебіторської заборгованості (днів)	$\frac{\text{Тривалість періоду}}{\text{Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості}}$	зменшення
4.5.	Строк погашення кредиторської заборгованості (днів)	$\frac{\text{Тривалість періоду}}{\text{Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості}}$	зменшення
4.6.	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2050}}{\text{ф. 1 ((ряд. 1100 / ряд. 1110) гр. 3 + (ряд. 1100 / ряд. 1110) гр. 4) / 2}}$	збільшення
4.7.	Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2000}}{\text{ф. 1 (ряд. 1300 (гр. 3) + ряд. 1300 (гр. 4))} / 2}$	збільшення
4.8.	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2350}}{\text{ф. 1 (ряд. 1495 (гр. 3) + ряд. 1495 (гр. 4))} / 2}$	збільшення
5. Аналіз рентабельності підприємства			
5.1.	Коефіцієнт рентабельності активів	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2350}}{\text{ф. 1 (ряд. 1300 (гр. 3) + ряд. 1300 (гр. 4))} / 2}$	>0 збільшення
5.2.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2350}}{\text{ф. 1 (ряд. 1495 (гр. 3) + ряд. 1495 (гр. 4))} / 2}$	>0 збільшення
5.3.	Коефіцієнт рентабельності діяльності	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2350}}{\text{ф. 2 ряд. 2000}}$	>0 збільшення
6. Аналіз прибутковості			
6.1.	Коефіцієнт прибутковості акцій	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2160}}{\text{Ринкова вартість 1 акції}}$	збільшення
6.2.	Коефіцієнт дивідендного доходу	$\frac{\text{ф. 2 ряд. 2650}}{\text{Ринкова вартість 1 акції}}$	збільшення
6.3.	Коефіцієнт виплати дивідендів	$\frac{\text{Виплата дивідендів на 1 акцію}}{\text{ф. 2 ряд. 2650}} \\ \text{ф. 2 ряд. 2610}$	збільшення

Джерелами інформації для проведення розрахунків економічних показників і виявлення ознак неплатоспроможності чи банкрутства є вибіркovi показники з документів фінансової звітності підприємства.

Поточною неплатоспроможністю може характеризуватися фінансовий стан будь-якого підприємства, якщо на конкретний момент через випадковий збіг обставин тимчасово суми наявних у нього коштів і високоліквідних активів недостатньо для погашення поточного боргу. Це відповідає законодавчому визначенню, згідно якого неплатоспроможність – це неспроможність суб'єкта підприємницької діяльності виконати грошові зобов'язання перед кредиторами після настання встановленого строку їх сплати, у тому числі із заробітної плати, а також виконати зобов'язання щодо сплати податків і зборів не інакше як через відновлення платоспроможності.

Економічним показником ознак поточної платоспроможності (Пп) за наявності простроченої кредиторської заборгованості є різниця між сумою наявних у підприємства грошових коштів, їх еквівалентів та інших високоліквідних активів і його поточних зобов'язань, що визначається за формулою (15.1):

$$\text{Пп.} = A_{1030} + A_{1035} + A_{1160} + A_{1166} + A_{1167} - \text{П}_{1695}, \quad (15.1)$$

де A_{1030} , A_{1035} , A_{1160} , A_{1166} , A_{1167} – відповідні рядки активу балансу;
 П_{1695} – підсумок III розділу пасиву балансу.

Від'ємний результат алгебраїчної суми зазначених статей балансу свідчить про поточну неплатоспроможність суб'єкта підприємницької діяльності.

Ознаки критичної неплатоспроможності, що відповідають фінансовому стану потенційного банкрутства, мають місце, якщо на початку і в кінці звітного кварталу, що передував поданню заяви про порушення справи про банкрутство, мають місце ознаки поточної неплатоспроможності, а коефіцієнт покриття (K_p) і коефіцієнт забезпечення власними засобами (K_z) у кінці звітного кварталу менше їх нормативних значень – 1,5 і 0,1 відповідно.

Коефіцієнт покриття характеризує достатність оборотних коштів підприємства для погашення своїх боргів і визначається як відношення суми оборотних коштів до загальної суми поточних зобов'язань за кредитами банку, інших позикових коштів і розрахунків з кредиторами.

Коефіцієнт покриття визначається за формулою (15.2):

$$K_p = A_{1195} / \text{П}_{1695}, \quad (15.2)$$

де A_{1195} – підсумок II розділу активу балансу.

Коефіцієнт забезпечення власними засобами характеризує наявність власних оборотних коштів у підприємства, необхідних для його фінансової сталості, і визначається як відношення різниці між обсягами джерел власних та

прирівняних до них коштів і фактичною вартістю основних засобів та інших необоротних активів до вартості наявних у підприємства оборотних активів – виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, грошових коштів, дебіторської заборгованості та інших оборотних активів.

Коефіцієнт забезпечення власними засобами визначається за формулою (15.3):

$$K_3 = (\Pi_{1495} - A_{1095}) / A_{1195}, \quad (15.3)$$

де Π_{1495} – підсумок розділу I пасиву балансу;
 A_{1095} , A_{1195} – підсумки I і II розділів активу балансу відповідно.

Якщо в кінці звітного періоду хоча б один із зазначених коефіцієнтів (K_p або K_3) перевищує його нормативне значення або протягом звітного періоду спостерігається їх зростання, перевага повинна надаватися позасудовим заходам відновлення платоспроможності боржника або його санації в процесі провадження справи про банкрутство.

Якщо протягом терміну, установленого планом санації боржника, забезпечується позитивний показник поточної платоспроможності і перевищення нормативного значення коефіцієнта покриття ($K_p > 1,5$) при наявності тенденції зростання рентабельності, платоспроможність боржника може вважатися відновленою (відсутні ознаки потенційного банкрутства).

Якщо за підсумками року коефіцієнт покриття менше 1 і підприємство не отримало прибутку, то такий його фінансовий стан характеризується ознаками надкритичної неплатоспроможності, коли задоволення визнаних судом вимог кредиторів можливе не інакше, як через застосування ліквідаційної процедури.

З метою своєчасного виявлення тенденцій формування незадовільної структури балансу у прибутково працюючого суб'єкта підприємницької діяльності і вжиття випереджувальних заходів, спрямованих на запобігання банкрутству, проводиться систематичний експрес-аналіз фінансового стану підприємств за допомогою коефіцієнта Бівера.

Коефіцієнт Бівера розраховується, як відношення суми чистого прибутку і нарахованою амортизацією до суми довгострокових і поточних зобов'язань, за формулою (15.4):

$$K_B = (\Phi_{2350} + \Phi_{2515}) / (\Pi_{1595} + \Pi_{1695}), \quad (15.4)$$

де K_B – коефіцієнт Бівера;
 Φ_{2350} , Φ_{2515} – чистий прибуток і амортизація, наведені у відповідних рядках форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»;
 Π_{1595} , Π_{1695} – довгострокові та поточні зобов'язання, наведені у відповідних рядках форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Ознакою формування незадовільної структури балансу є таке фінансове становище підприємства, у якого протягом тривалого часу (1,5–2 роки) коефіцієнт Бівера не перевищує 0,2, що відображає небажане скорочення частки прибутку, яка направляється на розвиток виробництва. Така тенденція в кінцевому випадку призводить до незадовільної структури балансу, коли підприємство починає працювати в борг і його коефіцієнт забезпечення власними засобами стає меншим 0,1.

Завдання для самостійної роботи.

Завдання 15.1

На основі бухгалтерських операцій та виписок за рахунками бухгалтерського обліку, здійснити необхідні розрахунки, скласти кореспонденції рахунків і заповнити фінансову звітність: форму 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма у «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форму 3 «Звіт про рух грошових коштів», форму 4 «Звіт про власний капітал».

1. Підприємством за 9 місяців проведено переоцінку основних засобів, зокрема:

А. Будівля складу готової продукції: первісна вартість 250 400 грн., знос 55 200 грн., справедлива вартість 300 000 грн.

Б. Баштовий кран: первісна вартість 690 000 грн., знос - 380 000 грн., справедлива вартість 250 000 грн.,

2. За 9 місяців після проведеного монтажу введено в дію основні засоби – 866 900 грн. У 4 кварталі після проведеного монтажу, введено в дію основні засоби – 56 670 грн.

3. Згідно рішення засновників здійснено розподіл отриманого прибутку :

А. на поповнення статутного капіталу 45 000 грн.

Б. на збільшення резервного капіталу 33 000 грн.

В. на виплату дивідендів 15 000 грн.

4. В 4 кварталі підприємством прийнято рішення про викуп акцій в акціонерному товаристві. Згідно з угодою викуплено 15000 акцій номінальною вартістю 2,0 грн., за ціною 3,0 грн.

5. За 9 місяців отримані кошти від покупців продукції – 3 540 000 грн. У 4 кварталі отримано коштів від покупців – 1 250 300 грн.

6. В 4 кварталі підприємство безкоштовно отримало вантажний автомобіль за справедливою вартістю 175 000 грн.

7. За 9 місяців отримано матеріали від постачальника - 3 400 600 грн. У 4 кварталі отримано матеріалів від постачальника - 230 000 грн.

8. За 9 місяців відпущено матеріалів у виробництво - 2 986 300 грн. У 4 кварталі відпущено матеріалів – 780 500 грн.

9. За 9 місяців нарахована заробітна плата робітникам - 700 210 грн. У 4 кварталі нарахована заробітна плата робітникам склала - 153 200 грн.

10. Нараховано внески на соціальне страхування - ?

(ставка ЄСВ відповідно до встановленого класу ризику - 38,2%)

11. За 9 місяців нарахована амортизація виробничого обладнання - 92 550 грн. За 4 квартал нарахована амортизація виробничого обладнання - 29 100 грн.

12. Списано змінні та постійні розподілені загальнопромислові витрати - ? (визначити за виписками з рахунків)

13. За 9 місяців випущена з виробництва готова продукція - ? (Довідково: Незавершене виробництво на кінець періоду склало - 546 820 грн.). За 4 квартал випущена з виробництва готова продукція -? (Довідково: Незавершене виробництво на кінець періоду склало - 27 540 грн.)

14. За 9 місяців отримано довгострокову позику – 990 000 грн.

15. Сплачено відсотків за 9 місяців –183 970 грн., 4 квартал – 61330 грн.

Залишки за рахунками бухгалтерського обліку

Рахунок	Станом на 01.01.20__		Станом на 01.10.20__		Станом на 31.12.20__	
	Д-т	Кт	Д-т	Кт	Д-т	Кт
10	1960200					
13		743520				
15	1556210					
20	878150					
23	892430					
26	347890*					
31	245600					
36	278300					
38	15700					
40		2500000				
42		670800				
В т.ч. 421		87500				
422		200000				
423		170000				
424		210000				
425		3300				
43		625000				
44		640000				
50						
63		536200				
64		135000				
65		92560				
66		231400				
Всього	6174480	6174480				

Довідково:

- вартість продукції на 01.01.20__ за цінами реалізації становила 452250 грн. (без ПДВ);
- надійшло продукції за 9 місяців за цінами реалізації 6 514 850 грн. (без ПДВ);
- надійшло продукції за 4 квартал за цінами реалізації 2 380 800 грн. (без ПДВ).

Розрахунок собівартості реалізованої продукції за 9 місяців 20__р.

Показник	За цінами продажу	За фактичною собівартістю
Залишок на 01.01.20__		
Надійшло за 9 місяців		
Розрахунок		
Реалізовано		
Залишок на 01.10.20__		

Розрахунок собівартості реалізованої продукції за 4 квартал 20__р.

Показник	За цінами продажу	За фактичною собівартістю
Залишок на 01.10.20__		
Поступило		
Розрахунок		
Реалізовано		
Залишок на 31.12.20__		

Рах. 90 «Собівартість реалізації»

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку						Д-т	Кт
	91	26						
9 місяців	34200	?						
4 квартал	10100	?						
Разом								

Рах. 91 «Загальновиробничі витрати»

Період	Оборот за дебетом					Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку							Д-т	Кт
	66	65	13	20	63				
9 місяців	125700	?	92550	9340	72020				
4 квартал	23400	?	29100	2400	20300				
Разом									

Рах. 92 «Адміністративні витрати»

Період	Оборот за дебетом			Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку					Д-т	Кт
	13	66	65				
9 місяців	32120	19900	?				
4 квартал	9210	4500	?				
Разом							

Рах. 93 «Витрати на збут»

Період	Оборот за дебетом			Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку					Д-т	Кт
	13	66	65				
9 місяців	32120	19900	?				
4 квартал	9210	4500	?				
Разом							

Рах. 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Період	Оборот за дебетом			Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку					Д-т	Кт
	20	68					
9 місяців	9530	3330					
4 квартал	1240	780					
Разом							

Рах. 70 «Доходи від реалізації»

Період	Оборот за дебетом			Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку					Д-т	Кт
	641						
9 місяців	?				7300000		
4 квартал	?				1980000		
Разом							

Рах. 71 «Інший операційний дохід»

Період	Оборот за дебетом			Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку					Д-т	Кт
	641						
9 місяців	?			26700			
4 квартал	?			3260			
Разом							

Рах. 79 «Фінансові результати»

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом	Сальдо	
	З кредиту рахунку						Д-т	Кт
9 місяців					41320			
4 квартал					0			
Разом								

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків				Д-т	Кт
9 місяців											
4 квартал											
Разом											

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків				Д-т	Кт
9 місяців											
4 квартал											
Разом											

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків				Д-т	Кт
9 місяців											
4 квартал											
Разом											

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків				Д-т	Кт
9 місяців											
4 квартал											
Разом											

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Рах.

Період	Оборот за дебетом				Всього	Оборот за кредитом				Всього	Сальдо	
	в кредит рахунків					в дебет рахунків					Д-т	Кт
9 місяців												
4 квартал												
Разом												

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство _____ за ЄДРПОУ

Територія _____ за КОАТУУ

Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ

Вид економічної діяльності _____ за КВЕД

Середня кількість працівників¹ _____

Адреса, телефон _____

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку _____
за міжнародними стандартами фінансової звітності _____

КОДИ	
	01

БАЛАНС (ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН)

на _____ 20__ р.

Форма N 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
Інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		

у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		

IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

Керівник
Головний бухгалтер

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ _____

(найменування)

КОДИ	
	01

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

за _____ 20__ р.

Форма N 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий:			
прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:	2350		

прибуток			
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство

Дата (рік, місяць, число)
за
ЄДРПОУ

КОДИ		

(найменування)

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ЗА ПРЯМИМ МЕТОДОМ)

за 20__ р.

Форма № 3

Код за
ДКУД

1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	()	()
Праці	3105	()	()
Відрахувань на соціальні заходи	3110	()	()
Зобов'язань з податків і зборів	3115	()	()
Інші витрачання	3190	()	()
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	()	()
необоротних активів	3260	()	()
Виплати за деривативами	3270	()	()
Інші платежі	3290	()	()
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295		
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	()	()
Погашення позик	3350		

Сплату дивідендів	3355	()	()
Інші платежі	3390	()	()
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Підприємство _____

Дата (рік, місяць, число)

за
ЄДРПОУ

КОДИ

(найменування)

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ЗА НЕПРЯМИМ МЕТОДОМ)

за 20__ р.

Форма № 3-н

Код за
ДКУД

1801006

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації:					
фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих:					
відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання:					
фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності	3300		X		X

Надходження від: Власного капіталу					
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

Дата (рік, місяць, число)

КОДИ		
		0
		1

Підприємств
о _____

за
СДРПОУ

(найменування)

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за _____ 20__ р.

Форма № 4

Код за
ДКУД

1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Видучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000								
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
Скоригований залишок на початок року	4095								
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100								
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200								
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
Внески учасників:									
Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								

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								
Разом змін у капіталі	4295								
Залишок на кінець року	4300								

Керівник
Головний бухгалтер

Контрольні запитання.

1. Який державний орган здійснює розробку нормативно-правових актів щодо ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності в Україні?
2. З якою метою складають фінансову звітність?
3. Чи є фінансова звітність комерційною таємницею підприємства?
4. Для яких підприємств є обов'язковим оприлюднення звітності шляхом опублікування у пресі?
5. Із яких форм складається квартальна фінансова звітність?
6. В який термін подають річну фінансову звітність?
7. Які процедури повинен здійснити бухгалтер перед складанням річної фінансової звітності?
8. Які роботи передують складанню річної форми фінансової звітності «Баланс»?
9. Які етапи складання 1-о розділу Звіту про фінансові результати?
10. Які розділи містить Звіт про рух грошових коштів?
11. Які етапи складання Звіту про власний капітал?
12. Який склад Приміток до фінансової звітності?
13. Які методи використовують для виправлення помилок у звітності після дати складання Балансу?
14. У чому полягає принцип повноти при складанні фінансової звітності?
15. Які основні показники, розраховані на основі звітності, характеризують фінансовий стан підприємства?

Глосарій термінів

Активи	ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
Активний ринок	ринок, якому притаманні такі умови: <ul style="list-style-type: none"> – предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; – у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців та покупців; – інформація про ринкові ціни є загальнодоступною
Акцизний податок	вид непрямого податку, що включається в ціну товарів та стягується за індивідуальними ставками при реалізації певного переліку товарів (підакцизних товарів).
Амортизація	систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
Амортизована собівартість фінансової інвестиції	собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)
Аналітичні рахунки	бухгалтерські рахунки, які деталізують зміст синтетичних рахунків по окремих видах господарських засобів, джерел їх формування і господарських процесах.
Асоційоване підприємство	підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (понад 25 відсотків) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора
Баланс	Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал
Безготівковий обіг	рух вартості без участі готівки: перерахування грошових коштів на рахунках кредитних установ, залік взаємних вимог
Безнадійна дебіторська заборгованість	поточна дебіторська заборгованість щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності
Будівництво	спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт
Бухгалтерський документ	письмове свідоцтво (доказ) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції (процесу) або право її виконання.
Бухгалтерська звітність	Звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів
Бухгалтерська проводка	бухгалтерський запис, де зазначено шифри рахунків та їх зміни за дебетом і кредитом
Бухгалтерський облік	процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень
Бухгалтерський рахунок	елементом системи накопичення, групування та узагальнення економічно однорідної інформації щодо активів, пасивів та господарських процесів підприємства, його витрат і доходів.
Валюта звітності	грошова одиниця України
Валютний курс	установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.
Вартість, яка амортизується	первісна, або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості

Вексель	безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установленний термін на користь пред'явника векселя
Вилучений капітал	фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників
Витрати	зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
Витрати періоду	витрати, які не включають до собівартості продукції (робіт, послуг), та їх не можна віднести до певного доходу звітного періоду. Такі витрати підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, у якому вони відбулися (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати).
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
Відновлювана вартість	сума грошових коштів (їх еквівалентів), або інших форм компенсації, яку необхідно було б витратити для придбання (або створення такого ж активу на дату складання звітності)
Відстрочене податкове зобов'язання	сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню
Відстрочений податковий актив	сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: <ul style="list-style-type: none"> – 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
Відстрочений податок на прибуток	сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом
Виробничий брак	продукція (деталі, напівфабрикати, готові вироби), які за своїми властивостями не відповідають встановленим вимогам або технічним умовам і не може бути використана за своїм прямим призначенням або може бути використана тільки після додаткових витрат на виправлення.
Власний капітал	частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань
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
Господарський облік	кількісне вимірювання і якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю та управління нею
Господарська операція	дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства
Готівка	це грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, в тому числі обігові та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами

Готова продукція	продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом
Грошові кошти	готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання
Група вибуття необоротних активів	сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції
Група нематеріальних активів	сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів
Група основних засобів	сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів
Гудвіл	перевищення вартості придбання над часткою покупки у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.
Дата балансу	Дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду
Дебітори	юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів
Дебіторська заборгованість	сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату
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
Дериватив	стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати, або продати базовий актив на визначених ним умовах у майбутньому
Дивіденди	частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства
Довгострокова дебіторська заборгованість	сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу
Довгострокові зобов'язання	всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями
Довгострокові фінансові інвестиції	фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент
Додатковий капітал	капітал, внесений засновниками понад суму статутного капіталу, а також капітал, накопичений внаслідок здійснення операцій щодо дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, одержання необоротних активів на безоплатній основі та інших видів додаткового капіталу.
Документообіг	рух бухгалтерських документів від моменту їх заповнення до періоду їх використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.
Документування	спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо)
Дослідження	заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань

Доходи	збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Доходи майбутніх періодів	доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів
Дочірнє підприємство	підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства
Еквіваленти грошових коштів	короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості
Елемент витрат	сукупність економічно однорідних витрат
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
Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	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.
Забезпечення	зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу
Залишкова вартість основних засобів	різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою нарахованого зносу.
Запаси	активи, які: <ul style="list-style-type: none"> – 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
Заробітна плата	основна 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. додаткова винагороди за працю понад установлені норми, за трудові досягнення та винахідництво, а також особливі умови праці. мінімальна встановлений законодавством розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не можна здійснювати оплату за виконану роботу
Збиток	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
Збір (плата, внесок)	обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди.
Звичайна діяльність	будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення

Звітний період у бухгалтерському обліку	квартал, рік. Звітним роком для всіх підприємств, установ і організацій вважається період з 1 січня по 31 грудня включно.
Звіт про власний капітал	звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду
Звіт про фінансові результати	звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства
Звіт про рух грошових коштів	звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді
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 подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець
Зменшення корисності	втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування
Знос необоротних активів	сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання
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
Ідентифіковані активи та зобов'язання	придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс"
Інвентаризація	метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку
Інвестиційна діяльність	придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів
Індекс інфляції	індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.
Іноземна валюта	валюта інша, ніж валюта звітності
Інструмент власного капіталу	понтракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями
Інструмент хеджування	похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування
Калькулювання	метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг.
Калькуляція	розрахунок у грошовому вимірнику результату будь-якого господарського процесу. У вузькому значенні – визначення собівартості одиниці продукції в цілому та в розрізі окремих статей витрат
Капітальні інвестиції	витрати підприємства на придбання чи створення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, а також витрати на реконструкцію, розширення і технічне переозброєння діючих підприємств

Кваліфікаційний актив	актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення: – незавершене виробництво продукції з тривалим (суттєвим – понад три місяці) операційним циклом; – незавершені капітальні інвестиції у спорудження будівель і споруд, виготовлення і монтаж устаткування, вирощування багаторічних насаджень, створення нематеріальних активів; інвестиційна нерухомість, що потребує реконструкції, реставрації, добудови і іншого поліпшення
Консолідована фінансова звітність	звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці
Контитування документів	полягає в зазначенні бухгалтерських рахунків.
Контроль	вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності
Користувачі звітності	фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень
Кредит банку	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 на сплату процентів та інших зборів з такої суми. Кредити відносяться до зобов'язань підприємства
Кредитна лінія	форма кредиту дозволяє підприємству використовувати кредитні кошти поетапно в межах встановленого ліміту.
Кредитний ризик	імовірність втрат однієї зі сторін-укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною
Кумулятивний приріст інфляції	добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний
Курсова різниця	різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсах
Лізинг	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 (лізингодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингодержувачем періодичних лізингових платежів.
Ліквідаційна вартість	сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Материнське (холдингове) підприємство	підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств
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

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
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: <ol style="list-style-type: none"> для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості; для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості. <p>У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі – це мінімальна орендна плата за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди</p>
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
Напівфабрикат	продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або доукомплектування.
Надзвичайна подія	статті балансу операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді
Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку	нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, які визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам
Невідмовна орендна угода	орендна угода, яка може бути розірвана тільки: <ol style="list-style-type: none"> 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
Негативний гудвіл	перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання
Негрошові операції	операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів
Незавершене виробництво	не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби та незакінчені технологічні процеси (роботи)
Нематеріальний актив	нематеріальний 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
Немонетарні активи	всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей
Немонетарні статті	статті інші, ніж монетарні статті балансу
Необоротні активи	всі активи, що не є оборотними

Неоплачений капітал	сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу
Непередбачена орендна плата	частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо)
Непередбачене зобов'язання	<ol style="list-style-type: none"> 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити
Непрямі витрати	витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом
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
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
Об'єкт витрат	продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат
Об'єкт обліку	конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення
Об'єкт основних засобів	закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів
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
Облігація	цінний борговий папір із визначеним терміном дії, власник якого має право на щорічне отримання відсотків та повернення номінальної вартості облігації емітентом у визначені терміни його погашення
Облікова оцінка	попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами

Облікова політика	сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Облікова чисельність персоналу	показник чисельності працівників облікового складу на певну дату звітнього періоду, наприклад, на перше або останнє число місяця, включаючи прийнятих та виключаючи тих працівників, які вибули в цей день
Обліковий прибуток (збиток)	сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період
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
Обтяжливий контракт	контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту
Овердрафт	форма короткострокового кредиту, який надається для тимчасового покриття недостатності оборотних коштів на термін до 1 року.
Операції пов'язаних сторін	передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам
Операційна діяльність	основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. <i>Інша операційна діяльність</i> охоплює широкий спектр господарських операцій підприємства, що не є основними статутними видами діяльності (крім інвестиційної та фінансової), або забезпечують чи виникають в результаті здійснення основної діяльності.
Операційна оренда	оренда інша, ніж фінансова
Операційний цикл	проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг
Операція в іноземній валюті	господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті
Опціон	стандартний документ, що засвідчує право придбати (продати) базовий актив на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією ціни на час укладення такого контракту або на час такого придбання за рішенням сторін контракту
Оренда	угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
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
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
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)
Оцінка	спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку
Пайовий капітал	сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами

Первісна вартість	історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Підрядник	юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові
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
Податок	обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку
Подвійний запис	метод відображення господарської операції не менше як на двох рахунках в однаковій сумі один раз за дебетом, а другий – за кредитом цих рахунків.
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
Податковий прибуток (збиток)	сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період
Подібні об'єкти	об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість
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
Позовна давність	строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права чи інтересу.
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
Поточна дебіторська заборгованість	сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу
Поточні зобов'язання	зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу
Поточний податок на прибуток	сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства
Поточні фінансові інвестиції	фінансові інвестиції на строк, ще не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів)
Початок строку оренди	дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду
Предмет бухгалтерського обліку	господарські факти, господарські операції, що зумовлюють рух господарських засобів, а також джерел їх утворення.
Прибуток	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
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)

Принцип бухгалтерського обліку	правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності
Проценти	плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству
Регістри обліку	окремі листи, відомості, картки, журнали, книги, машинограми або інші машинні (електронні) носії, які мають правовий статус, в кожному з яких групуються однорідні облікові дані для складання бухгалтерських проводок
Резервний капітал	сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.
Реквізит документа	неподільні кінцеві інформаційні елементи, що мають самостійне змістовне значення і відповідають певним стандартам та порядку заповнення документів
Ринкова вартість фінансової інвестиції	сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку
Розрахункові документи	документи, що містять доручення та/або вимогу про перерахування коштів з рахунка платника на рахунок одержувача.
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 або використання
Роялті	платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо)
Рух грошових коштів	надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів
Середньорічна кількість простих акцій	середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року
Синтетичні рахунки	рахунки, які дають узагальненні показники про господарські засоби, джерела їх утворення і господарські процеси по економічно однорідних групах в грошовому виразі.
Систематичний запис	систематизація хронологічних записів за економічним змістом на рахунках бухгалтерського обліку
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій
Скоригований чистий прибуток (збиток)	чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій
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
Спільний контроль	розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності
Справедлива вартість активу	сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами

Стаття	елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”
Статутний капітал	загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства
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)
Строк оренди	період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди
Суборенда	угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі
Сума очікуваного відшкодування	сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість
Сума погашення	недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства
Сумнівний борг	поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги щодо якої існує невпевненість її погашення боржником
Суттєва інформація	інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства
Суттєвий вплив	повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики
Тарифний розряд	показник, що відображає рівень кваліфікації працівника, який необхідний для виконання певного виду робіт
Тарифікація працівників	присвоєння працівнику розряду відповідно до його кваліфікації. Кваліфікація працівника визначається сукупністю спеціальних знань, практичних навиків і вимог до виконання робіт.
Тарифікація робіт	сукупність методів обліку і порівняння витрат праці різних видів робіт без врахування показників їх виконання
Тарифний коефіцієнт	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 сітка	шкала, яка відображає співвідношення в оплаті праці працівників різної кваліфікації, які виконують роботи різної складності. Вона є основою регулювання професійно-кваліфікаційного поділу працівників.
Тарифна ставка	виражений в грошовій формі розмір оплати праці працівника за одиницю робочого часу (година, день, місяць).
Тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники)	збірники кваліфікаційних характеристик професій, згрупованих за видами робіт
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

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
Тимчасова різниця	різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно
Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню	тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах
Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню	тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах
Товари	матеріальні цінності, придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу
Трудовий договір	угода 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. 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
Управлінський облік	система інформації, яка характеризує виробничо-господарську діяльність підприємства та його центрів відповідальності в процесі планування, організації, контролю з метою прийняття найефективніших рішень (щодо доходів і витрат) на самому підприємстві
Факторинг	форма кредиту, коли 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)
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
Фінансова діяльність	діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства
Фінансова звітність	бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
Фінансова оренда	оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом
Фінансовий актив	а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах; г) інструмент власного капіталу іншого підприємства

Фінансовий облік	регламентована законодавством система збору, обробки, і узагальнення даних про активи, зобов'язання, власний капітал, витрати, доходи і фінансові результати діяльності підприємства, що ґрунтується на основних принципах обліку і методах оцінки, передбачених в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку з метою формування фінансової звітності.
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
Фінансовий інструмент	контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента капіталу іншого підприємства
Фінансові витрати	витрати підприємства пов'язані з обслуговуванням позикового капіталу: 1) відсотки за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом; 2) відсотки за облігаціями випущеними, векселями виданими; 3) дисконт за облігаціями, амортизацію інших знижок, пов'язаних з позиками; 4) відсотки, пов'язані з фінансовою орендою.
Фінансові інвестиції	активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора
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
Хронологічний запис	запис операцій у хронологічній (календарності) послідовності їх виникнення
Чиста вартість реалізації запасів	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію
Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості	сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів
Чисті активи	активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань
Чистий дохід від ліквідації основних засобів (ліквідаційна вартість)	сукупність доходів, одержаних від ліквідації необоротного активу, зменшених на суму витрат, пов'язаних з його ліквідацією

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ТА РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. [для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
2. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів : Ажур, 2008. – 1112 с .
3. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник [8-є вид.] / за ред проф. Ф.Ф Бутинця. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.
4. Голов С. Ф. Фінансовий облік : підручник / [Голов С. Ф., Костюченко В. М., І. Кравченко, Г. Ямборко]. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
5. Головка Т. В. Фінансовий облік–1 : підручник / Т. В. Головка; [М–во освіти і науки України, Держ. вищ. навч. заклад «Київський нац. екон. ун–т ім. В. Гетьмана»]. – К. : КНЕУ, 2008. – 411 с.
6. Господарсько-процесуальний кодекс. Затверджений Верховною Радою України 6 листопада 1991 року N 1798-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1798-12/page6>.
7. Давидов Г. М. Звітність підприємств : навч. посіб. / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – К. : Знання, 2010. – 623 с.
8. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : підруч. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ : Знання, 2009. – 422 с .
9. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – 3-є вид., доп. і перероб. – Тернопіль: Економічна думка, 2014. – 418 с.
10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.
11. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 року № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12/page3>.
12. Закон України від 08.07.2010 року №2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [//zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg).
13. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. №108/95-ВР із змінами і доповненнями [Електронний документ]. – Режим доступу : <http://posada.com.ua/useful/employer/2/68/>.
14. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.01 1999 р. № 291 // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 6. – 157 с.

15. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22. [Електронний документ]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.=3480-15>.
16. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
17. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 № 322-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
18. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика : підруч. / Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г.; за ред. проф. А. Г. Загороднього. – Львів : Магнолія Плюс, 2006. – 428 с.
19. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Р. О. Костирко. – Х. : Фактор, 2007. – 784 с.
20. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський облік : навч. посіб. – К. : Алерта, 2004. – 303с.
21. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К. : Центр навчальної літератури. – 2004. – 576 с.
22. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. // О. В. Лишиленко. – К. : ЦНЛ, 2008. – 219 с.
23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів . Затверджено наказом Міністерства фінансів від від 30 вересня 2003 р. N 561 . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.
24. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено наказом Міністерства фінансів від від 16.11.2009 р. №1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>.
25. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від від 9 липня 2007 року N 373. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://industry.kmu.gov.ua/industry/control/uk/index>.
26. МСБО [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.
27. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : навч. посіб. / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2005. – 503 с.
28. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Лєня. – К. : ЦНЛ, 2006. – 696 с.
29. Орлова В. К., Орлів М. С., Хома С. В. Фінансовий облік : навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.

30. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.
31. Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0040-05.
32. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.
33. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей Затверджений Постановою КМУ від 22.01.1996р. № 116. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-p.
34. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
35. Савицька Т. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. – [2-ге вид, випр. і доп.] – К.: Знання, 2005. – 662 с.
36. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко; [М-во освіти і науки України, Український держ. ун-т фінансів та міжнар. торгівлі.] – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
37. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : учебн. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
38. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. – Київ : КНЕУ, 2006. – 526 с.
39. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – [2-е вид., перероб. і доп.] – Київ : Знання, 2008. – 507 с.
40. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник / Н. М. Ткаченко. – [6-е вид.]. – К. : А.С.К., 2005. – 784 с.
41. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. – Київ : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
42. Цивільний кодекс України [Електронний документ]. – Режим доступу : <http://civcodeks.org.ua/47.htm>.
43. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посіб. / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. – 672 с.
44. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. – К. : Знання– Прес, 2003. – 444с.

Для нотаток

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

2-е видання, перероблене і доповнене

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 07.12.2015 р. Формат 60x84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 23,85. Тираж 300 прим.

ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 4162 від 21.09.2011 р.