

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ВОЛИНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ**

**ФАТЕНОК-ТКАЧУК АЛЛА**

# **ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК**

## **ЗА НП(С)БО**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**ЛУЦЬК - 2023**

**УДК 657.15(075.8)**  
**Ф 27**

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Волинського національного університету імені Лесі Українки (протокол № 4 від «15» грудня 2023 р.)

### **Рецензенти**

**Стащук О. В.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедру «Фінансів і кредиту» Волинського національного університету імені Лесі Українки

**Фатенок-Ткачук А. О.**

**Ф 27** Фінансовий облік за НП(С)БО : конспект лекцій / Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук. Луцьк : Вежа-Друк, 2023. 240 с.

У конспекті лекцій розглянуто особливості процесу фінансового обліку активів, пасивів та зобов'язань суб'єктів господарювання з врахуванням усіх змін облікового та податкового законодавства. Особлива увага зосереджена на набуття та удосконалення практичних навичок.

Видання рекомендовано студентам економічних спеціальностей бакалаврату та магістрату, слухачів шкіл бізнесу, викладачів, підприємців та читачів, яких цікавлять проблеми облікового забезпечення функціонування вітчизняних підприємств у ринкових умовах господарювання. Конспект лекцій рекомендовано використовувати здобувача під час підготовки до фахового вступного випробування з «Обліку та фінансів» при вступі у магістратуру.

**УДК 657.15(075.8)**

© Фатенок-Ткачук А. О., 2023

## **ВСТУП**

Національна економіка спрямована до Європейської інтеграції потребує узгодження методології фінансового обліку суб'єктів господарювання з Міжнародними стандартами. Щороку здійснюються кроки до виконання цього завдання.

Сутність фінансового обліку полягає в накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства: наявності та руху основних і оборотних засобів, використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, джерел утворення майна. На основі фінансового обліку складається офіційна бухгалтерська та податкова звітність. На сьогодні не доцільно виділяти податковий облік як окремий напрямок облікової роботи, оскільки максимально наближено стандарти бухгалтерського обліку та податковий кодекс. Бухгалтерські документи є первинними для формування податкової звітності і навпаки.

Мета освітнього компонента – засвоєння теорії та практики ведення фінансового обліку на підприємствах різних форм власності. Завдання полягає в формуванні знань щодо раціональної організації і ведення обліку активів та пасивів на підставі використання прогресивних форм і національних стандартів.

Після вивчення освітнього компоненту студенти повинні знати: методологію фінансового обліку необоротних та оборотних активів, грошових коштів та розрахунків; процедуру документування руху та переміщення активів підприємства; методику оціни надходження та вибуття активів; нормативно-правове забезпечення процесу відкриття рахунків, процесу готівкових та безготівкових розрахунків. Опрацювавши та засвоївши матеріал навчального посібника здобувачі будуть вміти: використовувати стандарти бухгалтерського обліку та Податковий кодекс України; здійснювати облікове забезпечення господарських операцій надходження, внутрішнього переміщення, вибуття активів; оцінювати надходження та вибуття основних засобів, запасів, грошових коштів та їх еквівалентів;

визначати виробничі витрат; калькулювати собівартість готової продукції; володіти основними етапами інвентаризацій активів підприємства та документального відображення їх результатів; переоцінювати основні засоби та залишки запасів; здійснювати складський облік; оцінювати фінансові інвестиції та нараховувати амортизацію дисконту та премії за облігаціями; розраховувати мінімальні орендні платежі за операційною та фінансовою орендами; володіти методиками розрахунку з дебіторами та формування резерву сумнівних боргів; використовувати процедури касових операцій та процес безготівкових розрахунків.

Освітній компонент “Фінансовий облік за НП(С)БО” є вибірковою компонентою підготовки бакалаврів спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». Він є логічним продовженням таких дисциплін, як «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінанси суб’єктів господарювання», «Податкова система» тощо. Крім того методичне видання є посібником для підготовки до Фахового вступного випробування «Облік і фінанси» для вступу на другий освітній рівень – магістр.

## ЗМІСТ

### ВСТУП

1.	Загальнотеоретичні основи фінансового обліку .....	7
1.1	Сутність та завдання фінансового обліку .....	7
1.2	Характеристика видів обліку .....	9
1.3	Предмет та об'єкти фінансового обліку .....	11
1.4	Метод фінансового обліку (сутність та складові елементи: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність) .....	12
1.5	Облікова політика підприємства .....	14
2.	Фінансовий облік грошових коштів та їх еквівалентів .....	16
2.1	Облік готівки в касі підприємства .....	16
2.2	Облік грошових коштів на рахунках в банках .....	24
3.	Фінансовий облік дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів .....	33
3.1	Облік довгострокової дебіторської заборгованості .....	33
3.2	Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги .....	41
3.3	Порядок визначення та обліку резерву сумнівних боргів .....	45
3.4	Облік поточної дебіторської заборгованості за розрахунками з підзвітними особами .....	50
4.	Фінансовий облік основних засобів інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів .....	63
4.1	Облік основних засобів .....	63
4.2	Методи нарахування та облік амортизації основних засобів .....	75
4.3	Облік інших необоротних матеріальних активів .....	80
4.4	Облік нематеріальних активів .....	83
5.	Облік фінансових інвестицій .....	94
5.1	Облік довгострокових фінансових інвестицій .....	94
5.2	Облік поточних фінансових інвестицій .....	103
6.	Фінансовий облік запасів .....	105
6.1	Методи оцінки запасів у разі їх вибуття .....	105
6.2	Облік виробничих запасів .....	110
6.3	Облік товарів .....	123
7.	Облік витрат виробництва та виходу продукції .....	134
8.	Фінансовий облік довгострокових зобов'язань .....	137
8.1	Облік довгострокових кредитів банку .....	137
8.2	Облік цільового фінансування .....	141
9.	Облік поточних зобов'язань .....	143
9.1	Облік короткострокових кредитів банків .....	143
9.2	Облік поточних зобов'язань за товари, роботи, послуги .....	146
9.3	Облік поточних зобов'язань за розрахунками з оплати праці .....	149
9.4	Облік поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом (ПДВ,	

податок на прибуток, ПДФО. військовий збір) .....	166
9.5 Облік поточних зобов'язань за розрахунками зі страхування (ЄСВ) .....	187
10. Облік доходів, витрат і фінансових результатів .....	191
10.1 Визнання та класифікація доходів і витрат .....	191
10.2 Облік доходів за видами діяльності .....	194
10.3 Облік витрат діяльності підприємства та фінансових результатів .....	206
11. Облік власного капіталу .....	218
11.1 Облік зареєстрованого та неоплаченого капіталу .....	218
11.2 Облік резервного капіталу .....	231
11.3 Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) .....	232
 СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ .....	 236

## **Тема 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ**

**1.1 Сутність та завдання фінансового обліку.**

**1.2 Характеристика видів обліку.**

**1.3 Предмет та об'єкти фінансового обліку.**

**1.4 Метод фінансового обліку (сутність та складові елементи: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність).**

**1.5 Облікова політика підприємства.**

### **ТЕМА 1.1 СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ**

**Фінансовий облік** – сукупність прийомів, способів та методів, що дозволяють на основі застосування облікових процедур формувати необхідну та достатню інформацію для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Фінансовий облік ґрунтується на загальноприйнятих міжнародних стандартах та принципах. Правила ведення та порядок складання бухгалтерської (фінансової) звітності регламентуються державою.

Фінансовий облік забезпечує відображення стану та руху майна, зобов'язань, доходів та витрат на основі доконаних фактів господарського життя. Фінансовий облік дозволяє керівнику організації впливати формування фінансових показників шляхом вибору методів облікової політики за її затвердження наказом (розпорядженням) на майбутній фінансовий рік.

Фінансовий облік підприємства формується з дотриманням таких принципів:

– автономності підприємства, за яким 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 яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

– повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна

містити всю інформацію про фактичні та 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 сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Метою ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Фінансова звітність складається з таких форм:

- баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1);

- звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);

- звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3) або звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма № 3-н);

- звіт про власний капітал (форма № 4);

- примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу.

Примітки до річної фінансової звітності деталізують інформацію,



подану у попередніх звітних формах.

Основне завдання фінансового обліку – це достовірність обліку фінансових результатів діяльності підприємства, його майнового та фінансового стану. До фінансового обліку здебільшого відносяться питання минулої діяльності, які призначені для складання зовнішньої звітності підприємства.

Фінансовий облік використовується для внутрішньогосподарського управління, але тільки в межах інформації, яка формується в ньому в рамках вимог міжнародних або національних стандартів обліку та звітності.

Завдання фінансового обліку:

1. Формування повної, достовірної інформації щодо діяльності підприємства, необхідної користувачам.
2. Забезпечення користувачів інформацією для контролю за дотриманням законодавства, доцільністю господарських операцій, наявністю та рухом майна та зобов'язань, використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм.
3. Запобігання негативним результатам господарської діяльності.
4. Виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення фінансової стабільності підприємства.

## ***ТЕМА 1.2 ХАРАКТЕРИСТИКА ВИДІВ ОБЛІКУ***

Для нормального функціонування суб'єкта господарювання в будь-якій економічній системі необхідно, щоб учасники, які приймають управлінські рішення, мали у своєму розпорядженні повну, точну і достовірну інформацію про фінансово-майновий стан керованого ними об'єкта. Тому ведення господарювання вимагає організації спостереження за господарською діяльністю для контролю за виконанням намічених завдань та забезпечення органів управління необхідними даними. Таке спостереження досягається за допомогою господарського обліку.

***Господарський облік*** є кількісним відображенням та якісною характеристикою господарської діяльності з метою контролю та управління нею. Єдина система господарського обліку складається з таких його видів: статистичного, оперативно-технічного, бухгалтерського і податкового. Кожен з них має свої конкретні об'єкти і завдання. Але усі види господарського обліку тісно пов'язані між собою і доповнюють один одного.

***Статистичний облік*** вивчає загальні питання змін та аналізу масових, кількісних явищ, відносин і взаємозв'язків. З його допомогою держава регулює відносини між окремими секторами економіки, встановлює динаміку і тенденції змін національного доходу і таке інше.

***Оперативно-технічний облік*** є системою спостереження за окремими господарськими операціями і процесами з метою управління ними безпосередньо в ході їх здійснення. Прикладами такого обліку можуть служити табельний облік, щоденний облік випуску та відвантаження

продукції, складський облік тощо.

**Податковий облік** призначений для відображення валових доходів і валових видатків підприємства з метою визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню. Поняття податкового обліку введено в дію новою редакцією Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", який набрав чинності з 1 липня 1997 р. Причому, якщо до 1 січня 2000 р. оподатковуваний прибуток ще можна було визначити за допомогою записів на бухгалтерських рахунках, то з дати набрання чинності національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку фінансові результати діяльності підприємства, розраховані на їх основі, докорінно відрізняються від оподаткованого прибутку.

**Бухгалтерський облік** – головний вид господарського обліку, який зобов'язані вести всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства).

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" **бухгалтерський облік** є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, збереження і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Його основними визначальними рисами є документальність, суцільність і точність.

Кожна відображена в бухгалтерському обліку операція повинна бути попередньо зареєстрована в первинних документах, які є єдиним джерелом даних бухгалтерського обліку. Будь-яка господарська операція, не зафіксована у відповідному документі, є незаконною, так само незаконним є і складання бухгалтерського документа без здійснення операції.

Бухгалтерський облік є суцільним обліком з точки зору охоплення господарської діяльності і безперервним у часі. У бухгалтерському обліку діяльності суб'єкта господарювання узагальнено відбивається система різнорідних, але взаємозалежних об'єктів – майна та ресурсів підприємства, зобов'язань і капіталу, господарських процесів і фінансових результатів. Узагальнене відображення здійснюється в єдиному грошовому вимірі (з використанням інших вимірників: натуральних, трудових і т. п.) шляхом суцільного спостереження і виміру всіх змін даних об'єктів.

Бухгалтерський облік в Україні поділяється на фінансовий і управлінський (внутрішньогосподарський), причому у фінансовому обліку поступово відокремлюється управлінська функція.

**Фінансовий облік** ведеться обов'язково на кожному підприємстві в інтересах зовнішніх користувачів – органів податкової адміністрації, бірж, банків, постачальників, покупців тощо, а управлінський – задля внутрішніх користувачів, зокрема адміністрації підприємства, яка повинна за його даними приймати оперативні управлінські рішення.

У системі **управлінського обліку**, на відміну від фінансового,

відтворюється, передусім, інформація про витрати (за видами та місцем виникнення, структурними підрозділами, в яких відбувається споживання ресурсів).

### **ТЕМА 1.3 ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ**

**Предметом бухгалтерського обліку** є господарські операції – події, що викликають зміни у структурі активів і зобов'язань, у власному капіталі підприємства, а також стан та використання ресурсів підприємства у процесі його діяльності. Причому предметом бухгалтерського обліку є не самі фізичні об'єкти, а інформація про них, необхідна для управління підприємством. Таким чином, предмет обліку – це факти господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів.

Але не всі господарські явища, що здійснюються на підприємстві, можуть належати до бухгалтерського обліку. Виходячи з принципів бухгалтерського обліку, господарський факт може бути відображено в обліку лише за таких умов:

- він має вартісну оцінку;
- пов'язаний з ресурсами підприємства або з джерелами їх утворення та задовольняє виробничому або правовому аспекту господарювання;
- вже фактично відбувся за часом.

Сутність предмета бухгалтерського обліку визначається через **об'єкти**, що підлягають обліку, які за економічним змістом та призначенням можна розподілити на:

- ресурси підприємства (активи);
- джерела утворення ресурсів підприємства (капітал і зобов'язання);
- господарські процеси.

Згідно зі ст. 1 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" господарські операції - це дія чи подія, що викликає зміну у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Усі господарські операції відносяться до конкретних господарських процесів, а саме: до процесів постачання, виробництва і реалізації.

**Процес постачання** є комплексом операцій зі забезпечення підприємства необхідними ресурсами для безупинної діяльності.

**Процес виробництва** – це комплекс операцій з видобутку, переробки і перетворення сировини на готову продукцію.

Заключною стадією кругообігу засобів є *реалізація виробленої продукції* й одержання за неї грошової винагороди. Отже, *процес реалізації* є комплексом операцій зі збуту готової продукції, доведення її до споживача і визначення фінансового результату (прибуток чи збиток).

Господарські факти (операції) можна підрозділити на короткочасні і тривалі. *Короткочасні господарські операції* відбуваються й оформляються протягом одного дня чи більш короткі проміжки часу. До таких операцій

належать: видача готівки з каси, відпуск матеріалів на виробництво, відвантаження продукції покупцям.

*Тривалі господарські операції* відбуваються протягом більш тривалого періоду часу, наприклад, нарахування заробітної плати.

Загальним для всіх господарських операцій є обов'язкове їх документування в момент здійснення чи після здійснення операції, а також грошова оцінка.

### **ТЕМА 1.4 МЕТОД ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ (СУТНІСТЬ ТА СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ: ДОКУМЕНТАЦІЯ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ОЦІНКА, КАЛЬКУЛЯЦІЯ, РАХУНКИ, ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС, БАЛАНС, ЗВІТНІСТЬ)**

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є:

- документація,
- інвентаризація,
- оцінка,
- калькуляція,
- система рахунків,
- подвійний запис,
- баланс.

*Документація* являє собою спосіб суцільного і безперервного відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, джерел утворення господарських засобів, а також господарських процесів) шляхом використання бухгалтерських документів. Треба зазначити, що *бухгалтерський документ* є письмовим свідченням факту здійснення господарської операції, що в свою чергу надає юридичної сили отриманим обліковим даним. Носії бухгалтерської інформації можуть бути як паперові, так і електронні.

*Інвентаризація* (опис майна) являє собою опис фактичної наявності господарських засобів шляхом обміру, зважування і кількісного підрахунку. Результати проведених інвентаризацій обов'язково оформляють документально, що надає юридичної сили отриманим даним, та її подальшому співставляють із даними бухгалтерського обліку.

Метою проведення інвентаризацій є встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів, що може бути спричинено помилками в обліку, природними втратами або псуванням матеріальних цінностей, зловживанням матеріально відповідальних осіб тощо.

Одним із головних способів методу бухгалтерського обліку є *оцінка*, яка використовується для узагальненого відображення наявних господарських засобів і здійснюваних господарських процесів в єдиному грошовому вимірнику, який є універсальним для здійснення різного роду порівнянь і проведення аналізу.

Треба зазначити, що фінансова звітність підприємств і організацій показується лише у грошовому вимірнику, навіть наявна іноземна валюта теж знаходить оцінку в балансі у національній грошовій одиниці, яка визначається за курсом Національного банку України.

**Калькуляція** являє собою спосіб накопичення втрат з метою визначення собівартості продукції, робіт та послуг як в цілому по підприємству, так і по його підрозділах зокрема. Калькуляція є базою для визначення цін на продукцію, роботи або послуги суб'єкта господарювання.

Для відображення наявності і змін, які відбуваються в структурі господарських засобів та джерел їх утворення, відображення господарських процесів і результатів їх здійснення в бухгалтерському обліку використовують бухгалтерські рахунки.

Отже, **рахунки бухгалтерського обліку** є способом поточного групування і узагальнення в процесі роботи підприємства економічно однорідних об'єктів обліку, які оформлені відповідними документами.

Документи є підставою для записів по рахунках, які відкриваються на кожен об'єкт бухгалтерського обліку зокрема. Як підсумок, інформація, яка збирається на рахунках, детально характеризує зміни, які відбулися із окремими об'єктами бухгалтерського обліку.

Діяльність кожного підприємства супроводжується змінами, які відбуваються в структурі господарських засобів і джерел їх утворення. Особливістю є те, що такі зміни знаходять відображення: на двох видах господарських засобів; на двох видах джерел господарських засобів; на одному виді засобів і одному виді джерел одночасно. Таке відображення має назву подвійний запис.

**Подвійний запис** – це принцип відображення господарських операцій на двох бухгалтерських рахунках в одній і тій же сумі, що зумовлює рівність змін, які на них відбуваються.

Прикладом подвійного запису може стати купівля основних засобів за рахунок грошових коштів. Як наслідок на рахунку основних засобів відбудеться збільшення, а на рахунку грошових коштів зменшення одночасно на одну і ту ж суму. Також прикладом подвійного запису може стати збільшення статутного капіталу підприємства за рахунок отриманого прибутку. В цій ситуації так само відбудеться збільшення по рахунку статутного капіталу і зменшення по рахунку прибутків одночасно на одну і ту ж суму.

**Баланс** являє собою спосіб узагальненого групування і відображення господарських засобів і джерел їх утворення у грошовій оцінці на певну визначену дату. Особливістю бухгалтерського балансу є рівність між загальною вартістю господарських засобів і джерелами їх утворення. Треба відмітити, що така рівність фактично зберігається після здійснення будь-якої господарської операції.

Для контролю виконання затвердження планів і завдань, досягнення певних економічних параметрів діяльності підприємства, після закінчення

певного обліковою періоду (місяць, квартал, півріччя, дев'ять місяців або рік) окрім балансів використовують також й інші форми звітності: "Звіт про фінансові результати" (форма №2), "Звіт про рух грошових коштів" (форма №3), "Звіт про власний капітал" (форма №4).

**Звітність** – це певна система затверджених Міністерством фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України звітних форм, в яких знаходять відображення сукупність взаємопов'язаних показників, які відображають результати роботи суб'єктів господарської діяльності за визначений період і являють собою завершальний етап бухгалтерського обліку.

Всі елементи тісно пов'язані між собою.

### **ТЕМА 1.5 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА**

**Облікова політика** – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності Згідно із статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

**Облікова політика** – це передусім внутрішній документ. Він закріплює ті підходи до обліку операцій, які забезпечать достовірне та доречне подання інформації у фінансові звітності. Відсутність такого документа призводить до недотримання єдиної облікової політики в разі зміни бухгалтера. Крім того, у даному документі встановлюються правила обліку в тих ситуаціях, коли чинне законодавство надає підприємству більше ніж один варіант, що при відсутності такого документа збільшить ризик допущення помилок.

Головною метою формування облікової політики є вибір найкращих методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що сприятимуть достовірному відображенню фінансового стану і результатів діяльності підприємства та підвищенню якості обліково-аналітичного інформаційного забезпечення. Оскільки кінцевим продуктом застосування облікової політики є складання і подання фінансової звітності, яка є основою облікової інформації, що виходить з системи бухгалтерського обліку.

Окрім того, облікова політика має за мету не тільки складання та подання звітності, а й формування достовірної та повної облікової інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Основним завданням формування облікової політики є високий рівень її ефективності з метою прийняття управлінських рішень підприємством. Рівень ефективності облікової політики науковці визначають відносно суб'єктів та об'єктів системи бухгалтерського обліку.

Облікова політика дозволяє реалізувати економічну свободу підприємства в умовах ринкової економіки. Відповідно до статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

- визначає свою облікову політику;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій;

- визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

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

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

### **Контрольні запитання до теми**

1. Які форми звітності Ви знаєте?
2. Для чого призначений баланс?
3. Яка інформація розкривається у звіті про фінансові результати?
4. Які дані відображаються у звіті про рух грошових коштів?
5. Яка інформація відображається у звіті про власний капітал?
6. Для чого призначені примітки до річної фінансової звітності?
7. Сутність предмета бухгалтерського обліку визначається через об'єкти, що підлягають обліку, які за економічним змістом та призначенням можна розподілити на які?
9. Який облік вивчає загальні питання змін та аналізу масових, кількісних явищ, відносин і взаємозв'язків?
10. Який облік є системою спостереження за окремими господарськими операціями і процесами з метою управління ними безпосередньо в ході їх здійснення?
11. Який облік призначений для відображення валових доходів і валових видатків підприємства з метою визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню?
12. Який головний вид господарського обліку, який зобов'язані вести всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України?
13. Які основні елементи методу бухгалтерського обліку?
15. Яка мета проведення інвентаризацій?
16. Яка сутність подвійного запису? Наведіть приклад.
17. Для чого призначена облікова політика?
18. Облікова політика зовнішній чи внутрішній документ?
19. Чи є встановлені норми для заповнення облікової політики?

## ТЕМА 2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ

### 2.1 Облік готівки в касі підприємства.

### 2.2 Облік грошових коштів на рахунках в банках.

#### ТЕМА 2.1 ОБЛІК КОШТІВ ТА ГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

##### 1. Теоретичні аспекти готівкових розрахунків та обліку каси

##### 2. Порядок оформлення готівкових операцій

##### 3. Порядок ведення касової книги та обов'язки касира

##### 4. Порядок визначення строків здавання готівкової виручки (готівки) та розрахунку ліміту каси

##### 5. Правила застосування обмежень при готівкових розрахунках

#### 1. Теоретичні аспекти готівкових розрахунків

Підприємства (підприємці), які відкрили поточні рахунки в банках і зберігають розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, пріоритетною в безготівковій формі, а також у готівковій формі (з дотриманням чинних обмежень) у порядку, встановленому законодавством України.

Гранична сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами встановлюється відповідною постановою Правління Національного банку України, на сьогодні – 10000 грн. Платежі понад зазначену граничну суму проводяться виключно в безготівковій формі. Кількість підприємств (підприємців), з якими здійснюються розрахунки, протягом дня не обмежується.

**Готівка** – валюта України та іноземна валюта у вигляді грошових коштів (грн, коп. і т.д.). Згідно НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” під **грошовими коштами** розуміють готівку, кошти на рахунках у банку та депозитах до запитання.

**Каса** – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, що є у підприємствах. В касі можуть зберігатись цінні папери, грошові документи, які є **бланками суворої звітності**: трудові книжки і вкладні листи до них, квитанції дорожніх листів автотранспорту, оплачені путівки в санаторії, поштові марки, проїзні квитки, бланки акцій.

Крім “каса” існує поняття **операційна каса**. Для операційної каси не обов'язково виділяти спеціальне ізольоване приміщення. Вона може знаходитись в торговому залі, салоні, кіоску. В операційній касі знаходиться належним чином зареєстрований реєстратор розрахункових операцій (РРО), через який і здійснюється приймання виторгу. Операційна каса не



призначена для зберігання готівки. У скриньці РРО після виконання обнуляючого звіту, може залишатись готівка – розмінна монета. Посадова матеріально-відповідальна особа, яка завідує касою називається **касиром**. Він призначається наказом керівника, після чого касиром укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження прийнятих цінностей. Касу може вести бухгалтер, але про це треба повідомити установу банку.

### **Обладнання каси**

1. Каса повинна знаходитись між поверхами багатоповерхового будинку.

2. Вся готівка зберігається у вогнетривких металевих шафах, в окремих випадках у звичайних і комбінованих шафах, які після роботи каси замикаються ключем і опечатуються сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касирів, яким забороняється передавати їх стороннім особам бо виготовляти невраховані дублікати. Враховані дублікати зберігаються у керівників в опечатаних касирами пакетах, ящиках. Не рідше одного разу у квартал спеціальна комісія перевіряє наявність ключів. У разі виявлення втрати керівних підприємства повідомляє про це органам внутрішніх справ і міняє замки.

3. Шафи вмонтовані в стіни або прикріплені до підлоги;

4. Стіни та підлоги каси мають бути капітальні;

5. Каса повинна замикатись на двоє дверей: зовнішні (дощаті, внутрішні врізані замки); внутрішні (сталеві ґрати з вікном, навісний замок у бік внутрішнього розміщення каси, металевий засув).

Під час роботи каси касир зачиняється із середини, сторонні особи у приміщення каси не допускаються. Якщо касир прийшовши на роботу помітив зірвані замки чи пошкоджені двері необхідно негайно повідомити органи и внутрішніх справ. Якщо касир не прийшов на роботу без попередження керівником необхідно здійснювати засоби до його розшуку.

Для узагальнення інформація про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок 30 “Готівка”.

Рахунок 30 “Готівка” має такі субрахунки: 301 “Готівка в національній валюті”; 302 “Готівка в іноземній валюті”.

Уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно (у день одержання готівкових коштів) та в повній сумі оприбуткування. Суми готівки, що оприбутковуються, мають відповідати сумам, визначеним у відповідних касових (розрахункових) документах. Виходячи з потреби прискореного обігу готівкових коштів і своєчасного їх надходження до кас банків для підприємств, що здійснюють операції з готівковою в національній валюті, установлюється ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки). Банкам і підприємцям ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) не встановлюється.

Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій,

стипендій, дивідендів (доходу), понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, уключаючи день одержання готівки в банку. Суми готівки, що одержані в банку і не використані за призначенням протягом установлених вище строків, повертаються підприємством до банку не пізніше наступного робочого дня банку або можуть залишатися в його касі (у межах встановлено ліміту).

Видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції за заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється строк не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, а на всі інші виробничі (господарські) потреби на строк не більше двох робочих днів, укладаючи день отримання готівкових коштів під звіт.

Якщо підзвітній особі одночасно видана готівка як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції у населення на заготівлі вторинної сировини), то строк, на який видана готівка під звіт на ці завдання, може бути продовжено до завершення терміну відрядження.

Видача відповідній особі готівкових коштів під звіт проводиться за умови звітування нею в установленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

Звітування за одержані під звіт готівкові кошти здійснюється відповідно до законодавства України.

Відображення обліку готівкових операцій здійснюється такими кореспонденціями:

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Одержано з поточного рахунка в національній валюті готівка для різних цілей	301	311
2.	Одержано готівку з поточного рахунка в іноземній валюті для виплати авансу з відрядження	302	312
3.	Надійшла в касу виручка за продукцію власного виробництва	301	701
4.	Надійшла до каси виручка за товари	301	702
5.	Надійшла до каси виручка за надані послуги	301	703
6.	Одержано готівку від покупців у рахунок оплати раніше відвантаженої продукції товарів (робіт, послуг)	301, 302	361,362
7.	Повернуто до каси невикористані підзвітні суми	301, 302	372
8.	Одержані до каси гроші від винних осіб за відшкодування завданих підприємству збитків	301	375
9.	Отримано готівкою до каси внесок до статутного фонду	301	46
10.	Одержана готівка до каси за перепродані акції власної емісії або за продану частину власника в капіталі підприємства	301	45

11.	Оприбутковано до каси фінансову довгострокову допомогу на зворотній основі	301, 302	55
12.	Надійшла готівка в рахунок погашення раніше одержаних векселів	301, 302	341,342
13.	Одержані до каси суми в рахунок оплати за житлово-комунальні послуги	301	377
14.	Одержано готівку від покупців за продані необоротні активи	301	342
15.	Одержані до каси суми в рахунок погашення заборгованості за позичками на індивідуальні потреби	301	163, 371
16.	Одержані до каси суми в рахунок погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	301	716
17.	Оприбутковано до каси готівку від внутрішніх підрозділів, що мають окремі баланси	301	683
18.	Надійшла до каси готівка від дочірніх підприємств	301	682
19.	Одержані до каси гроші від винних осіб за відшкодування завданих підприємству збитків	301	375
20.	Оприбутковано до каси фінансову довгострокову допомогу на зворотній основі	301, 302	55
21.	Надійшла готівка в рахунок погашення раніше одержаних векселів	301, 302	341,342
22.	Одержані до каси суми цільового фінансування	301	48
23.	Одержані до каси платежі в рахунок доходів майбутніх періодів (орендна плата, за комунальні послуги тощо)	301	69
24.	Оприбутковані надлишки готівки, виявлені під час інвентаризації каси	301	719
25.	Видано готівку під звіт працівникам підприємства для відрядження та на здійснення інших господарських операцій	372	301, 302
26.	Внесена готівка з каси підприємства на його банківські рахунки (виручка, депонована зарплата і т. ін.)	311, 312	301,302
27.	Виплачені з каси депоненти акціонерам, засновникам та іншим власникам корпоративних прав	671	301
28.	Виплачено з каси (переказано через відділення зв'язку) утримані суми за виконавчими листами (аліменти тощо)	685	301
29.	Виплачено з каси раніше депоновану заробітну плату	662	301
30.	Видана з каси працівникам підприємства позичка на індивідуальні потреби (короткострокова, довгострокова)	327, 631	301
31.	Погашені готівкою раніше видані короткострокові векселі	621	301
32.	Передана з каси готівка інкасатору	333	301
33.	Відображено нестачу готівки в касі за результатами інвентаризації	947	301

## ***2. Порядок оформлення готівкових операцій***

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням платіжних карток, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували факт продажу товарів, надання послуг, отримання готівкових коштів.

Приймання готівки в каси проводяться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства.

Про приймання підприємствами готівки в касу за ПКО видається засвідчена відбитком печатки цього підприємства квитанція за підписами головного бухгалтера.

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими ордерами. Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер. Для виведення готівки в касі не приймаються ВКО або видаткові відомості, в яких видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Якщо видача готівки проводиться за довіреностями, оформленою у встановленому порядку згідно із законодавством України, у тому числі й особи, що не має змоги у зв'язку з хворобою або інших поважних причин поставити підпис власноручно, то в тексті ордера після прізвища, імені та по-батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по-батькові особи, якій довірено одержати готівку. У разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній запис "За довіреністю".

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видачу готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами з відображенням такої касової операції в касовій книзі.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром підприємства або за ВКО на кожного одержувача чи видатковими відомостями. На титульній сторонці видаткової відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки з підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки і суми. Після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці за видатковими відомостями, касир зобов'язаний:

- у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити напис "Депоновано";
- скласти реєстр депонованих сум;
- у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та неодержану суму виплат підлягає депонуванню;
- здійснити відповідний запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією ВКО на фактично видану суму за видатковою відомістю.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу

реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями.

Касові документи після складання касиром звіту та оброблення цього звіту комплектується в хронологічному порядку, нумерується, переплітаються в окремі папки та зберігаються відповідно до законодавства України відповідальною особою, на яку керівником покладено обов'язок щодо їх зберігання.

### ***3. Порядок ведення касової книги та обов'язки касира***

Усі надходження і видачу готівки в національній валюті підприємства відображають у **касовій книзі**. Кожне підприємство, що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті.

Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені відбитком печатки підприємства. Кількість аркушів в касовій книзі засвідчується підписами керівниками і головного бухгалтера підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюється у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору або кульковою ручкою. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – “Вкладні аркуші касової книги”, залишаються в касовій книзі. Другий примірник, що є відривною частиною аркуша касової книги – “**Звіт касира**”, є документом, за яким касири звітують щодо руху грошей в касі. Перші і другі примірники мають однакові номери. Виправлення в касовій книзі, як правило, не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то засвідчується підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його засвідчує.

Щоденно в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша чистого касової книги, з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

Касир відповідно до законодавства України несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх матеріальних цінностей. Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

З метою контролю за схоронністю готівкових коштів на підприємствах проводяться інвентаризація кас. Для проведення інвентаризації каси, що має здійснюватися згідно з наказом керівника, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації каси складає акт про результати інвентаризації наявних коштів.

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок тощо. Акт складається в двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. Один примірник акта

передається до бухгалтерії підприємства, другий – залишається у матеріально відповідальній особі.

#### ***4. Порядок визначення строків здавання готівкової виручки (готівки) та розрахунку ліміту каси***

Строки здавання підприємствами готівкової виручки для їх зарахування на рахунки в банках визначається підприємством і встановлюються за погодженням з відповідним банком відповідно до таких вимог:

а) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де є банки, – щодня;

б) для підприємств, у яких час закінчення роботи дня, що встановлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дає змоги забезпечити здавання готівкової виручки в день їх надходження, – наступного за днем надходження готівкової виручки до каси дня;

в) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де немає банків, – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Встановлення **ліміту каси** проводиться самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі, що підписується головним бухгалтером та керівником підприємства. До розрахунку приймається строк здавання підприємством готівкової виручки для їх зарахування на рахунки в банках, визначений відповідним договором банківського рахунку. Для кожного підприємства та його відокремленого підрозділу складається окремий розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі.

Установлення ліміт каси затверджується внутрішніми наказами підприємства. Для відокремлених підрозділів ліміт каси встановлюється і доводиться до їх відома відповідними внутрішніми наказами підприємства.

Якщо підприємством ліміт каси не встановлено, то ліміт такої каси вважається нульовим. У цьому разі вся готівка, що перебуває в його касі на кінець робочого дня і не здана підприємством відповідно до вимог цього Положення, вважається понадлімітною.

#### ***5. Правила застосування обмежень при готівкових розрахунках***

Відповідно до постанови НБУ «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» № 148 п. 6 розділу II, суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

- 1) між собою – у розмірі до 10000 (десяти тисяч) грн уключно;
- 2) з фізичними особами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) грн уключно.

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Обмеження, установлене в п. 6 розділу II Положення №148, стосується також розрахунків під час оплати за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівки, одержаної за допомогою електронного платіжного засобу.

Згідно із п. 7 розділу II Положення №148 фізичні особи мають право здійснювати розрахунки готівкою:

1) із суб'єктами господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) грн уключно.

Платежі на суму, що перевищує 50000 грн, проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством України порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунку, шляхом переказу коштів із поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської фінансової установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку;

2) між собою за договорами купівлі-продажу, які підлягають нотаріальному посвідченню, у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) грн уключно.

Платежі на суму, яка перевищує 50000 грн, здійснюються шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення та/або переказу коштів на поточні рахунки (у тому числі на депозит нотаріуса на окремий поточний рахунок у національній валюті).

Пунктом 8 Положення №148 визначено, що обмеження, установлені в пп. 6 та 7 розділу II Положення №148, не стосуються:

1) розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами та державними цільовими фондами;

2) добровільних пожертвувань та благодійної допомоги;

3) використання готівки, виданої на відрядження;

4) виплат, пов'язаних з оплатою праці;

5) використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій, створеного на виконання ч. 3 ст. 24 Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України».

### **Контрольні запитання до теми**

1. Готівка – це...?

2. Каса – це...?

3. Касир – це...?
4. Бланками суворою звітності є...?
5. Хто складає звіт касира?
6. Чи допускаються сторонні особи у приміщення каси?
7. Яку готівку підприємства мають право зберігати у своїй касі понадлімітно?
8. Видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється на строк не більше...?
9. У скількох примірниках здійснюються записи в касовій книзі?
10. Якими документами оформляються касові операції?
11. Хто підписує ВКО?
12. Хто підписує ПКО?
13. Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у...?
4. Ліміт каси – це..?
5. Де відображаються усі надходження і видача готівки в національній валюті підприємства?
- 16). На скільки дверей повинна замикатись каса?
17. З якою метою проводяться інвентаризації кас?
18. Готівкові розрахунки – це...?

## **ТЕМА 2.2 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ НА РАХУНКАХ В БАНКАХ**

1. **Основні поняття з обліку основних коштів на рахунках в банку**
2. **Синтетичний та аналітичний облік розрахунків на рахунках у банку**
3. **Документування господарських операцій на рахунках у банку**
4. **Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку**

### **1. Основні поняття з обліку основних коштів на рахунках в банку**

**Безготівкові розрахунки** – це перерахування грошових коштів із рахунку підприємства платника на рахунок підприємства одержувача. Фінансовим посередником при цьому виступає банк.

Згідно законодавства України підприємства, організації, установи всіх форм власності повинні зберігати свої грошові кошти в установах банку.

**Поточний рахунок** – це рахунок підприємства відкриті в уповноваженій установі банку для зберігання грошових коштів та проведення операцій по розрахунках підприємства (ПР).

**Поточний валютний рахунок (ПВР)** – може бути відкритий, як фізичним так і юридичним особам, як і нерезидентам, а також дипломатичним представникам та іноземним інвесторам.

**Обслуговуючий банк** – це банк у якому відкрито рахунки підприємства усіх форм власності, фізичних осіб суб'єктів підприємницької діяльності, банків та установ, та який здійснює для них на договірних умовах будь-які з операцій чи послуг передбачених законом України про банки та банківські установи.



В Україні не встановлено обмежень, щодо кількості ПР, які можуть відкривати юридичні та фізичні особи.

### **Порядок відкриття рахунків**

Клієнти банку мають право відкривати лише один рахунок для формування статутного капіталу.

Національний банк України:

- скасував вимогу про необхідність подання до банку фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, копії документа, що підтверджує взяття її на облік відповідним контролюючим органом. Тож банки самостійно отримуватимуть такі відомості з даних, що оприлюднені на офіційному вебсайті Державної податкової служби України;

- дозволив фізичним особам підписувати договори цифровим власноручним підписом;

- зобов'язав інвесторів (фізичних і юридичних осіб, банки) та номінальних утримувачів подавати до банку копію документа про їх взяття на облік у контролюючому органі.

Для відкриття ПР вітчизняні підприємства подають установам банків такі документи:

- 1) заява про відкриття поточного рахунку, підписана керівником юридичної особи або іншою уповноваженою на це особою;

- 2) копія належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту / засновницького договору / установчого акта / положення), засвідчена органом, який здійснив реєстрацію, або нотаріально;

- 3) картку зі зразками підписів.

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається суб'єкту господарювання для зберігання грошей і проведення розрахунків у межах законодавства України в безготівковій та готівковій іноземній валюті для здійснення поточних операцій, визначених законодавством України, інвестицій за кордон, розрахунків за купівлю-продаж облігацій зовнішньої державної позики України, для зарахування, використання і погашення кредитів (позик, фінансової допомоги) в іноземній валюті, надходження іноземних інвестицій в Україну відповідно до законодавства України, а також для проведення операцій, передбачених генеральною ліцензією Національного банку України на здійснення валютних операцій.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати чеки для розрахунків за товари, роботи та послуги. Для цього певна сума коштів депонується на спеціальний рахунок – **рахунок лімітованої чекової книжки** в межах цього ліміту підприємства виписують чеки постачальникам.

**Чек** – це цінний папір, який містить нічим не обумовлене розпорядження чекодавця банку провести платіж зазначеної в ньому суми чекоутримувача.

Учасниками чекового обігу виступають три особи: чекодавець, платник по чеку та чекоутримувач. Платником в чековому зобов'язанні може бути лише банк, де чекодавець має кошти.

Чек дійсний протягом 10 днів, не враховуючи дня його виписки.

Розрізняють *грошові* та *розрахункові* чеки.

Однією з форм розрахунків між підприємствами є акредитив, який застосовується для підвищення гарантованості оплати покупцем своїх зобов'язань. **Акредитив** – це доручення банку покупця, банку постачальника провести оплату за відвантажену продукцію, товар, надані послуги на підставах обумовлених в цьому дорученні.

Існує три форми акредитиву: безвідзивний підтверджений, безвідзивний непідтверджений, відзивний.

Установи банку можуть відкривати підприємствам карткові рахунки. **Картковий рахунок** – це банківський рахунок розпорядження, яким може здійснюватися за допомогою банківських платіжних карток.

## **2. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків на рахунках у банку**

Для обліку наявності та руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках в банку, і які можуть бути використані для поточних операцій призначений рахунок 31 “Рахунки в банку”.

Рахунок має такі субрахунки:

*311 – поточні рахунки в національній валюті;*

*312 – поточні рахунки в іноземній валюті;*

*313 – інші рахунки в банку в національній валюті;*

*314 – інші рахунки в банку в іноземній валюті;*

*315 – спеціальні рахунки в національній валюті*

*316 – спеціальні рахунки в іноземній валюті*

На субрахунках 311 та 313 обліковуються рух коштів, що знаходяться в акредитивах на особових рахунках по вантажообігах і в чекових книжках. Синтетичний облік рахунку 31 ведеться в журналі № 1 та відомості № 1 разом з 30 і 33 рахунком.

На кожен виставлений акредитив відкривають окремий аналітичний рахунок із зазначенням конкретного постачальника. Після відвантаження товару постачальник подає в своє відділення банку рахунок на відвантажену продукцію на підставі якого йому зараховують платіж із акредитивом.

Списання коштів в банку платника здійснюється на підставі одержаних від банку постачальника рахунків та доданих до них товарно-транспортних накладних.

Для бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів в іноземній валюті передбачений рахунок 312 “Поточний рахунок в іноземній валюті”. Кореспонденція рахунків з руху грошових коштів в іноземній валюті аналогічна тій, що й за поточним рахунком у національній валюті. Курсові різниці, які виникають, обліковуються на рахунках:

- у разі зростання курсу гривні: кредит рахунка 714 “Дохід від операційної курсової різниці” (з операцій зв'язаних із операційною

діяльністю) або кредит рахунка 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” (операцій, пов’язаних із інвестиційною та фінансовою діяльністю);

- в разі спаду курсу гривні: дебет рахунка 945 “Втрати від операційної курсової різниці” (з операцій пов’язаних, із операційною діяльністю) або дебет рахунка 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” (з операцій, пов’язаних із інвестиційною та фінансовою діяльністю).

У вітчизняному законодавстві існувало обмеження щодо обов’язкового продажу валютних доходів. Так, ще з 2012 року вітчизняні підприємства змушені були продавати 50% валютної виручки на міжбанківському валютному ринку. Вже у 2014 році, через економічну кризу та девальвацію гривні, Національний Банк України запровадив 100% норму продажу валюти і поступово зменшував її до 30%. Однак, в умовах лібералізації валютного регулювання ВРУ ухвалила закон про валюту, відповідно до якого з 19 червня 2019 року скасовано всі обмеження щодо обов’язкового продажу частини валютних надходжень. ФОП, як і раніше, не мають можливості напряму зняти валюту. Для того, щоб це зробити вони повинні її продати, а потім купити, і в результаті через курсову різницю та комісійні витрати сума готівки буде меншою.

Валютні рахунки у банках відкриваються підприємствами, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Іноземна валюта використовується, як засіб платежу в розрахунках між резидентами і нерезидентами.

Кошти в іноземній валюті обліковуються окремо по кожній валюті, яка перераховується в національну валюту України. Банк надає підприємству виписки у валюті та гривнях, на підставі яких здійснюються записи в бухгалтерському обліку.

Для обліку іноземної валюти на рахунках у банку є доцільним відкрити до субрахунка 312 “Поточний рахунок в іноземній валюті” такі аналітичні рахунки:

3121 “Валютний рахунок у країні”;

3122 “Валютний рахунок за кордоном”;

3123 “Транзитний валютний рахунок”.

Методологічні засади обліку операцій в іноземних валютах визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”.

Згідно з НП(С)БО 21 операції в іноземній валюті відображаються при їх первісному визнанні у грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Валютним курсом є встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Статті Балансу в іноземній валюті перераховуються у грошову одиницю України залежно від того, чи є ці статті монетарними або немонетарними.

**Монетарні статті** – це статті грошових коштів, а також інших активів

та зобов'язань, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Тобто, до монетарних статей належать грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська і кредиторська заборгованість, що будуть погашені грошовими коштами (або їх еквівалентами) і фінансові інвестиції.

Усі статті Балансу, що не відповідають визначенню монетарних статей, є немонетарними статтями. До них, відповідно, відносяться основні засоби, нематеріальні активи, запаси, дебіторська і кредиторська заборгованість за бартерними операціями або по яких здійснюється взаємозарахування, сплачені та отримані аванси за матеріальні цінності, витрати і доходи майбутніх періодів, статті власного капіталу тощо.

На кожну дату балансу:

1. монетарні статті в іноземній валюті слід відображати з використанням валютного курсу на дату балансу;

2. немонетарні статті, які відображаються за історичною собівартістю, визначеною в іноземній валюті, необхідно визнавати за валютним курсом на дату здійснення операції (первісного відображення статті);

3. немонетарні статті, які відображаються за справедливою вартістю, визначеною в іноземній валюті, слід відображати за валютним курсом, який був на момент визначення цієї справедливої вартості.

Унаслідок зміни валютних курсів виникає курсова різниця.

**Курсова різниця** – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Курсові різниці відображаються в обліку на дату розрахунку із застосуванням монетарних статей на дату балансу.

Курсові різниці, що виникають при перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей операційної діяльності, відображаються у складі інших доходів або витрат операційної діяльності.

Курсові різниці, які є наслідком перерахунку монетарних статей інвестиційної або фінансової діяльності, відображаються у складі інших доходів або витрат звичайної діяльності, за винятком курсових різниць щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України.

Господарська одиниця за межами України – це дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ, який знаходиться або здійснює діяльність за межами України.

Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України, відображаються у складі іншого додаткового капіталу. Від'ємна сума курсової різниці наводяться зі знаком “мінус” та вираховується із суми власного капіталу підприємства.

При ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, які відображені у складі іншого додаткового капіталу, включається до складу доходу або витрат того звітного періоду, у якому визнається прибуток або збиток від реалізації фінансової інвестиції.

У бухгалтерському обліку нарахування курсової різниці при збільшенні

курсу відображається таким чином:

1) по рахунках активів:

Дебет 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість”

Дебет 302 “Каса в іноземній валюті”

Дебет 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”

Дебет 363 “Розрахунки з іноземними покупцями” тощо

Кредит 714 “Дохід від операційної курсової різниці” або

Кредит 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”.

2) по рахунках зобов'язань:

Дебет 945 “Втрати від операційної курсової різниці” або

Дебет 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”

Кредит 502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”

Кредит 55 “Інші довгострокові зобов'язання”

Кредит 602 “Короткострокові кредити банків в іноземній валюті”

Кредит 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками” тощо.

Зменшення курсу іноземної валюти відображається зворотними проводками: для рахунків активів з використанням субрахунка 945 “Втрати від операційної курсової різниці”, для рахунків зобов'язань – з використанням субрахунка 714 “дохід від операційної курсової різниці”.

Субрахунки № 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”, № 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті” призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті.

### ***3. Документування господарських операцій по рахунках у банках***

Для здійснення операцій по поточних рахунках до банку подаються документи форми яких затверджені НБУ. Документи, що надходять до банку дійсні лише при наявності підписів ідентичних підписам в банківській картці.

Якщо будь-який реквізит не заповнений або заповнений з порушенням вимог, то банк не має права приймати такий документ до виконання. Крім того в розрахункових документах не допускаються різного роду виправлення. Незалежно від того хто вносить ці зміни клієнти чи банк.

Підприємства і фізичні особи при цьому несуть повну відповідальність за правильність внесених у розрахункові документи даних.

Надані в банк документи повинні мати такі реквізити: номер; номер поточного рахунку; ідентифікаційні коди підприємства відправника і підприємства одержувача грошових коштів; число, місяць, рік виписки.

Банк реєструє всі дійсні операції з надходження і списання коштів з поточного рахунку в спеціальній виписці з особового рахунку з наданням виправдовуючих документів, таким чином виписка це фактично другий примірник особового рахунку підприємства відкритого банком.

***Банківська виписка банку*** – документ, що видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на поточному рахунку. Обов'язковими позиціями у виписці для дати, номерів рахунків дебітора та

кредитора, суми.

Бухгалтер при отриманні виписки проводить такі операції, які називаються **контирівкою банківської виписки**. Ці операції включають такі, як: виписка нумерується, перевіряється наявність виправдовуючих документів на підставі яких зараховані чи списані кошти, перевіряється відповідність суми виправдовуючих документів на перерахування чи зарахування суми, проставляється кореспонденція рахунків у відповідності з проведеними операціями.

Зберігаючи гроші підприємства, банк вважає себе його боржником, тобто на цю суму має кредиторську заборгованість перед нами, тому залишки грошових коштів і надходження на поточний рахунок підприємства банк записує по Кт поточному рахунку, а зменшення свого боргу (списання, видачу коштів) по Дт.

Тобто за Дт виписки відображається списання грошових коштів з поточного рахунку (зменшується заборгованість банку перед власником рахунку), а за Кт – надходження коштів на поточному рахунку (збільшується заборгованість банку перед клієнтом банку).

На полях перевіреної виписки навпроти сум операцій і на документах, які додаються, проставляються коди кореспондуючих рахунків, а на документах вказуються порядкові номери запису у виписці. Ці дані необхідні для контролю за рухом коштів, автоматизації облікових робіт видачі довідок, перевірок і наступного збереження документів. Після цього на всіх доданих до виписки документів ставлять штамп *погашено*.

При готівкових розрахунках банківськими документами є: банківські чеки, об'яви на внесок готівки. У випадку безготівкових перерахувань: платіжне доручення, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, акредитиви, векселі.

При внесенні грошових коштів на рахунок в банку його працівником оформляється **заява на внесення готівки**. Виправдовуючим документом для бухгалтера при цьому є відмічена банком квитанція, яка є частиною зазначеного документу.

**Платіжне доручення** – є розпорядження обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства оформлених на спеціальному банку. Банк платника приймає до виконання платіжне доручення з дати його виписки протягом 10 календарних днів. День, коли платіжне доручення було оформлено, не враховується. Платіжне доручення банк приймає до виконання за умови, якщо сума цього доручення не перевищує суму на рахунку платника.

Кожне підприємство має свою картотеку платіжних доручень на перерахування непрямих податків (ПДВ, акцизний податок) та єдиний соціальний внесок.

За бажанням, підприємство може вказати на платіжному дорученні **дату валютування** (де дата до якої бажано перераховувати вказану суму постачальникам). Проте період валютування не може перевищувати 3

робочих днів.

**Платіжна вимога-доручення** – це комбінований документ, що складається з двох частин. Верхня – вимога постачальника (одержувача коштів) безпосередньо до покупця оплатити вартість відпущеної йому за договором готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Та нижньої – доручення платника своєму банку про перерахування з його рахунку визначеної суми.

Платіжна вимога-доручення заповнюється постачальником і передається покупцеві разом із відвантаженою продукцією. При отриманні цього документу за наявності коштів, покупець вказує прописом суму, що належить до сплати і код кожного рахунку. Якщо в момент отримання документу грошові кошти на рахунку відсутні в повному обсязі, то в міру їх поступлення виписуються платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимоги-доручення.

#### **4. Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку**

Розраховуючись чеками використовують ті ж кореспонденції, що і при розрахунках акредитивами – для відкриття чекової книжки на суму перерахованих коштів складають проведення:

Дт 313 Кт 311

- чеки, що надійшли постачальнику в платіж за товари і послуги здають у банк. Суми за одержаними в банку лімітованих чекових книжках списуються в міру оплати виданих підприємству чеків, тобто в сумах погашення банком пред'явлених йому чеків згідно виписки з банку:

Дт 631 Кт 313

- рух коштів за чековими книжками виданих в підзвіт працівникам підприємства, для розрахунків із підприємствами кредиторами обліковуються на 63 або 685 (інші кредитори). І по аналітичному рахунку підзвітні особи за виданими їм книжках до рахунку 372:

Дт 372 Кт 685

- після подання підзвітними особами звіту складається проводка на суму використаних чеків:

Дт 685 Кт 372.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Погашено дебітором довгострокову заборгованість	31	18
2.	Передано готівку із каси в банк	31	30
3.	Оплачено покупцям раніше одержані товари, роботи, послуги	31	36
5.	Передано акції власної емісії	31	45
6.	Одержано кошти цільового фінансування	31	48

7.	Одержано довгострокову позику банку	31	50
8.	Передано гроші з банку в касу	30	31
9.	Передано гроші на придбання іншої валюти	33	31
10.	Повернуто передоплату покупцям	36	31
11.	Проведено передоплату на газети і журнали	39	31
12.	Погашено короткострокову позику банку	60	31
13.	Проведено розрахунки з постачальником	63	31
14.	Погашено заборгованість перед бюджетом	64	31
15.	Оплачено збори до фондів соцстрахування	65	31
16.	Перераховано суми зарплати на особисті рахунки працівників	66	31
17.	Перераховано дивіденди учасникам	67	31
18.	Розраховувались із іншими кредиторами за раніше надані послуги	68	31

### **Контрольні запитання до теми**

1. Безготівкові розрахунки – це...?
2. Поточний рахунок – це...?
3. Обслуговуючий банк – це...?
4. Яка максимальна кількість поточних рахунків підприємства?
5. Яка максимальна кількість поточних рахунків підприємства для формування статутного капіталу?
6. Чек – це...?
7. Протягом скількох днів дійсний чек?
8. Акредитив – це...?
9. Картковий рахунок – це...?
10. Назвіть субрахунки рахунку 31 «Рахунки в банку».
11. Де ведеться синтетичний облік рахунку 31.
12. Платіжне доручення – це
13. Платіжна вимога-доручення – це...?
14. Виписка банку – це...?
15. Обов'язковими позиціями для заповнення у виписці є...?
16. При отриманні банківської виписки бухгалтер проводить операції які називаються...?
17. Яке НП(С)БО регулює здійснення готівкових та безготівкових операцій?
18. Назвіть кореспонденцію: відкрито чекову кнжжску.

### **Нормативно-правове забезпечення обліку готівкових та безготівкових розрахунків**

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 12.05.2011р. № 3332-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.
2. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 07.06.1995 р. №265/95 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
3. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV URL:



<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

4. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: постанова Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

5. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів від 01.01.2012 р. URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_019](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_019).

7. Постанова правління національного банку України Про затвердження «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні»: № 148 від 29.12.2017 р. URL: [https://docs.dtkr.ua/doc/1045.16640.0?\\_ga=2.70071312.1256981315.1614161790-1332027817.1590220638#pn63](https://docs.dtkr.ua/doc/1045.16640.0?_ga=2.70071312.1256981315.1614161790-1332027817.1590220638#pn63).

8. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: постанова Національного банку України від 15.12.2004 № 637 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

9. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

### **ТЕМА 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ТА РЕЗЕРВУ СУМНІВНИХ БОРГІВ**

**3.1 Облік довгострокової дебіторської заборгованості.**

**3.2 Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.**

**3.3 Порядок визначення та обліку резерву сумнівних боргів.**

**3.4 Облік поточної дебіторської заборгованості за розрахунками з підзвітними особами.**

**3.5 Облік поточної дебіторської заборгованості за розрахунками з іншими дебіторами.**

#### **ТЕМА 3.1 ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ**

**1. Поняття довгострокової дебіторської заборгованості**

**2. Облік оренди**

**2.1 Поняття оренди, фінансової оренди, лізингу основних засобів.**

**2.2 Облік оренди в орендаря**

**2.3 Облік оренди в орендодавця**

**2.4 Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду**

### **3. Облік векселів**

#### **1. Поняття довгострокової дебіторської заборгованості**

Згідно з НП(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, **дебіторська заборгованість** – це сума заборгованості дебіторів підприємства на певну дату.

**Довгострокова дебіторська заборгованість** – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

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

Довгострокова дебіторська заборгованість в бухгалтерському обліку відображається на рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість” в розрізі субрахунків:

- 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”;
- 182 “Довгострокові векселі одержані”;
- 183 “Інша дебіторська заборгованість”.

По дебету рахунку 18 відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, по кредиту – її погашення (списання).

На субрахунку 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду” відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”.

На субрахунку 182 “Довгострокові векселі одержані” ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Субрахунок 183 “Інша дебіторська заборгованість” призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

#### **2. Облік оренди**

Порядок обліку оренди необоротних активів та розкриття інформації щодо оренди у фінансовій звітності орендаря і орендодавця визначає НП(С)БО 14 “Оренда”. Норми цього положення застосовуються всіма юридичними особами (крім бюджетних установ) до всіх орендних угод,

крім: орендних угод, пов'язаних з розвідкою та використанням природних ресурсів (крім земельних ділянок); угод щодо використання авторських прав; угод щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Основним критерієм фінансової оренди є передача орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом використання та володіння активом, що певною мірою не збігається з податковими трактуваннями оренди. Тому варто пам'ятати, що при обчисленні податків необхідно застосовувати податкові трактування, а при відображенні орендних операцій у фінансовій звітності слід дотримуватись НП(с)БО 14.

**Оренда** – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

**Оренда** вважається **фінансовою** за наявності хоча б однієї з наведених ознак:

- право власності на орендований актив переходить до орендаря після закінчення строку оренди;
- строк оренди є більшим половини строку корисного використання об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів більша рівна справедливої вартості об'єкта оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною нижчою, за його справедливу вартість на дату придбання.

**Операційна оренда** – це оренда, інша ніж фінансова.

### 6.2.1 Облік оренди в орендаря

Встановлено, що орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Такий розрахунок теперішньої вартості мінімальних орендних платежів залежить в першу чергу від того, коли сплачується орендна плата: на початку чи наприкінці звітного періоду.

Отже, загальна сума **мінімальних орендних платежів** (МОП) складається з двох елементів:

- **вартості об'єкта оренди** (ВО);
- фінансових витрат орендаря ( $\Phi B$ ), що є платою за використання об'єкта протягом періоду оренди.

Звідси сума фінансових витрат оренди розраховується так:

$$\Phi B = \text{МОП} - \text{ВО} \quad (1)$$

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (МОП) розраховується за формулою:

1) коли орендні платежі сплачуються на початку звітного періоду:

$$TBA = A * \left[ 1 + \left( 1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right] \quad (2)$$

ТВА – теперішня вартість мінімальних орендних платежів;

A – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (анюїтет);

n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата та нараховуються відсотки;

i - ставка відсотка для вказаного періоду.

2) коли орендні платежі сплачуються в кінці звітної періоду:

$$TVA = A * \left[ \left( 1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right] \quad (3)$$

Розрахована сума фінансових витрат розподіляється між звітними періодами протягом строку оренди із застосуванням сталої ставки відсотка на залишок зобов'язань з оренди на початок звітної періоду.

Але, якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, а зазначається тільки сума мінімальних орендних платежів і періодичність її сплати, то в такому випадку для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат між звітними періодами застосовують ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Тоді сума **фінансових витрат** буде розраховуватись за такою формулою:

$$\Phi B_3 = Z\phi_0 * C_v \quad (4)$$

де  $Z\phi_0$  – залишок зобов'язань з фінансової оренди об'єкта на початок звітної періоду;

$C_v$  – ставка відсотка на початок оренди (тобто це орендна ставка відсотка або ставка відсотка на можливі позики орендаря).

Якщо орендар протягом строку оренди здійснює поліпшення об'єкта фінансової оренди (модифікація, реконструкція, модернізація), внаслідок чого зростають майбутні економічні вигоди, то витрати на таке поліпшення включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Нарахування амортизації об'єкта здійснює орендар тим самим методом, що і аналогічний за призначенням власний об'єкт.

За умови операційної оренди об'єкт оренди відображається на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” за вартістю, що вказана в угоді.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що призводять збільшення майбутніх економічних вигод, повинні відображатися в обліку орендаря як капітал інвестиції в інші необоротні активи, і такі витрати підлягають амортизації.

Відображення орендних операцій в обліку орендаря:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Фінансова оренда</b>			
1.	Одержано у фінансову оренду об'єкт основних засобів	152	631
2.	Введено в експлуатацію отриманий у фінансову оренду основний засіб	10	152
3.	Частина заборгованості орендаря, що припадає на наступні 12 місяців з дати балансу, включається до складу поточних зобов'язань	531	61
4.	Нарахована амортизація	23, 91, 92, 93	131
5.	Відображено витрати на поліпшення об'єкта фінансової оренди	152	20, 63 66, 31
6.	Збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди	10	152
7.	Відображається заборгованість орендаря за об'єкт оренди, що повинна бути погашена протягом 12 місяців з дати балансу	531	61
8.	Нараховано відсоток, що підлягає сплаті	952	684
9.	Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості за об'єкт оренди	61	31
10.	Сплачені відсотки	684	31
11.	Об'єкт оренди стає власністю орендаря і переходить із складу орендованих засобів до складу власних	10	10
12.	Відображено суму зносу	131	131
<b>Операційна оренда</b>			
1.	Нараховано орендну плату за звітний період (без ПДВ)	23, 92, 91, 93	685
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	685
3.	Здійснено витрати на поліпшення об'єкта оренди	15	20, 31, 63, 65, 66
4.	Збільшення первісної вартості об'єкта операційної оренди	117	15
5.	Нараховано амортизацію капітальних інвестицій в об'єкт операційної оренди	23, 91, 92, 93	132

### 6.2.2 Облік оренди в орендодавця

Відображення фінансової оренди в обліку орендодавця залежить від того, чи є він виробником об'єкта оренди.

Якщо орендодавець не є виробником об'єкта оренди, то переданий в оренду об'єкт відображається як реалізація необоротних активів. При цьому дебіторська заборгованість орендаря, що відображається в обліку орендодавця, дорівнює:

$$ДЗО = (МОП + НЛВ) - ФД \quad (5)$$

МОП – мінімальні орендні платежі;

НЛВ – негарантована ліквідаційна вартість;

$\Phi Д$  – фінансовий дохід.

Загальна сума фінансового доходу орендодавця дорівнює:

$$\Phi Д = (МОП + НЛВ) - (ТВ_{мон} + ТВ_{нлв}) \quad (6)$$

$ТВ_{мон}$  – теперішня вартість  $МОП$ ;

$ТВ_{нлв}$  – теперішня вартість  $НЛВ$ .

Фінансовий дохід орендодавця розподіляється між звітними періодами протягом строку оренди аналогічно розподілу фінансових витрат орендарем:

$$\Phi Д_з = ДЗО_n * C_в \quad (7)$$

$\Phi Д_з$  – фінансовий дохід орендодавця за звітний період;

$ДЗО_n$  – залишок  $ДЗО$  на початок звітного періоду;

$C_в$  – орендна ставка відсотка.

Фінансові доходи від фінансової оренди в бухгалтерському обліку орендодавця збігаються з валовими доходами у податковому обліку.

### **6.2.3 Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду**

Якщо оренда є фінансовою, то зміст такої операції полягає в тому, що орендодавець надає орендареві кредит, а об'єкт оренди є заставою. Особливістю операції є те, що в обліку прибуток від продажу об'єкта включається продавцем-орендарем до доходів майбутніх періодів і поступово включається до складу доходу відповідних звітних періодів протягом оренди.

Якщо продається необоротний актив з укладанням угоди про його одержання продавцем в операційну оренду, то така операція в обліку відображається як реалізація необоротного активу. Сума доходу від такої реалізації визначається залежно від співвідношення ціни продажу за справедливою вартістю та співвідношення справедливої та балансової вартості активу.

Якщо є збиток від продажу необоротного активу з подальшою його операційною орендою з боку продавця, то він відображається відразу. Але виняток складає сума збитку, що компенсується зниженням орендних платежів. Сума збитку зменшує балансову вартість реалізованого активу і зараховується до складу витрат майбутніх періодів.

Розкриття інформації про оренду здійснюється в примітках до фінансової звітності.

### **6.3. Облік векселів**

**Вексель** – цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання боржника (векселедавця) сплатити у певний термін зазначену суму грошей власникові векселя (векселетримачеві). Розрізняють простий і переказаний вексель. **Простий вексель** містить просту і нічим не обумовлену обіцянку векселедавця сплатити власникові векселя після вказаного терміну певну суму. **Переказаний вексель (тратта)** містить письмовий наказ

векселетримача (трасанта), адресований платникові (трасатові), сплатити третій особі (ремітентові) певну суму грошей у певний термін. Трасат стає боржником за векселем тільки після того, як акцептує вексель, тобто дасть згоду на його оплату, поставивши на ньому свій підпис. Акцептант переказаного векселя, як і векселедавець простого векселя, є вексельним боржником і несе відповідальність за оплату векселя у визначений в ньому термін. У процесі обігу вексель передається від одного тримача до іншого через передавальний запис – *індосамент*. Кожний індосант, як і векселедавець, несе відповідальність за акцепт і виплату за вексель. Вексельні зобов'язання платника, векселедавця та індосанта можуть бути додатково гарантовані за допомогою авалю – вексельного гарантування. Предметом векселя можуть бути тільки гроші. Дозволяється виставляти вексель як у національній, так і в іноземній валюті. Можливість і умови виставлення й оплати векселя в іноземній валюті визначаються нормами національного валютного законодавства.

Схему використання векселя в розрахунках показано нижче (рис. 2).

Бухгалтерський облік господарських операцій за допомогою векселів ведеться з використанням таких рахунків:

- 182 “Довгострокові векселі одержані”
- 34 “Короткострокові векселі одержані”
- 51 “Довгострокові векселі видані”
- 62 “Короткострокові векселі видані”

Необхідність складання спеціального документа, що підтверджує передачу векселя, визначено вимогою документального відображення в бухгалтерському обліку операцій з одержання і передачі векселя. На практиці використовується Акт приймання-передачі векселя. В тексті акта приймання-передачі вказується підстава його видачі (тобто договір, на підставі якого зазначений вексель або декілька векселів були видані або передані).

Враховуючи, що форму Акта жодним нормативним документом не визначено, підприємство може встановлювати додаткові реквізити, наприклад, найменування платника за переказаним векселем, і найменування авалістів (у випадку передачі авальованих векселів), дату початку нарахування відсотків (при передачі відсоткових векселів) тощо.

За бажанням учасників вексельної операції, крім Акту приймання-передачі, може складатись реєстр векселів. У разі передачі векселя для інкасування до банку, складання реєстру є обов'язковим.

Що стосується погашення векселя, то воно оформляється Актом пред'явлення векселя до платежу (або Актом приймання-передачі векселя до платежу), який підписується обома сторонами, або має форму односторонньої заяви векселедержателя з підписом і печаткою платника про її прийняття.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
<b>У покупця</b>				
1.	Оприбутковано отриманий від продавця товар	281	631	10000
2.	Включено суму ПДВ до складу податкового кредиту щодо ПДВ за наявності податкової накладної	641	631	2000
3.	Виписано і видано продавцю вексель	631	51, 621	12000
4.	Перераховано грошові кошти як погашення векселя	621, 51	311	12000
<b>У продавця</b>				
1.	Відображено реалізацію товару	361	702	12000
2.	Нараховано податкове зобов'язання щодо ПДВ	702	641	2000
3.	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	281	7000
4.	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації	702	791	10000
5.	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	7000
6.	Отримано вексель	182,341	361	12000
7.	Отримано грошові кошти після пред'явлення векселя до погашення	311	182, 341	12000

Основна відмінність від операцій, оформлених простим векселем, у випадку видачі переказаного векселя полягає в тому, що у цій схемі братимуть участь 3 особи, а саме:

- особа, що видала вексель, тобто векселедавець (підприємство А);
- особа, якій векселедавець дає наказ сплатити, тобто платник за векселем, або трасат (підприємство Б);
- особа на користь якої видано вексель, тобто перший одержувач, або векселедержатель, або ремітент (підприємство В).

### **Контрольні запитання до теми**

1. Що означає “довгострокова дебіторська заборгованість”?
2. Хто такі дебітори?
3. Що відображається по дебету і кредиту 18 рахунку “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”?
4. Назвіть субрахунки 18 рахунку “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”.
5. Який НП(С)БО визначає порядок обліку оренди необоротних активів та розкриття інформації щодо оренди у фінансовій звітності орендаря і орендодавця?



6. Яка різниця між фінансовою і операційною орендою?
7. З який елементів складається загальна сума мінімальних орендних платежів (МОП)?
8. Як здійснюється нарахування амортизації об'єкта орендарем?
9. На якому рахунку відображається об'єкт оренди за умови операційної оренди?
10. Якою є методика визначення мінімальних орендних платежів?
11. Назвіть кореспонденцію до господарської операції: одержано у фінансову оренду об'єкт основних засобів.
12. Назвіть кореспонденцію до господарської операції: відображено витрати на поліпшення об'єкта фінансової оренди.
13. Що таке вексель?
14. Які є види векселя?
15. Назвіть рахунки і субрахунки, що використовуються для ведення обліку господарських операцій з векселями.
16. Де відображається синтетичний облік на рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані" і на рахунку 62 "Короткострокові векселі видані"?
17. Назвіть кореспонденції до таких господарських операцій: а) виписано і видано продавцю вексель; б) перераховано грошові кошти як погашення векселя.
18. Відобразіть в кореспонденції наступні господарські операції: а) отримано вексель; б) отримано грошові кошти після пред'явлення векселя до погашення.
19. Який документ підтверджує передачу векселя?
20. Яким документом оформляється погашення векселя?

### **ТЕМА 3.2 ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ПОТОЧНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ, ПОСЛУГИ**

1. **Визначення дебіторської заборгованості та методологічні засади обліку**
2. **Облік розрахунків із покупцями та замовниками**
3. **Облік резерву сумнівних боргів**

#### **1. *Визначення дебіторської заборгованості та методологічні засади обліку***

У процесі своєї діяльності кожне підприємство вступає у господарські відносини із постачальниками, працівниками, покупцями та іншими юридичними і фізичними особами. Господарські відносини регламентуються договорами. При встановленні господарських відносин між сторонами виникають певні права і зобов'язання. З юридичної точки зору ці права і зобов'язання виникають в момент укладення договору. На відміну від цього, в бухгалтерському обліку виникнення зобов'язань однієї сторони перед іншою відображається після здійснення однією із сторін дій, передбачених у договорі. Виникнення заборгованості пояснюється тим, що майже ніколи не співпадає момент виконання зустрічних зобов'язань. Як наслідок, з однієї сторони в складі господарських засобів виникає актив у вигляді дебіторської заборгованості, а в іншій – зобов'язання погасити цю заборгованість перед кредитором.

Принципи формування та обліку інформації про дебіторську заборгованість та вимоги щодо її розкриття у фінансовій звітності визначено у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 10 “Дебіторська заборгованість”. Усі інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку стосовно дебіторської заборгованості діють у частині, яка не суперечить НП(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”.

Згідно НП(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, дебіторська заборгованість може відноситися до складу активу, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. **Поточна дебіторська заборгованість** визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Більш точніше момент виникнення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги описується НП(с)БО 15 “Дохід”. Згідно цього стандарту дебіторська заборгованість являється активом, якщо виконуються такі умови:

- покупецві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

#### ***Класифікація дебіторської заборгованості***

У відповідності з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову і поточну.

Довгостроковою дебіторською заборгованістю визнається та, яка не виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Отже, до цього виду дебіторської заборгованості відносять суми заборгованості, утворені через інвестиційну, фінансову діяльність підприємства, а також внаслідок надзвичайних подій. При цьому заборгованість має відповідати умові - строк погашення заборгованості складає більше дванадцяти місяців. Якщо ж очікуваний строк погашення менше року, ця заборгованість відноситься до поточної.

Поточною дебіторською заборгованістю визнається та, яка або виникає у ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Поточна дебіторська заборгованість в свою чергу поділяється на:

- заборгованість, яка пов'язана з реалізацією продукції, робіт, послуг;
- іншу дебіторську заборгованість.

Основним принципом поточної дебіторської заборгованості є величина сум цих двох видів дебіторської заборгованості. У підприємств, які займаються операційною діяльністю, як правило, заборгованість за реалізовану продукцію, роботи й послуги складає найбільшу частину всієї поточної дебіторської заборгованості. Виникнення іншої поточної дебіторської заборгованості пов'язане з діяльністю підприємства, яка забезпечує, або є наслідком операційної діяльності. Суми іншої дебіторської заборгованості, як правило, є меншими від заборгованості покупців та замовників за відвантажену продукцію.

#### ***14.2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками***

Значну частину виробленої продукції підприємство реалізовує, як правило, покупцям та замовникам. Вони можуть розраховуватися з підприємством-постачальником за продукцію перед її отриманням (передоплата), в момент отримання (розрахунок готівкою) та після відвантаження (післяоплата).

Підприємства, які випускають продукцію у великих обсягах і зацікавлені у її швидкій реалізації або розширенні ринків збуту, можуть іти на поступки своїм покупцям щодо терміну оплати. Протягом терміну, початком виникнення якого вважається дата відпуску продукції, а кінцем – дата оплати покупцем раніше отриманої продукції, на підприємстві-постачальнику на суму реалізованої продукції буде існувати дебіторська заборгованість.

У бухгалтерському обліку для групування інформації про дебіторську заборгованість за товари, роботи і послуги призначений активний рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”. Він має такі субрахунки:

- 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”;
- 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”;
- 363 “Розрахунки з учасниками ПФГ”;
- 364 “Розрахунки за гарантійними забезпеченнями”.

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

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником по кожному пред'явленому до сплати рахунку.

Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з покупцями та замовниками відображаються наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Повернення грошових коштів, раніше отриманих за реалізовану продукцію та надані послуги після повернення продукції або у випадку зайвого перерахування сум	36	30,31
2.	Відображення виникнення доходу і дебіторської заборгованості в момент реалізації продукції, товарів, робіт і послуг	36	70
3.	Відображення отримання іншого операційного доходу при: — реалізації інших оборотних активів; — від операційної оренди активів; — від операційної курсової різниці, отриманої при перерахунку дебіторської заборгованості іноземних покупців	36	712 713 714
4.	Відображення доходу страхових компаній	36	76
5.	Відображення надходження коштів за раніше відвантаженою продукцією	30,31	36
6.	Отримання короткострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	34	36
7.	Погашення заборгованості покупців еквівалентами грошових коштів та поточними фінансовими інвестиціями	35	36
8.	Списання дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів	38	36
9.	Отримання довгострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	51	36
10.	Взаємозарахування заборгованостей у випадку попередньої оплати продукції	681	36
11.	Відображення суми знижок наданих після реалізації	70	36
12.	Зменшення дебіторської заборгованості покупців у зв'язку з виконання ними робіт, які за умовами продажу мають виконуватися підприємством-постачальником	93	36

Реалізуючи продукцію, бухгалтерією підприємства-постачальника виписується відповідний первинний документ. До цих первинних документів, можуть належати: накладні; рахунки-фактури, акти прийому виконаних робіт (послуг), податкові накладні, товарно-транспортні накладні, товарні накладні. Один примірник залишається в бухгалтерії підприємства і є підставою для виникнення дебіторської заборгованості.

### **ТЕМА 3.3 ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІКУ РЕЗЕРВУ СУМНІВНИХ БОРГІВ**

Доходи від продажу визнаються отриманими в момент продажу, незалежно від дати оплати. За цією ж сумою доходів відображається первісна (історична) дебіторська заборгованість. Проте, слід врахувати, що не всі доходи наберуть форму активів, тобто не всі заборгованості перед підприємством будуть погашені. У зв'язку з цим, коли у підприємства виникає безнадійна заборгованість, то вона має бути вирахована із складу доходу. Одним із способів зменшення доходу є віднесення на витрати суми безнадійної заборгованості.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** – це така поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником, або позовний строк якої минув.

Відповідно до Податкового кодексу, **безнадійна заборгованість** – це заборгованість яка відповідає одній з наведених нижче ознак:

- заборгованість, по якій минув строк позовної давності;
- заборгованість, яка не погасилася через недостатність майна дебітора, якого було оголошено банкрутом;
- заборгованість, яка не погасилася через брак коштів, отриманих на відкритих аукціонах при продажі заставленого майна, при умові, що інші юридичні заходи кредитора не привели до стягнення іншого майна;
- стягнення заборгованості стало неможливим у зв'язку з надзвичайними подіями;
- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які пропали безвісті, прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

У відповідності НП(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, за поточною дебіторською заборгованістю за продукцію, передбачено створювати резерв сумнівних боргів як частину загальної суми такої заборгованості, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржниками.

У відповідності до Інструкції № 291, якою регламентується застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, створення резерву сумнівних боргів передбачається відображати на і рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”. По кредиту рахунку 38 відображається створення резерву і сумнівних боргів та кореспонденція з рахунками обліку витрат. По дебету – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості, або зменшення нарахованих резервів в кореспонденції з рахунками обліку доходів.

Аналітичний облік на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” можна вести в розрізі і боржників, або по термінах непогашеної дебіторської заборгованості.

Рахунок 38 є регулюючим до рахунку обліку дебіторської заборгованості (за аналогією В обліку нараховання зносу). Завдяки цьому

рахунку можна визначити чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію на дату балансу, згідно з пунктом 7 НП(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” включається до підсумку балансу за вирахуванням резерву сумнівних боргів, тобто за її чистою реалізаційною вартістю. Саме створенням резерву сумнівних боргів забезпечується дотримання принципу обачності, який полягає у не заниженні витрат та не завищенні доходів підприємства.

#### ***Порядок формування резерву сумнівних боргів***

НП(с)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, передбачено два способи обчислення резерву сумнівних боргів:

- 1) виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- 2) на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Базовий спосіб оцінки резерву сумнівних боргів стандартом не виділений, тому можна вважати, що обидва вони є рівноправними — вибір робить підприємство при визначенні своєї облікової політики. Незалежно від способу, величина резерву сумнівних боргів визначається як добуток суми дебіторської заборгованості за продукцію на коефіцієнт сумнівності. Різниця у способах полягає лише у тому, які суми дебіторської заборгованості беруть участь у розрахунку і як визначаються коефіцієнти сумнівності.

***Коефіцієнт сумнівності*** показує частку дебіторської заборгованості за продукцію щодо повернення якої у підприємства є сумніви. Як правило, значення коефіцієнта сумнівності зростає зі збільшенням періоду прострочення платежу. Коефіцієнт сумнівності може застосовуватися і до дебіторської заборгованості час оплати якої ще не настав, коли є на це підстави.

#### **Перший метод створення резерву – визначення коефіцієнту сумнівності на основі платоспроможності окремих дебіторів.**

Розглянемо формування резерву по аналогії з міжнародними стандартами, а також враховуючи вітчизняний досвід.

*а) міжнародний досвід:*

***Спосіб 1*** — створення резерву на підставі обсягу загальної дебіторської заборгованості згідно балансу на кінець року.

При цьому спосіб коефіцієнт сумнівності заборгованості визначається на основі аналізу даних дебіторської заборгованості та безнадійних боргів по конкретному підприємству, виходячи з даних попередніх періодів.

*ПРИКЛАД.* Загальна сума дебіторської заборгованості підприємства на кінець звітного періоду складає 10000 грн. На базі даних минулих років, можна зробити прогноз, що 5 % з суми дебіторської заборгованості не буде оплачено.

Сума резерву сумнівних боргів становить:  $10000 \times 0,05 = 500$ грн.

***Спосіб 2*** — створення резерву на основі обсягу реалізації.

*ПРИКЛАД.* Підприємством було реалізовано продукцію на суму 20000 грн. Досвід

минулих років показує, що 4% від обсягу проданої продукції може буде не оплачено.

Резерв сумнівних боргів буде складати:  $20000 \times 0,04 = 800$  грн.

Таким чином визначається сумнівний борг по кожному підприємству.

*б) вітчизняний досвід*

Позитивною рисою вітчизняного методу є те, що він узгоджується із податковим обліком. Згідно нього, резерв сумнівних боргів можливо створити коли:

- заборгованість не забезпечена гарантіями (векселями, заставами, угодами страхування);
- заборгованість не оплачується більше 30 днів з дати яка обумовлена в угоді;
- підприємство подало заяву в суд про стягнення такої заборгованості.

Висновки про створення резерву сумнівних боргів робляться на підставі результатів інвентаризації дебіторської заборгованості, яка була проведена відповідними спеціалістами.

Висновки повинні містити: дату і причини виникнення заборгованості; термін її погашення за умовами договору; відсутність гарантій погашення заборгованості; дату пред'явлення позовної заяви в суд про стягнення заборгованості; номер і дата платіжного доручення про перерахування мита.

**Другий метод створення резерву – визначення коефіцієнту сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості за періодами її виникнення.**

НП(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, не вказує яким чином проводиться групування дебіторської заборгованості за термінами її непогашення. Проте, на нашу думку, було б зручно групувати заборгованість за період до трьох років (юридично встановлений термін позовної давності по майнових суперечках). При цьому у першому кварталі цього періоду заборгованість слід групувати за місяцями.

Коефіцієнт сумнівності заборгованості встановлюється, виходячи з частки безнадійної дебіторської заборгованості у загальній сумі дебіторської заборгованості, протягом визначеного відрізка часу. При цьому до уваги береться досвід попередніх років.

Розглянемо цей метод за допомогою прикладу, використовуючи при цьому дані за 2018 – 2020 рр. (див. табл. 8, 9, 10).

Таблиця 8

**Дані про наявність суми дебіторської заборгованості за минулі роки станом на 1 січня (тис. грн.)**

Роки	Дебіторська заборгованість, термін оплати якої не настав	Сума простроченої дебіторської заборгованості на перше січня					Всього
		1 – 30 днів	31-60 днів	61-90 днів	91-120 днів	120 і більше днів	
2008	65000.	7000	5000	1200	700	1100	80000

2009	125000	8000	4500	—	7500	3000	148000
2010	360000	8200	5800	2500	—	1000	377500
Всього	550000	23200	15300	3700	8200	5100	605500

Таблиця 9

**Дані про наявність суми безнадійної заборгованості  
в минулі роки станом на 1 січня (тис. грн.)**

Роки	Дебіторська заборгованість, термін плати якої не настав	Сума простроченої дебіторської заборгованості на перше січня					Всього
		1 – 30 днів	31-60 днів	61– 90 днів	91–120 днів	120 і більше днів	
2008	—	—	—	300	350	800	1450
2009	—	—	150	—	980	—	1130
2010	—	—	—	200	—	700	900
Всього			150	500	1330	1500	3480

Таблиця 10

**Дані про наявність суми дебіторської заборгованості і розрахунок суми резерву сумнівних боргів станом на 1.01.2020 року (тис. грн.)**

Дебітор	Дебіторська заборгованість термін оплати, якої не настав	Сума простроченої дебіторської заборгованості на перше січня					Всього
		1-30 днів	31-60 днів	61-90 днів	91 - 120 днів	120 і більше днів	
1	15200	—	—	800	650	900	17550
2	10500	2300	590	840	350	—	14580
3	4250	2300	430	—	—	—	6980
Інші	20600	6200	4520	—	580	400	32300
Всього	50550	10800	5540	1640	1580	1300	71410
Коефіцієнт сумнівності <sup>1</sup>	—	—	0,01	0,13	0,16	0,29	—
Резерв сумнівних боргів	—	—	0,01 x 5540= 55,4	0,13 x 1640= 213,2	0,16 x 1580= 252,8	0,29 x 1300 =377	898,4

<sup>1</sup>Коефіцієнт сумнівності розраховується за формулою:

$$K = \frac{\sum \text{безнадійної заборгованості групи}}{\sum \text{дебіторської заборгованості}}$$

<sup>2</sup>Якщо відшкодування заборгованості відбувається у році наступним за роком її списання, то сума поновленої дебіторської заборгованості відображається по кредиту рахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності"

Розглянемо відображення в бухгалтерському обліку створення резерву сумнівних боргів.



**ПРИКЛАД.** Протягом звітнього періоду підприємство А відвантажило підприємству Б продукції на суму 12000 грн., в т.ч. ПДВ. На кінець звітнього періоду дебіторська заборгованість по підприємству Б становила 5000 грн. Створено на підприємстві А резерв сумнівних боргів, по підприємству Б на суму 1000 грн.

а) Сума створеного резерву менша від суми дебіторської заборгованості, визнаної безнадійною. Підприємство Б перерахувало на рахунок підприємства А в другому звітньому періоді 3000 грн.

б) Сума створеного резерву більша від суми дебіторської заборгованості, визнаної безнадійною. Підприємство Б перерахувало на рахунок підприємства А в другому звітньому періоді 4500 грн.

Відображення даних операцій в обліку підприємства:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
<b>Перший звітний період</b>				
1.	Відвантажено продукцію підприємству Б	361	702	12000
2.	Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ	702	641	2000
3.	Отримано оплату протягом звітнього періоду	31	361	7000
4.	В кінці звітнього періоду створено резерв сумнівних боргів	944	38	1000
<b>Другий звітний період</b>				
<b>Варіант а</b>				
1.	Підприємство Б погасило частину заборгованості	31	361	3000
2.	Списана частина дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною	38	361	1000
3.	Списано решту суми безнадійної дебіторської заборгованості	949	361	1000
<b>Варіант б</b>				
1.	Підприємство Б погасило частину заборгованості	31	361	4500
2.	Одночасно зменшено резерв на суму погашення	38	716	500
3.	Списана частина дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною у звітньому році	38	361	500
4.	В результаті зміни фінансового стану боржника оновлюється сума його заборгованості, що визнана безнадійною у звітньому періоді <sup>2</sup>	361	38	500
5.	Отримано грошові кошти від підприємства Б (погашено раніше списану дебіторську заборгованість)	31	361	500

Поточна дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією

продукції, яка визнана безнадійною, списується з балансу з безпосереднім відображенням втрат у складі інших операційних витрат (рахунок 944 “Сумнівні та безнадійні борги”).

Довгострокова дебіторська заборгованість, що визнана безнадійною списується з балансу з відображенням втрат у складі інших витрат (рахунок 977 “Інші витрати звичайної діяльності”) – залежно від причини списання.

Суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості незалежно від видів обліковуються на позабалансовому рахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість” протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника.

### **Контрольні запитання до теми**

1. *Сутність поняття дебіторської заборгованості.*
2. *Перерахуйте рахунки обліку дебіторської заборгованості.*
3. *Яка заборгованість називається сумнівною?*
4. *Що таке резерв сумнівної заборгованості?*
5. *Облік дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів.*
6. *У чому полягає інвентаризація дебіторської заборгованості?*
7. *У яких випадках і як формується акт-звірки?*
8. *Що таке прострочена заборгованість і строк позивної давності?*
9. *На якому рахунку відображається списана дебіторська заборгованість?*
- 10.

### **ТЕМА 3.4 ОБЛІК ПОТОЧНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ЗА РОЗРАХУНКАМИ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ**

1. *Теоретичні аспекти обліку іншої дебіторської заборгованості*
2. *Облік розрахунків із підзвітними особами*

*2.1. Сутність розрахунків з підзвітними особами та завдання їх обліку*

*2.2. Визначення службового відрядження та його законодавче регулювання*

*2.3. Порядок видачі готівки під звіт*

*2.4. Порядок документального оформлення підзвітних сум*

*2.5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами*

#### **1. Теоретичні аспекти обліку іншої дебіторської заборгованості**

До *іншої дебіторської заборгованості* відносять дебіторську заборгованість за перерахованими сумами попередньої оплати продукції, заборгованість підзвітних осіб за отримані кошти з каси підприємства, заборгованість за нарахованими доходами, а також заборгованість, яка виникла внаслідок визнання платниками висунених їм претензій. Інша

поточна дебіторська заборгованість у переважній своїй більшості групується на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами" має такі субрахунки:

- 371 "Розрахунки за виданими авансами";
- 372 "Розрахунки з підзвітними особами";
- 373 "Розрахунки за нарахованими доходами";
- 374 "Розрахунки за претензіям";
- 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків";
- 376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок";
- 377 "Розрахунки з іншими дебіторами";
- 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами";
- 379 "Розрахунки за операціями з деривативами".

За дебетом рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення чи списання.

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Інша дебіторська заборгованість окрім активного 37 рахунку може виникати та обліковуватися на таких пасивних рахунках як 64 "Розрахунки за податками й платежами" та 68 "Розрахунки за іншими операціями". На 64 рахунку обліковується заборгованість бюджету перед підприємством, яка виникає у випадку переплати сум податків. Виникнення заборгованості на рахунку 68 як правило пов'язане із внутрішніми та внутрішньогосподарськими розрахунками, для відображення операцій, які виникають під час цих відносин призначені субрахунки 682 "Внутрішні розрахунки" та 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки".

До іншої дебіторської заборгованості відносять суми, які обліковуються по дебету активного рахунку 34 "Короткострокові векселі отримані".

## ***2. Облік розрахунків із підзвітними особами***

### ***2.1. Сутність розрахунків з підзвітними особами та завдання їх обліку***

***Підзвітними особами*** є працівники установи, яким в обмежених розмірах видаються аванси на здійснення деяких операційно-господарських витрат, що не можуть бути здійснені шляхом безготівкових розрахунків, а також на відрядження і наукові експедиції. Через підзвітних осіб може виплачуватися заробітна плата в установах, в яких за штатом не передбачено посади касира, або якщо через віддаленість обслуговуваної установи платіжна чи розрахунково-платіжна відомості не можуть бути повернуті довіреною особою в касу по закінченні трьох робочих днів.

Готівка видається під звіт з каси установи тільки за дозволом керівника установи і лише у разі відсутності заборгованості за раніше отримані аванси.

Згідно з Порядком ведення касових операцій № 334 розмір авансу на господарські потреби не лімітується, але підзвітна особа повинна відзвітувати за отримані підзвітні суми не пізніше наступного робочого дня після їх видачі (за службовими відрядженнями – не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження). У противному разі готівка, видана під звіт, але не витрачена і не повернена до каси установи (в повній сумі, виданій під звіт, або в сумі, не підтвердженій авансовими звітами), наступного дня після закінчення зазначених вище термінів включається розрахунково до суми фактичного залишку готівки в касі на кінець дня. Одержана в результаті розрахункова сума порівнюється з встановленим лімітом залишку готівки в касі.

Переважно, готівкові кошти видаються працівнику установи на основі розпорядження керівника установи (або в службові обов'язки працівника входить робота по закупівлі товарно-матеріальних цінностей – тоді розпорядження не потребується, але з таким працівником заключають договір про його повну матеріальну відповідальність). Працівник, що отримав готівкові кошти установи, називається в бухгалтерській практиці підзвітною особою, так як він зобов'язаний прозвітуватись про цільове використання грошових коштів, або повернути їх в касу установи (організації). Суми, отримані підзвітною особою, називають **звіт про використання коштів наданих на відрядження під звіт**, а звіт працівника називають – авансовий звіт. **Звіт про використання коштів наданих на відрядження під звіт** буде вважатись документ, що підтверджує витрати працівника (так як до нього додаються підтверджуючі документи: чеки, білети, квитанції, закупівельні акти), обов'язковим реквізитом його є підпис керівника установи: “доцільність витрат підтверджую” і підпис, або “бухгалтерії оплатити”. Складає авансовий звіт підзвітна особа, вказує дату і підписується в ньому.

Завдання бухгалтера – контролювати цільове використання підзвітних сум. Із цією метою він встановлює строки подання авансових звітів, називає перелік документів, які працівник повинен пред'явити, і контролює правильність наданих документів на предмет їх юридичної сили (печатки, підписи і таке інше).

Якщо всі додані документи є достовірними, суму “списують” з підзвіту, так як працівник вже не повинен повертати готівкові гроші видані йому в підзвіт. Таким чином, установа вже вступає з працівником в розрахункові операції, при веденні яких може бути дебіторська і кредиторська заборгованість на момент закриття бухгалтерських рахунків. Дебіторська заборгованість буде відображати наявність боргу працівника по отриманих ним коштам, у свою чергу, якщо сам працівник на виробничі цілі використав власні кошти, то установа до моменту їх відшкодування буде мати кредиторську заборгованість. Як і будь-яка інша заборгованість ця відшкодовується шляхом повернення готівкових коштів (за письмовою заявою працівника чи даних авансових звітів).

**Службове відрядження** – це поїздка працівника за розпорядженням керівника установи на певний строк для виконання службового доручення поза місцем постійної роботи. На практиці трапляються випадки, коли для переїздів використовується транспорт установи або особистий транспорт, тоді необхідно надати водіїв з відповідними дорожніми листами. Відрядженому працівнику видається грошовий аванс (відшкодовуються витрати) на оплату: з добових; з проїзду; з найму житла.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі. Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи. За бажанням відрядженого працівника йому надсилають поштовим переказом заробітну плату за місцем відрядження за рахунок установи, що його відрядило.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того установи, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються. Строк відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів на території України та 60 календарних днів за межами країни.

Термін відрядження працівників для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних і будівельних робіт не повинен перевищувати терміну будівництва об'єктів.

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні, або святкові й не робочі дні, то, відповідно до статей 72 та 107 Кодексу законів про працю, такому працівнику надається інший день відпочинку або здійснюється оплата в подвійному розмірі таким чином:

- працівникам з відрядною оплатою праці – за подвійними відрядними розцінками ;
- працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- працівникам, які одержують місячний оклад, – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день проводиться у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводиться понад місячну норму.

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку (компенсація подвійною оплатою Кодексом законів про працю чи. інструкцією про службові відрядження не передбачена).

Добові витрати (видатки на харчування та фінансування інших особистих потреб фізичної особи) є окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження.

Виплачуються добові витрати в межах граничних норм, установлених

постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 (із внесеними змінами) за кожний день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні святкові і неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками).

Розрахунок добових проводиться з фактичного часу перебування працівника у відрядженні, що визначається за позначками відряджувачої та приймаючої сторін у посвідченні про відрядження. Якщо працівника відряджено до різних населених пунктів, то позначки про день прибуття й день вибуття проставляються в кожному пункті.

Необхідно звернути особливу увагу, що інструкцією № 59 передбачено, що якщо в посвідченні про відрядження відсутні позначки, то добові не виплачуються.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше – наступна доба. Якщо станція, пристань чи аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, то до строку відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані чи аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

До витрат на відрядження, які враховуються в цілях оподаткування прибутку, додалися: витрати на бронювання транспортних квитків і місць у місцях проживання; витрати на оренду транспортних засобів;

Якщо працівник придбав електронний квиток, то для підтвердження його витрат на проїзд тепер достатньо додати до звіту про використані кошти посадочний талон і документ про оплату квитка.

Максимальний розмір добових, які не включаються до оподаткованого доходу фізособи без документального підтвердження, у 2019-2020 році

Добові для відряджень в Україні встановлені в розмірі не більш ніж 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, визначеної станом на 1 січня податкового року, за кожен день відрядження (пп. «а» пп. 170.9.1 ПКУ).

Зростання мінімальної зарплати з 1 січня 2020 року (4723 грн) призвело до збільшення суми неоподатковуваних добових по Україні. Але для відряджень за кордон така сума залишається незмінною - не більше 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ, з розрахунку за кожен такий день.

Країна відрядження	Максимальний розмір добових витрат із розрахунку на кожен день відрядження
Україна	Не більше 472,30 грн
Закордон	Не більше 80 євро

Перелічені витрати обов'язково підтверджуються документами в оригіналі. Якщо підзвітна особа не надала звіти і необхідні виправдовуючі документи у встановлені строки або не повернула в касу залишки невикористаних сум авансів, бухгалтерія має право утримати таку заборгованість з нарахованої заробітної плати в порядку, встановленому чинним законодавством.

## ***2.2. Визначення службового відрядження та його законодавче регулювання***

***Службове відрядження*** – це поїздка працівника за розпорядженням керівника установи на певний термін для виконання службового доручення поза місцем постійної роботи цього працівника. Місцями виконання доручення можуть бути як населений пункт (пункти), так і окремі об'єкти (заповідник, будівельний майданчик, географічний об'єкт, військова частина тощо).

У службове відрядження скеровуються працівники установи, які перебувають у трудових відносинах з установою, а також фізичні особи, які належать до керівного складу (голова або члени правління, наглядової ради та ін.).

Наказ (розпорядження) про відрядження видають за кілька днів до виїзду, аби працівник міг підготуватися. Установа, що відряджає працівника, реєструє це в спеціальному журналі.

Скерування працівника у відрядження супроводжується оформленням таких первинних документів:

- завдання на відрядження;
- наказу (розпорядження) керівника установи про скерування працівника у відрядження;
- попереднього кошторису витрат на відрядження;
- посвідчення про відрядження (цей документ на сьогодні є не обов'язковим);
- журнал реєстрації посвідчень про відрядження.

За дотримання всіх вимог витрати на службове відрядження можуть відноситися на витрати установи.

Підставою для наказу про відрядження є обґрунтування про скерування працівника в службове відрядження.

Обґрунтування і наказ на відрядження можуть бути об'єднані в одному документі. Найчастіше обґрунтування має форму завдання на службове відрядження.

Кожне службове відрядження повинно бути зареєстроване в спеціальному журналі реєстрації посвідчень про відрядження. На кожному посвідченні ставиться порядковий номер і дата, які записуються в журнал, а також вказується номер і дата наказу керівника про скерування працівника у відрядження, дата вибуття працівника у відрядження і прибуття його з відрядження. Форма цього журналу затверджена Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон.

В установі наказом повинна бути призначена посадова особа, на яку покладається ведення документів про відрядження (підготовка наказів, посвідчень, журналів тощо).

Підпис у посвідченні про відрядження особи, відповідальної за реєстрацію осіб, які прибули й вибули з установи, повинен завірятися печаткою установи.

Перед виїздом у відрядження працівнику видається грошовий аванс, сума якого визначається відповідно до розрахунку.

Скеровуючи працівника в службове відрядження терміни видачі грошового авансу до початку відрядження нормативно-правовими актами не регламентовані.

На початку року, визначаючи облікову політику установи, розробляється і затверджується керівником установи список можливих авансотримачів (підзвітних осіб), який, на підставі наказів керівника, протягом року можна коригувати. Видача грошових коштів під звіт працівникам які входять до списку авансоотримувачів, дозволяється лише після погашення заборгованості за раніше отриманими сумами.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Якщо відсутні відмітки в посвідчення про відрядження, то добові не виплачуються.

Скерування працівника у відрядження пов'язане для установи з витратами коштів. Величина цих витрат розраховується виходячи з вартості проїзду, наймання житла, чинних норм добових тощо. Визначення майбутніх витрат на відрядження, як правило, оформлюється у вигляді спеціального розрахунку (кошторису). Цей розрахунок здійснює переважно працівник бухгалтерії.

### ***2.3. Порядок видачі готівки під звіт***

Розрахунки з підзвітною особою обов'язково відображаються в бухгалтерському обліку.

При видачі готівкових грошових коштів виникає дебіторська



заборгованість підзвітної особи перед підприємством. Яка погашається після:

1. Подання підзвітною особою авансового звіту з додатком документів, що підтверджують зроблені витрати, визнання вказаних витрат і затвердження авансового звіту керівником підприємства.

2. Або поверхня залишку невикористаних підзвітною особою коштів у касу підприємства.

3. Або утримання залишку не використаних підзвітною особою грошових коштів з його заробітної плати.

Оперативний облік отримання і повернення готівкових грошових коштів ведеться в Журналі контролю.

Щомісячні обороти і заборгованість за розрахунками з підзвітними особами в бухгалтерському обліку при журнальній формі обліку відображається в журналі № 4.

Остаточний розрахунок підзвітної особи за одержаними грошовими коштами закінчується складанням нею авансового звіту.

Партнерами підприємства за участю підзвітної особи можуть бути як юридичні, так і фізичні особи. У цій же послідовності розглянемо виконання операцій за участю підзвітної особи. Виходячи із суті операції на підприємство-продавець можуть бути скеровані кілька працівників підприємства – покупця: підзвітної особа для здійснення грошових розрахунків, матеріально відповідальна особа з довіреністю на отримання цінностей, водій (або водій-експедитор) автотранспорту для перевезення цінностей. Кожен з цих працівників виконує функцій, зафіксовані в його посадових обов'язках або передбачені розпорядженням керівника. Ці посадові обов'язки за розпорядженням керівника можуть бути покладені на одного або кількох працівників з наділенням їх відповідними обов'язками і повноваженнями.

Найчастіше трапляється варіант, коли підзвітною особою, на яку покладається обов'язок регулярної закупівлі цінностей, є працівник, з яким укладено договір про повну матеріальну відповідальність (постачальник, експедитор тощо).

На підприємствах можливі варіанти залучення для разових доручень як підзвітної особи працівника, з яким на момент залучення договору про матеріальну відповідальність не було. Вважається, що у таких випадках інтереси підприємства обмежені.

Однією з умов збереження майна підприємства є наявність чітко сформульованих обов'язків у встановленні відносин з підзвітною особою і фіксація відповідальності перед підприємством у відповідних внутрішніх документах підприємства та перевірка чіткого виконання нею встановлених завдань. Це може бути забезпечено, якщо з таким працівником укладено договір про його матеріальну відповідальність.

## *2.4. Порядок документального оформлення підвітних сум*

Оплата готівкою, відповідно до Порядку ведення касових операцій № 21, передбачає, що підприємство-продавець повинно представити підприємству-платнику платіжний документ, який підтверджує виплату готівкою, - товарний чек, рахунок-фактуру, акт виконаних робіт, акт наданих послуг тощо, податкову накладну (якщо продавець є платником ПДВ). Обов'язок подання таких документів і отриманих цінностей (результату наданих послуг) на своє підприємство при здійсненні оплати лягає на підвітну особу. На працівника – підвітну особу покладається також відповідальність за збереження виданої йому готівки, придбаних цінностей і здійснення розрахунку з продавцем.

Якщо на підвітну особу покладено обов'язок отримання цінностей, а в неї довіреності для отримання таких цінностей: оплата передбачених до продажу цінностей зроблена негайно, всі документи на оплату представленні покупцю, тому дублювати повноваження такої особи для отримання цінностей довіреністю нема потреби.

Якщо після оплати придбаних цінностей відбувається затримка з їх отриманням (негабаритний вантаж, труднощі з доставкою, затримка оформлення документів тощо), всі процедури здійснює наступного дня та ж підвітна особа. Передачу обов'язків з подання звіту і розрахунків з підприємством підвітної особи іншому працівнику не передбачено. Також недопустимі перенесення термінів отримання вантажів та інші винятки з правил.

Розглянуто варіант операцій, коли придбання цінностей через підвітну особу супроводить рухом готівки.

Підставою для здійснення операцій з придбання цінностей і оплати послуг між юридичними особами, як правило, є договір у письмовій або усній формі, в якому може бути передбачено, що розрахунки між партнерами здійснюється готівковими грошовими коштами, тобто можливе здійснення розрахунків через підвітну особу підприємства.

Регламентация форми ділових відносин між сторонами передбачена нормами господарського законодавства України. Відповідно до Цивільного кодексу (далі ЦК), домовленості про операції між сторонами можуть укладатися як в усній так і в письмовій формі (с. 42, 44 ЦК). Договір між сторонами (ст. 153 і 154 ЦК) вважається укладеним, якщо угода між ними укладена за всіма суттєвими умовами. Підтвердженням такої угоди може бути як один документ (договір, контракт, угода тощо), так і обмін листами, телеграмами, телефонограмами, іншими документами, підписаними документами, підписаними уповноваженими представниками сторін. Таким чином, для забезпечення правової бази відносин між партнерами не обов'язкова наявність повної письмової форми договору; обов'язкова наявність підтверджених сторонами документів про угоду найважливіших питань. Дотримання передбаченої форми відносин між підприємствами

необхідне передусім для встановлення ділових відносин. Наявність такої форми необхідна також і для підтвердження правової основи віднесення витрат на відрядження до підприємства – партнера до складу витрат.

При придбанні запасів і товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) у юридичної особи через підзвітну особу підприємства, скерованій на підприємство - продавець, підзвітній особі можуть бути видані документи про наявність ділових відносин між сторонами – договори, контракти, копія рахунка-фактури продавця тощо.

На підприємстві – продавці підзвітній особі пред'являється цінності і оформляються документи на відвантаження цих цінностей покупцю:

1. Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма М -20)
2. Податкова накладна.
3. Якщо використовується транспорт, заповнюється товарно-транспортна накладна (форма 1-ТН)
4. До переліку документів входить також акт купівлі-продажу цінностей. Необхідність складання такого первинного документа зумовлена тим, що деякі умови купівлі і продажу товару не передбачені реквізитами наведених вище документів і їх буде доречно відобразити в акті. Ці умови стосуються якості товару, умови доставки, передпродажного, після продажного, гарантійного обслуговування та інших умов.

У касу продавця підзвітна особа вносить готівку, внесок оформляється прибутковим касовим ордером, в ордері вказується прізвище, ім'я і по батькові підзвітної особи, а також назва організації, яку ця особа представляє; квитанція до прибуткового касового ордера залишається у довіреної особи.

У бухгалтерії підприємства продавця оформляється накладна, податкова накладна на підприємство-покупець.

Придбання цінностей в магазині, або в іншій точці стаціонарної торгівлі супроводжується отриманням підзвітною особою касового чека, товарного чека, інших документів про оплату цінностей. У бухгалтерії (якщо цю функцію не довірено продавцю (касиру) магазину) виписується накладна, податкова накладна, інші документи про передачу цінностей і наявність розрахунків з ПДВ. У цих документах вказується найменування організації-покупця і її реквізити зазначити також, що податкова накладна при купівлі не випускається, якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не перевищує 20 грн. в такому випадку достатньо лише чека, товарного чека, або іншого засвічую чого оплату цінностей документа.

Якщо підзвітна особа для придбання цінностей відряджається в інший населений пункт, вона оформляє документи, що підтверджують її перебування у відрядженні, а також переміщення цінностей: відрядне посвідчення з відмітками, проїзні документи працівника (наприклад квиток), оплата (страхування) багажу та про інші понесені витрати, документи про наявність ділових відносин між партнерами тощо. Після виконання доручення і повернення на підприємство, яке скерувало підзвітну особу,

вона складає авансовий звіт про витрачені кошти. Існує також практика деяких підприємств де складаються два окремі авансові звіти: за відрядженням і придбанням цінностей .

Врегулювання заборгованості, що виникла між підприємством-відрядником і підзвітною особою я розгляну пізніше.

Інструкцією для бюджетних установ № 125 передбачено, що при отриманні запасів матеріально відповідальна особа підприємства на документі постачальника або на акті про приймання запасів повинна розписатися про їх Отримання і прийняття на відповідальне зберігання.

Отримані підзвітною особою цінності доставляються на підприємство і здаються нею на склад або на зберігання матеріально відповідальній особі. Ця операція оформлюється записами в Журналі обліку вантажів, що надійшли (форма М-1), складанням прибуткового ордера (форма М-4). Комірник при прийманні отриманих від підзвітної особи цінностей на супровідних документах — накладних, актах тощо, долучених до звіту підзвітної особи, – проставляє відмітки про приймання з посиланням на номер прибуткового ордера. У будь-якому випадку факт приймання на підприємство придбаних підзвітною особою цінностей повинен оформлятися документом, який для підприємства має юридичну силу. При здаванні цінностей на склад або за відсутності на підприємстві складу потрібно скласти відповідний документ, наприклад, акт приймання цінностей, що складається органом підприємства, який має відповідні повноваження. Такі повноваження можуть бути покладені на спеціальну комісію з приймання (оцінки) цінностей, на постійно діючу інвентаризаційну комісію або інший орган підприємства. Встановлений порядок і повноваження відповідального органу можуть бути передбачені як окремим розпорядженням керівника стосовно розрахунків з підзвітними особами, так і в наказі про облікову політику підприємства. Наявність такого акта або відмітка комірника про прийняття цінностей на склад дає підставу бухгалтерії прийняти звіт від підзвітної особи.

## ***2.5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами***

Розрахунки з підзвітними особами відносяться до розрахунків підприємства з поточної дебіторської заборгованості. Для таких розрахунків в бухгалтерському обліку використовується субрахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. Сальдо цього субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Для забезпечення необхідної точності за даним субрахунком можуть відкритися субрахунки третього порядку, наприклад: 372.1 “Розрахунки з підзвітними особами у національній валюті”, 372.2 “Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями в іноземній валюті”, 372.3 “Розрахунки за витратами на господарські потреби” та інші субрахунки.

Відображення в бухгалтерському обліку основних операцій при отриманні коштів під звіт і повернення їх таке:

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція Рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Видані з каси готівкові грошові кошти підзвітній особі у національній валюті на службове відрядження.	372	301
2.	Видані з каси готівкові грошові кошти підзвітній особі у національній валюті на господарські потреби (придбання товару).	372	301
3.	Отримані грошові кошти з поточного рахунку в банку для видачі підзвітній особі на господарські потреби	301	311
4.	Видані готівкові грошові кошти підзвітній особі на госп. потреби за грошовим чеком з поточного рахунку в банку	372	311
5.	Отримані грошові кошти у валюті з валютного рахунку підприємства для видачі коштів у валюті відрядженому за межі України й оприбутковані	302	312
6.	Повернення невикористаних грошей підзвітною особою в касу підприємства	301	372
7.	У разі якщо підзвітна особа у встановлений термін не повернула гроші, сума заборгованості утримується з його заробітної плати	661	372
8.	Підзвітній особі відшкодована перевитрата грошей	372	301
9.	Нараховано штраф за несвоєчасне повернення готівки	948	642.2
10.	Перерахована з поточного рахунку підприємства в банку сума штрафу до бюджету	642	311

Виданий підзвітній особі грошовий аванс з каси під звіт означає тільки збільшення дебіторської заборгованості підприємства, активи його при такій операції не збільшуються.

При оприбуткуванні матеріальних цінностей, придбаних за рахунок грошових коштів, виданих під звіт на адміністративно-господарські потреби, потрібно керуватися наявною правовою базою, стандартами бухгалтерського обліку 9 “Запаси” і 16 “Витрати”.

У первісну вартість запасів, придбаних за плату, входять суми, сплачені постачальнику (продавцю) відповідно до угоди.

Розглянемо варіанти списання на вартість придбаних запасів витрат на службове відрядження, безпосередньо пов'язане з їх купівлею. Таких варіантів може бути три.

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція Рахунків	
		Дт	Кт
1.	Оприбутковані на склад отримані виробничі запаси від підзвітних осіб на основі авансового звіту	201	372
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	372
3.	Витрати на відрядження працівника підприємства віднесено в інші операційні витрати	84	372
4.	Списані операційні витрати на збут	93	84
5.	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ у витрати на відрядження	641	372
6.	Списано витрати на відрядження працівників апарату управління	84, 92	372

При проведенні розрахунків готівкою через підзвітних осіб необхідно враховувати обмеження суми, якою дозволено за один раз проводити розрахунки (10000 грн.).

### **Контрольні запитання до теми**

1. Хто такі підзвітні особи.
2. Процедура документального оформлення службових відряджень.
3. Перерахуйте норми відрядних по Україні та за кордон.
4. Авансовий звіт та методика його заповнення.
5. Які терміни подачі авансових звітів за використані кошти.
6. Методика оформлення претензій та процедура їх поштового пересилання.
7. Як в обліку відображають розрахунки із підзвітними особами?

### **Нормативно-правове забезпечення обліку довгострокової дебіторської заборгованості**

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 17 "Оренда" URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": наказ Міністерства фінансів України від 31.01.00р. №20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда": наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).

8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

9. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.99р. № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

10. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Положення Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.

11. Про затвердження порядку визначення розміру збитків від крадіжки, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.96 р. №116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>.

12. Про зміни до Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: Наказ Міністерства фінансів України від 04.08.2015 № 694. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1010-15>.

13. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 03.10.2019 № 157-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text>.

14. Про результати суцільної інвентаризації дебіторської та креди-торської заборгованості і заходи щодо її скорочення: Постанова КМУ від 29.04.99 р. № 750. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/750-99-%D0%BF#Text>

15. Про результати суцільної інвентаризації дебіторської та креди-торської заборгованості і заходи щодо її скорочення: Постанова КМУ від 29.04.99 р. № 750.[11]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/750-99-%D0%BF#Text>.

## **ТЕМА 4. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

### **ТЕМА 4.1 ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

- 1. Визначення основних понять та класифікація основних засобів**
- 2. Характеристика рахунків обліку основних засобів**
- 3. Оцінка об'єктів обліку основних засобів**
- 4. Документування господарських операцій з обліку основних засобів**
- 5. Облік руху та переміщення основних засобів**
  - 5.1 Облік надходження основних засобів**
  - 5.2 Облік вибуття основних засобів.**

## **1. Визначення основних понять та класифікація основних засобів**

В українському законодавстві відсутнє поняття “необоротні активи”. Необоротні активи характеризуються тривалим терміном участі у господарському обігу і перенесення своєї вартості до собівартості готової продукції, протягом періоду більше одного року. Відповідно до національних стандартів, необоротними вважаються всі активи, що не є оборотними: інвестиції підприємства в матеріальні та фінансові ресурси, термін використання яких перевищує 12 місяців або операційний цикл більше одного року.

Методологічною основою обліку основних засобів (ОЗ) є НП(с)БО 7 “Основні засоби”. Згідно стандарту *основні засоби (ОЗ)* – 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 або соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких, більше одного року або операційного циклу.

До 1 січня 2020 року, згідно з правилами, визначеними підпункт 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 із змінами, внесеними згідно із Законом № 655-VIII від 17.07.2015 Податкового кодексу, основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Законом України від 16.01.2020 р. №466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» з 23 травня 2020 року змінено вартісний критерій визначення основних засобів з 6 до **20 тис. гривень**. Цей критерій застосовується до основних засобів, що вводяться в експлуатацію після 22 травня 2020 року. Основні засоби введені в експлуатацію до 23 травня 2020 року продовжують амортизуватись у податковому обліку, навіть якщо їх залишкова балансова вартість не перевищує 20 тис. гривень.

**Об'єкт ОЗ** – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього, або окремий конструктивно – відокремлений об'єкт, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування



приладдя, керування та єдиний фундамент, у наслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс певну роботу, тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Об'єкти ОЗ об'єднуються в групи однакові за технічними характеристиками, призначенням і способом використання.

Згідно ПСБО7 виділяють групи таких необоротних активів: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження та інші.

Якщо об'єкт ОЗ складається з частин, що має різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватись в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт ОЗ (літак та двигун). Крім цього ОЗ поділяються на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти на які амортизація не нараховується (будинок придбаний із землею).

Об'єкт ОЗ визнається активом, коли існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди пов'язані з використанням цього об'єкта і його вартість може бути достовірно визначена. Норми НП(с)БО 7 не поширюються на відтворюючі природні ресурси (вода), особливості обліку яких визначаються іншими НП(с)БО.

## ***2. Характеристика рахунків обліку основних засобів***

Рахунок 10 “Основні засоби” призначений для обліку господарських засобів з метою узагальнення інформації про наявність і рух власних, і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів, і орендованих цілісних майнових комплексів які віднесені до ОЗ. Рахунок 10 – є активним балансовим.

По дебету, відображається надходження ОЗ; сума витрат пов'язана з його поліпшенням; сума дооцінки вартості об'єкта ОЗ. По кредиту – вибуття ОЗ внаслідок продажу; безоплатної передачі, або невідповідності критеріям визнання активу; у разі часткової ліквідації ОЗ і суми уцінки ОЗ. Рахунок 10 має десять субрахунків.

- 100 “Інвестиційна нерухомість”;
- 101 “Земельні ділянки”;
- 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”;
- 103 “Будинки та споруди”;
- 104 “Машини та обладнання”;
- 105 “Транспортні засоби”;
- 106 “Інструменти, прилади та інвентар”;
- 107 “Тварини”;
- 108 “Багаторічні насадження”;
- 109 “Інші основні засоби”.

## ***3. Оцінка об'єктів основних засобів***

Згідно ПСБО7 визначені такі визначені такі види оцінки ОЗ:

**Чиста балансова вартість ОЗ** – визначається як вартість за якою об'єкт ОЗ обліковується на балансі підприємства, за вирахуванням суми накопиченої амортизації.

**Вартість що амортизується** – представлена фактична собівартість об'єкта ОЗ або іншу оцінку відображену у фінансовій звітності замість фактичної вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості що амортизується її можна не враховувати.

**Ліквідаційна вартість** – визначається як чиста сума, яку підприємство розраховує отримати за об'єкт ОЗ в кінці періоду використання, що передбачена, за вирахуванням очікуваних витрат на ліквідацію цього об'єкта.

Показники ліквідаційної вартості та вартості що амортизується є розрахунковими, оскільки їх значення визначається на основі приблизних розрахунків, а не за допомогою вимірювання.

Згідно змін до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, **ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів** приймається в сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) ОЗ після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією), та яка визначається комісією, створеною наказом керівника підприємства, під час введення об'єкта в експлуатацію (п. 23 розд. 5).

**Справедлива (реальна) вартість об'єкту ОЗ** – дорівнює сумі за якою актив може бути обмінаний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедливою в більшості випадків є **ринкова вартість**, за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів. Тобто використання одного і того ж виду діяльності. Ринкова вартість встановлюється професійними оцінювачами.

При неможливості отримання інформації про ринкову вартість яких-небудь об'єктів через їх спеціальний характер, вони оцінюються за відновлюваною вартістю за вирахуванням фактичного зносу.

**Відновлюваною вартістю** – називається сума грошових коштів або справедлива вартість інших форм компенсації, які необхідно було б витратити для придбання або створення такого ж активу на дату складання звітності.

**Собівартість ОЗ** – це сума сплачених грошових коштів або справедлива вартість інших форм компенсації за актив, на час його придбання або створення.

**Чиста вартість реалізації** – це дохід від реалізації ОЗ зменшений на суму витрат пов'язаних з його реалізацією.

**Чистий дохід від ліквідації** – це сукупність доходів одержаних від ліквідації активу зменшених на суму витрат пов'язаних з його ліквідацією.

#### *4. Документування господарських операцій з обліку основних засобів*

Рух ОЗ, а саме надходження і вибуття оформляється первинними документами, що визначені наказом Міністерства статистики України про затвердження типових форм первинного обліку.

Надходження ОЗ на підприємство оформляється Актом прийому-передачі (внутрішнього-переміщення) форма ОЗ-1, актом здачі відремонтованих, реконструйованих, та модернізованих об'єктів форма ОЗ-2, Актом встановлення пуску та демонтажу будівельних машин форма ОЗ-5.

Акт прийому – передачі ОЗ застосовується для оформлення, зарахування до складу ОЗ окремих об'єктів для обліку введення їх в експлуатацію, при оформленні внутрішнього переміщення, а також виведення їх зі складу ОЗ внаслідок їх передачі іншому підприємству. Він оформляється комісією в одному примірнику в моменти поступлення чи вибуття ОЗ. Після цього акт з доданою до неї технічною документацією передається в бухгалтерію, і підписується керівником і головним бухгалтером.

Акт здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів підписується відповідним працівником відділу та представником організації, що проводила ремонт чи модернізацію. Документ складається в двох екземплярах. Один передається органам що здійснюють ремонт, інший в бухгалтерію.

На кожен об'єкт ОЗ відкривається інвентарна картка обліку ОЗ (в бухгалтерії) за формою ОЗ-6 на підставі Акту передачі ОЗ технічної та іншої документації.

В інвентарній картці записуються основні якісні та кількісні характеристики ОЗ (назва підприємства, місцезнаходження, рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку, первісна вартість, норма амортизаційних відрахувань, рік випуску, суму зносу, дату введення в експлуатацію, № техпаспорта). Всі зміни, що відбуваються з ОЗ обов'язково реєструються в інвентарній картці.

Для реєстрації інвентарної картки використовується опис інвентарних карток обліку ОЗ-7. Записи в якому ведуться в розрізі класифікаційних груп, видів ОЗ. Для пооб'єктного обліку ОЗ за місцями їх знаходження матеріально-відповідальна особа веде список ОЗ за формою ОЗ-9. Дані цього інвентарного списку повинні відповідати даним інвентарних карток, які ведуться в бухгалтерії.

Вибуття ОЗ оформлюється формою ОЗ-1, Актом на списання ОЗ-3 і Актом на списання автотранспорту – форма ОЗ-4. При безоплатній передачі іншому підприємству форма ОЗ-1 складається в двох екземплярах обом сторонам. При продажу Акт складається в трьох примірниках. Перших два залишається у продавця, третій передається покупцю. Акт на списання ОЗ використовується при оформленні вибуття ОЗ при повному чи частковому їх списанні. Акт складається в двох примірниках. В Акті вказуються затрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей отриманих в результаті

ліквідації. Акт на списання автотранспортного засобу застосовується для оформлення списання легкового чи вантажного автомобіля, причепа внаслідок їх повної ліквідації. Реєстри аналітичного обліку ОЗ, що вибули додаються додатково до документів якими оформляється факт вибуття ОЗ.

## **5. Облік руху та переміщення основних засобів**

### **5.1 Облік надходження основних засобів**

При надходженні ОЗ зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю.

**Первісна вартість (ПВ)** – історична (фактична) вартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів сплачених, переданих, витрачених на придбання створених необоротних активів. **ПВ** складається з таких витрат – суми, що сплачені постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори; державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням прав на об'єкти ОЗ; суми ввізного мита; суми непрямих податків, якщо вони не відшкодовуються підприємству; витрати зі страхування ризиків; доставки ОЗ; витрати на установку, монтаж, налагоджування ОЗ; інші витрати безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану у якому вони придатні до використання.

Витрати на сплату відсотків за користування кредиту, не включаються до первісної вартості ОЗ придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

**ПВ безоплатно отриманих ОЗ** дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. ПВ ОЗ, що внесені до статутного капіталу визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість.

**ПВ об'єктів ОЗ отриманих в обмін на подібний об'єкт** дорівнює залишковій вартості переданого об'єкту ОЗ. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то ПВ об'єкта ОЗ отриманого в обмін на подібний об'єкт є справедлива вартість, із включенням перевищення до витрат звітного періоду.

**ПВ об'єкта ОЗ придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт** дорівнює справедливій вартості переданого об'єкту ОЗ, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

ПВ ОЗ збільшується на суму витрат пов'язаних з поліпшенням об'єкту (модернізація, добудова, реконструкція тощо), що призводить до збільшення в майбутньому економічних вигод. ПВ ОЗ зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта ОЗ.

ОЗ відображаються по дебету рахунка 10 в моменти їх надходження на підприємство, у випадку, якщо об'єкт ОЗ непотребує монтажу або вводиться в експлуатацію відразу ж після надходження на підприємство. При цьому здійснюються такі кореспонденції:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримано, введено в експлуатацію об'єкт ОЗ, що не потребує монтажу	101-109	631 (685)
2.	Введено в експлуатацію об'єкт ОЗ, що не потребує монтажу, отриманий як внесок у статутний капітал	101-109	46

Більшість ОЗ надходять на підприємство внаслідок здійснення капітальних інвестицій (рах.15).

**Капітальні інвестиції** – це сукупність витрат на відтворення і поліпшення якісного стану ОЗ. При встановленні ціни такого об'єкту, знижки при продажі вираховуються, тобто всі витрати з придбання і введені в експлуатацію накопичені на Дт 15 при введенні в експлуатація списуються в ДТ 10 рахунка.

**- Придбання основного засобу**

Купівля ОЗ виробничого характеру в залежності від терміну оплати відображається такими кореспонденціями.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>перша подія отримання об'єкта ОЗ</i>			
1.	Отримано ОЗ від постачальника (підрядника)	152	631, 685
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631, 685
3.	Відображено отримання транспортно - посередницьких, страхових, реєстраційних послуг, пов'язаних з придбанням ОЗ	152	631, 685
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631, 685
5.	Відображено витрат на з/п працівника, що монтує ОЗ	152	661
6.	Відображено нарахування на з/п	152	65
7.	Введено об'єкт ОЗ в експлуатацію	10	152
8.	Оплачено рахунки постачальників	631, 685	311
<i>перша подія оплата ОЗ</i>			
1.	Перераховано аванс постачальнику або підряднику	371	311
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644
3.	Отримано ОЗ від постачальника	152	631
4.	Відображено суму податкового кредиту (податкова накладна)	644	631
5.	Далі див. попер. 5-7 операції		

6.	Відображено взаємозалік заборгованості (загальна сума з ПДВ)	631	371
----	--------------------------------------------------------------	-----	-----

**- Придбання ОЗ невикробничого характеру**

До ПВ ОЗ невикробничого характеру (санаторії, будинки відпочинку, палаци культури, дошкільні заклади) включається сума непрямих податків.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримання об'єкту ОЗ від постачальника разом з сумами непрямих податків	152	631, 685
2.	Відображено витрати на з/п працівника, що монтує ОЗ	152	661
3.	Відображено нарахування на неї	152	65
4.	Введено в експлуатацію об'єкта ОЗ	10	152
5.	Здійснено розрахунок з постачальником	631	311

**- Поступлення ОЗ від засновників**

При створенні підприємства декларується розмір статутного капіталу, що відображається по кредиту рахунку 40 та одночасно відображається заборгованість кожного засновника перед статутним капіталом по дебету відповідного рахунку 46 (неоплачений капітал). У міру погашення заборгованості рахунку 46 закривається.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено заборгованість засновника (сформовано зареєстрований капітал)	46	40
2.	Відображено внесення засновником ОЗ до зареєстрованого капіталу	152	46
3.	Відображено витрати на доведення та доведення об'єкта ОЗ до стану придатного до використання	152	685, 661, 65
4.	Відображено суму ПДВ у вартості наданих послуг	641	685
5.	Здійснено оплату страхових послуг	685	311
6.	Відображено введення в експлуатацію об'єкта ОЗ	10	152

**- Поступлення ОЗ власного виробництва**

Справедлива вартість активу створеного власними силами визначається як сума прямих та накладних витрат пов'язані зі створення активу при цьому собівартість активу не повинна перевищувати його справедлива вартість.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списано виробничі запаси на створення об'єкту ОЗ	151	20, 22, 25, 26
2.	Відображено нарахування з/п працівникам	151	661
3.	Відображено нарахування на з/п	151	65
4.	Здійснення нарахування зносу ОЗ, що задіяні у виготовлені ОЗ	151	131
5.	Відображено введення в експлуатацію об'єкта ОЗ	10	151

**- Безоплатне отримання основних засобів**

Безоплатне отримання ОЗ відображаються – як збільшення додаткового капіталу підприємства Кт рах 424 (безоплатно одержаний актив). У процесі експлуатації сума нарахованого зносу визначається доходом і на цю суму зменшується розмір додаткового капіталу.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Безоплатне отримання ОЗ. Витрати на доведення об'єкта до стану придатного для використання формуються аналогічно як і в попередніх випадках	152	424
2.	Нараховано амортизацію в першому місяці експлуатації	23	131
3.	Відображено дохід в розмірі нарахованої амортизації	424	745

**5.2 Облік вибуття основних засобів**

Усі ОЗ та інші необоротні матеріальні активи, які планують продати попадають в групу тих, що утримуються для продажу. Це можливо за таких умов: економічні вигоди очікуються отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується буде завершений протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу активів; здійснення їх продажу має високу імовірність, зокрема якщо керівництво підприємства підготувало відповідний план або укладено твердий контракт (здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.)

**Необоротні активи утримувані для продажу** відобразатимуть на субрахунку 286 – “Необоротні активи та групи вибуття утримувані для продажу”. Розрахунок пов'язаний з необоротними активами показують на однойменному субрахунку 680. Доходи від їх продажу відобразатимуть на 712 – “Дохід від реалізації оборотних активів”, а с/в реалізації на субрахунку

943 – “с/в реалізації виробничих запасів”.

Субрахунки 742 і 972 при продажі ОЗ тепер не використовуються.

Згідно наказу № 353 Мінфін України зазначено, коли реалізація необоротних активу має високу імовірність, цей об’єкт слід визнати таким, що утримуються для продажу. В обмін його переводять на відкритий рахунок 286, а при їх продажі задіюють субрахунки 712 та 943.

Демонтаж і перевезення ОЗ та приведення землі у належний стан включають до первісної вартості ОЗ, а не до витрат.

У пункті 8 НП(с)БО 7 вказано, що до первісної вартості крім усіх інших затрат включатимуть забезпечення створені на покриття витрат підприємства, демонтаж, переміщення ОЗ та приведення землі на якій він був розташований. При цьому первісна вартість об’єкта ОЗ збільшують у тому випадку коли перелічені заходи передбачено законодавством; величину витрат на їх проведення можна обрахувати та обґрунтувати. Для цього призначений субрахунок 478 – “Забезпечення і відновлення земельних ділянок”.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Реалізація основних засобів</b>			
<i>перша подія відвантаження об’єкта ОЗ, що пропонується для продажу</i>			
1.	Прийнято рішення про реалізацію ОЗ та переведення активу до складу тих необоротних, які отримуються для продажу	286	10
2.	Списано нарахований знос	13	10
3.	Відображено дохід від продажу ОЗ	36, 37	712
4.	Нараховано податкове зобов’язання (ПДВ)	712	641
5.	Списано вартість реалізованого об’єкту ОЗ	943	286
<i>перша подія оплата</i>			
1.	Прийнято рішення про реалізацію ОЗ та переведення активу до складу тих необоротних, які отримуються для продажу	286	10
2.	Списано нарахований знос	13	10
3.	На поточний рахунок поступили кошти від покупця	311	681
4.	Нараховано податкове зобов’язання	643	641
5.	Відображено дохід від продажу ОЗ	36, 37	712
6.	Нараховано податкове зобов’язання (ПДВ)	712	643
7.	Списано вартість реалізованого об’єкту ОЗ	943	286
8.	Проведено взаємозалік заборгованостей	681	36, 37



## - Ліквідація ОЗ

Для визначення причин непридатності основних засобів для подальшої експлуатації, неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для документального засвідчення списання їх з балансу наказом керівника підприємства створюється постійно діюча комісія. Як правило, до складу комісії входять: заступник керівника підприємства (голова комісії); начальники відповідних структурних підрозділів; головний бухгалтер або його заступник; особи, на яких покладено відповідальність за збереження основних засобів; працівники бухгалтерії, які ведуть облік матеріальних цінностей. Крім того, доцільно залучити до роботи комісії стороннього експерта для проведення огляду і видачі висновку про те, що відремонтувати об'єкт буде занадто дорого або неможливо. Висновок оформлюється у вигляді акта експерта і завіряється печаткою підприємства, де він працює. Це стосується ліквідації основних засобів, які повністю зношені, морально застарілі, пошкоджені або є неробочими об'єктами ОЗ.

Зауважимо, що при списанні з балансу основних засобів, які вибувають унаслідок аварії, до актів на списання необхідно додати копії актів про аварію, пояснення винних осіб і документи про вжиті заходи щодо притягнення їх до відповідальності та відшкодування нанесених підприємству збитків.

Деталі та вузли списаного комп'ютерного обладнання, що виготовлені із застосуванням дорогоцінних металів і не використовуються для потреб підприємства, підлягають здаванню спеціалізованим підприємствам України. Тому, враховуючи власні технічні можливості, підприємство вирішує таке питання: самостійно вилучити брухт, що містить дорогоцінні метали, з його подальшою здачею до спеціалізованого підприємства, яке має ліцензію на здійснення такої діяльності, або ж залучити до цього фахівців зі сторони.

Вибуття ОЗ внаслідок такими проведеннями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Ліквідація основних засобів</b>			
<i>Ліквідація основних засобів, які більше не можна або недоцільно використовувати за первісним призначенням (оформлено експертний висновок)</i>			
1.	Списано знос ліквідованого ОЗ	131	10
2.	Списано залишкову вартість ліквідованих ОЗ	976	10
3.	Відображено витрати пов'язані з ліквідацією ОЗ	976	20, 22, 631, 661, 65
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
5.	Оплачено послуги (роботи)	631	311
5.	Оприбутковано матеріали від ліквідації ОЗ	20	746
6.	Списано залишкову вартість ОЗ на фінансовий результат	79	976

7.	Списано доходи від ліквідації на фінансовий результат	746	79
<i>Ліквідація об'єкта ОЗ за самостійним рішенням платника</i>			
1.	Списано знос ліквідованого ОЗ	131	10
2.	Списано залишкову вартість ліквідованих ОЗ	976	10
3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	976	641
4.	Відображено витрати пов'язані з ліквідацією ОЗ	976	20, 22, 131, 631, 661, 65
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
6.	Оплачено послуги (роботи)	631	311
7.	Оприбутковано матеріали від ліквідації ОЗ	20	746
8.	Списано залишкову вартість ОЗ на фінансовий результат	79	976
9.	Списано доходи від ліквідації на фінансовий результат	746	79
<b>Безоплатно передача ОЗ іншому підприємству</b>			
1.	Зменшено вартість ОЗ на суму зносу	131	10
2.	Відображено списання залишкової вартості ОЗ	977	10
3.	Відображено податкове зобов'язання	977	641
<b>Передача ОЗ іншому підприємству, як внесок до статутного капіталу</b>			
1.	Зменшено вартість ОЗ на суму зносу	131	10
2.	Відображено залишкову вартість переданих ОЗ	14	10
3.	Відображено різницю між залишковою вартістю та собівартістю інвестицій	14	746

Підставою для списання украденого об'єкта основних засобів слугує заява керівника підприємства в міліцію про порушення справи про крадіжку, а також рішення про порушення кримінальної справи про крадіжку, які додаються до акта на списання. Зазначимо, що у разі крадіжки об'єкта одночасно із списанням його вартості на субрахунок 976 «Списання необоротних активів» потрібно відобразити цю вартість на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Цей субрахунок дає змогу отримати аналітичну інформацію про недостачу до моменту встановлення винної особи.

Ліквідація об'єкта ОЗ унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажор підтверджено документально, об'єкт було застраховано, виплачено страхове відшкодування або без згоди платника податків (крадіжка, псування, пошкодження тощо) (подію підтверджено згідно із законодавством, винуватець компенсував збитки), відображення ліквідацію на рахунках бухгалтерського обліку відображається аналогічно, як і у випадку ліквідації основних засобів, які більше не можна або недоцільно використовувати за первісним призначенням. Облікування страхового відшкодування та компенсації збитків винуватцем відображається так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Страхове відшкодування</b>			
1.	Визнано страхове відшкодування, яке належить підприємству	377	746
2.	Отримано страхове відшкодування за пошкоджений об'єкт ОЗ	311	377
<b>Компенсація збитків винуватцем</b>			
1.	Відображено суму втрат від ліквідації об'єкта ОЗ поза балансом	072	-
2.	Установлено винуватця та вирішено питання про відшкодування завданих збитків (на суму втрат від ліквідації об'єкта ОЗ)	375	746
3.	Віднесено на винну особу різницю між розміром збитку та сумою втрат від ліквідації, що залишається на підприємстві	375	642
4.	Списано суму втрат від ліквідації об'єкта ОЗ із позабалансового рахунку	-	072
5.	Відшкодовано суму збитків винною особою	311	375
6.	Перераховано до бюджету перевищення суми збитку розрахованого за Порядком 116 *, над сумою відшкодування, що залишиться в підприємстві	642	311

\* Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116

## **ТЕМА 4.2 МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ТА ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВИХ ЗАСОБІВ**

**Амортизація** – перенесення вартості основних засобів частинами до вартості новоствореної продукції.

Нарахування зносу (амортизації) починається з 1-го числа місяця, наступного за місяцем зарахування на баланс підприємства, а за об'єктами, що вибули, припиняються з 1-го числа місяця, наступного за місяцем вибуття. Нарахування зносу за окремими інвентарними одиницями проводяться протягом строку їх використання, проте не більше терміну, за який нараховано знос, що дорівнює первісній вартості необоротного активу.

На практиці найбільш застосовним, до впровадження Податкового кодексу, був податковий метод нарахування амортизації. Відповідно існували дві норми амортизації. Яку з них використовувати, залежить від дати понесення (нарахування) витрат на купівлю (спорудження) чи поліпшення об'єкта та його новизни.

З впровадженням Податкового кодексу дієвими залишаються лише методи нарахування амортизації, які зазначено у НП(с) БО 7 “Основні засоби”.

Згідно з п. 144.1 ст. 144 Податкового кодексу амортизації підлягатимуть:

- втрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

- витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень пп. 137.2.1 п. 137.2 ст. 137 Податкового Кодексу;

- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 цього Кодексу;

- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Амортизацію нараховують на кожен об'єкт ОЗ. Методи для цього підприємство обирає самостійно (визначає в наказі про облікову політику). Бухгалтерські методи нарахування амортизації наведено нижче.

## Методи нарахування амортизації

### 1. Прямолінійний

Річна сума  
амортизації =

$$\frac{\text{Первісна (переоцінена) вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$$

### 2. Зменшення залишкової вартості

Річна сума  
амортизації =

Залишкова вартість об'єкта на  
початок звітного року  
або  
Первісна вартість на дату початку  
нарахування амортизації

×

Річна норма  
амортизації

$$\text{Річна норма амортизації} = \left( 1 - \frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}} \right)^{\frac{1}{\text{кількість років корисного використання об'єкта}}} \times 100 \%$$

### 3. Прискореного зменшення залишкової вартості

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Залишкова вартість об'єкта на початок звітнього року або Первісна вартість на дату початку нарахування амортизації}}{\text{Первісна вартість на дату початку нарахування амортизації}} \times \text{Річна норма амортизації}$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \frac{100 \%}{\text{Строк корисного використання}} \times 2$$

### 4. Кумулятивний метод

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна (переоцінена) вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Кількість років використання, що залишилася}} \times \text{Кумулятивний коефіцієнт}$$

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років використання, що залишилася}}{\text{Сума порядкових номерів років використання}}$$

### 5. Виробничий

$$\text{Місячна сума амортизації} = \text{Фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг)} \times \text{Виробнича ставка амортизації}$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна (переоцінена) вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Плановий обсяг продукції (робіт, послуг)}}$$

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що перебувають на консервації;
- ліквідацію основних засобів;
- придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн. театральнo-видовищними підприємствами –

платниками податку;

- виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- витрати бюджетів на будівництво й утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

- витрати бюджетів на будівництво й утримання автомобільних доріг загального користування;

- витрати на придбання і збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;

- вартість гудвілу;

- витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів.

Під невикористаними основними засобами слід розуміти необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку (пункти 144.2, 144.3 ст. 144 Податкового кодексу).

В обліку нарахування амортизації відображають такими кореспонденціями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано амортизацію на ОЗ, що використовуються для виробництва продукції (робіт, послуг); - ОЗ загальновиробничого призначення; - адміністративного призначення; - ОЗ, що забезпечують збут продукції; - інші ОЗ	23, 91, 92, 93, 949	131
2.	Збільшено залишок на рахунку 09	09	-
3.	Нараховано амортизацію на ОЗ, що задіяні на створенні інших ОЗ	151, 152, 153	131

При нарахуванні амортизації необоротних активів збільшується залишок на за балансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування (надходження)”, як це передбачено Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку. Накопичення на рахунку 09 не збільшується, якщо сума амортизації входить до собівартості продукції, спожитої підприємством, а також на суми амортизації, нарахованої на об’єкти, що беруть участь у виготовленні об’єктів власними силами підприємства.

Згідно “Податкового кодексу” залишаються п’ять методів нарахування амортизації, передбачених бухгалтерським обліком, в тому числі прискореної, та основні засоби розподілятимуться по 16 групам.

<b>Групи</b>	<b>Мінімально допустимі строки корисного використання, років</b>
Група 1 - земельні ділянки	-
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 - будівлі,	20
споруди.	15
Передавальні пристрої	10
Група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи. Комутатори, маршрутазатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.	2
Група 5 - транспортні засоби	5
Група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 - інші основні засоби	12
Група 10 - бібліотечні фонди	-
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 - природні ресурси	-
Група 14 - інвентарна тара	6
Група 15 - предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Облік балансової вартості ОЗ кожної груп ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи, включаючи вартість поліпшення ОЗ, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду), та в цілому по групі як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи.

Амортизаційні відрахування за кожним об'єктом основних засобів визначатимуться розрахунково за всі три місяці з застосуванням обраного методу амортизації відповідно до кожної групи основних засобів (п. 146.3 ст. 146 Податкового кодексу).

### Контрольні запитання до теми

1. Основні засоби – це...
2. На які класифікаційні групи поділяють основні засоби
3. Що є об'єктом амортизації основних засобів?
4. На яких рахунках обліковуються основні засоби?
5. Первісна вартість основних засобів – це  
Назвати первинні документи з обліку основних засобів.
6. Як визначається первісна вартість основних засобів при надходженні
7. Вартість, яка амортизується, це
8. При введенні основного засобу в експлуатацію складається
9. У балансі основні засоби відображаються за
10. При застосуванні методу прискореного зменшення залишкової вартості, річна амортизація нараховується за формулою:
11. Введення в дію виробничого обладнання відображається у обліку записом:
12. Залишкова вартість основних засобів при ліквідації списується записом:
13. Нарахування амортизації по складу товарів відображається у обліку записом:

### ТЕМА 4.3 ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

До складу *інших необоротних матеріальних активів* відносять предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні активи, природні ресурси, тимчасові не титульні споруди; предмети прокату; інвентарна тара тощо.

У бухгалтерському обліку необоротні активи відображаються за первісною вартістю.

Процес набуття підприємством інших необоротних активів та їх документальне оформлення аналогічне до оприбуткування основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів.

Бухгалтерський облік інших необоротних активів ведеться з використанням рахунку: 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Цей рахунок є балансовим, призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух господарських засобів. По дебету рахунку відображається збільшення інших необоротних активів, внаслідок придбання, створення, безоплатного отримання, сума дооцінки, а також суми витрат, що пов'язані з покращенням об'єкту, яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання цього об'єкту.

По кредиту рахунку 11 відображається вибуття інших необоротних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям визнання активом, часткової ліквідації, а також сума їх уцінки.

Субрахунки рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”:

Субрахунок	Характеристика
111 “Бібліотечні фонди”	Ведеться облік наявності та руху активів, які формують бібліотечний фонд. Об'єктами обліку є кожна книга (річний комплект, підшивка періодичних видань), що є обліковою одиницею.



112 "Малоцінні необоротні активи"	Ведеться облік наявності та руху необоротних активів, термін корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальних інструментів і спеціальних пристосувань, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів.
113 "Тимчасові (нетитульні) споруди"	Ведеться облік дрібних об'єктів допоміжного характеру, які використовуються для потреб будівництва і не включені до титулу (паркани та огорожі, пристосування з техніки безпеки, складські приміщення, вбиральні, настили, драбини, сходи, риштування тощо).
114 "Природні ресурси"	Ведеться облік ділянок лісу, родовищ нафти та газу, джерела мінеральної сировини, що відносяться до вичерпних активів. Особливістю є те, що при добуванні вони перетворюються на матеріальні запаси.
115 "Інвентарна тара"	Ведеться облік тари багаторазового використання, що включається до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.
116 "Предмет прокату"	Ведеться облік предметів прокату.
117 "Інші необоротні матеріальні активи"	Ведеться облік активів, не відображених на рахунках 111-116.

На цьому рахунку також відображаються активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошові кошти.

До цього рахунку можуть відкриватися субрахунки для обліку наявності та руху інших необоротних активів за їх видами.

**Амортизація інших необоротних активів** нараховується аналогічно до амортизації основних засобів. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися такими двома методами:

- в першому місяці використання об'єкта 50 % його вартості амортизується, а решта 50 % вартості амортизується у місяці вилучення з активів;
- в першому місяці використання об'єкта амортизується 100 % його вартості.

Основні бухгалтерські проведення обліку з операцій з іншими необоротними активами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Придбання інших необоротних активів</b>			
1.	Відображено оприбуткування інших необоротних активів, а також суми, що	153	631, 685

	нараховані за консультації, інформаційні послуги та інші витрати, що пов'язані з придбанням необоротних активів		
2.	Відображено суму податкового кредиту по придбаних необоротних активах	641	631, 685
3.	Введення в експлуатацію інших необоротних активів	11, 18	153
4.	Проведено оплату постачальникам	631, 685	311
<b>Створення іншого необоротного активу</b>			
5.	Відображено витрати на виготовлення іншого необоротного активу	153	23, 65 66, 205
6.	Введення в експлуатацію інших необоротних активів	11, 18	153
<b>Одержання необоротного активу як внеску до статутного Капіталу</b>			
7.	Відображено частку учасника в статутному капіталі	46	40
8.	Отримано інший необоротний актив від учасника	11, 18	46
<b>Нарахування амортизації по інших необоротних активах</b>			
9.	Нарахування амортизації по інших необоротних активах в залежності від видів діяльності	23, 93, 92, 949	132
<b>Реалізація інших необоротних активів</b>			
10.	Прийнято рішення про реалізацію іншого необоротного активу та його переведення до складу тих необоротних, які отримуються для продажу	286	11
11.	Списано нарахований знос	132	11
12.	Відображено дохід від реалізації інших необоротних активів	36	712
11.	Відображено суму податкового зобов'язання	712	641
13.	Списано залишкову вартість інших необоротних активів	943	11
14.	Відображено витрати по реалізації інших необоротних активів	943	311
<b>Ліквідація інших необоротних активів</b>			
15.	Відображено знос по інших необоротних активах	132	11, 18
16.	Списано залишкову вартість інших необоротних активів	976	11, 18
17.	Відображено витрати по ліквідації	976	66, 65, 13
18.	Відображено суму податкового зобов'язання	976	641
<b>Безоплатна передача інших необоротних активів</b>			
19.	Відображено знос по інших необоротних активах	132	11, 18
20.	Списано залишкову вартість переданих інших необоротних активів	976	11, 18
21.	Відображено суму податкових зобов'язань	976	641

## **Контрольні запитання до теми**

1. *Сутність поняття необоротні активи.*
2. *Перерахуйте рахунки обліку необоротних активів.*
3. *За якою вартістю в БО відображаються необоротні активи?*
4. *Структура необоротних МШП та методика їх облікування.*
5. *У чому особливість нарахування амортизації інших необоротних активів?*

## **ТЕМА 4.4 ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

1. *Визначення основних понять та класифікація нематеріальних активів*
2. *Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів*
3. *Облік гудвілу*
4. *Документальне забезпечення обліку нематеріальних активів*

### **1. *Визначення основних понять та класифікація нематеріальних активів***

**Нематеріальний актив** – це немонетарний актив, який немає матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, з адміністративною метою чи надання в оренду іншим особам. До монетарних активів відносять грошові кошти, їх еквіваленти, а також інші активи, що отримані у фіксованій, визначеній сумі грошей.

Для можливості відображення нематеріального активу в обліку та звітності він повинен бути ідентифікований, тобто відповідати таким критеріям: його оцінка може бути достовірно визначена; в майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигод.

Ідентифікований нематеріальний актив ще не є предметом цивільного (господарського) обігу, а виражається через права на його використання, тобто жоден із суб'єктів цивільного обігу не може використовувати це право поки власник виключного права не дозволить цього зробити.

Підставою для введення в обіг майнових прав є угоди про надання дозволу (ліцензії) на використання певного права від ліцензіара (власника права) до ліцензіата (користувача правом). Крім того окремі права потребують підтвердження охоронним документом (свідоцтвом, патентом) зареєстрованим у компетентному органі.

З моменту отримання права у складі відокремленого майна для здійснення підприємницької діяльності право стає нематеріальним активом.

Згідно НП(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, нематеріальні активи поділяються на групи – однотипні за призначенням та використанням активи. Кожна група складається з підгруп (див. рис. 1).

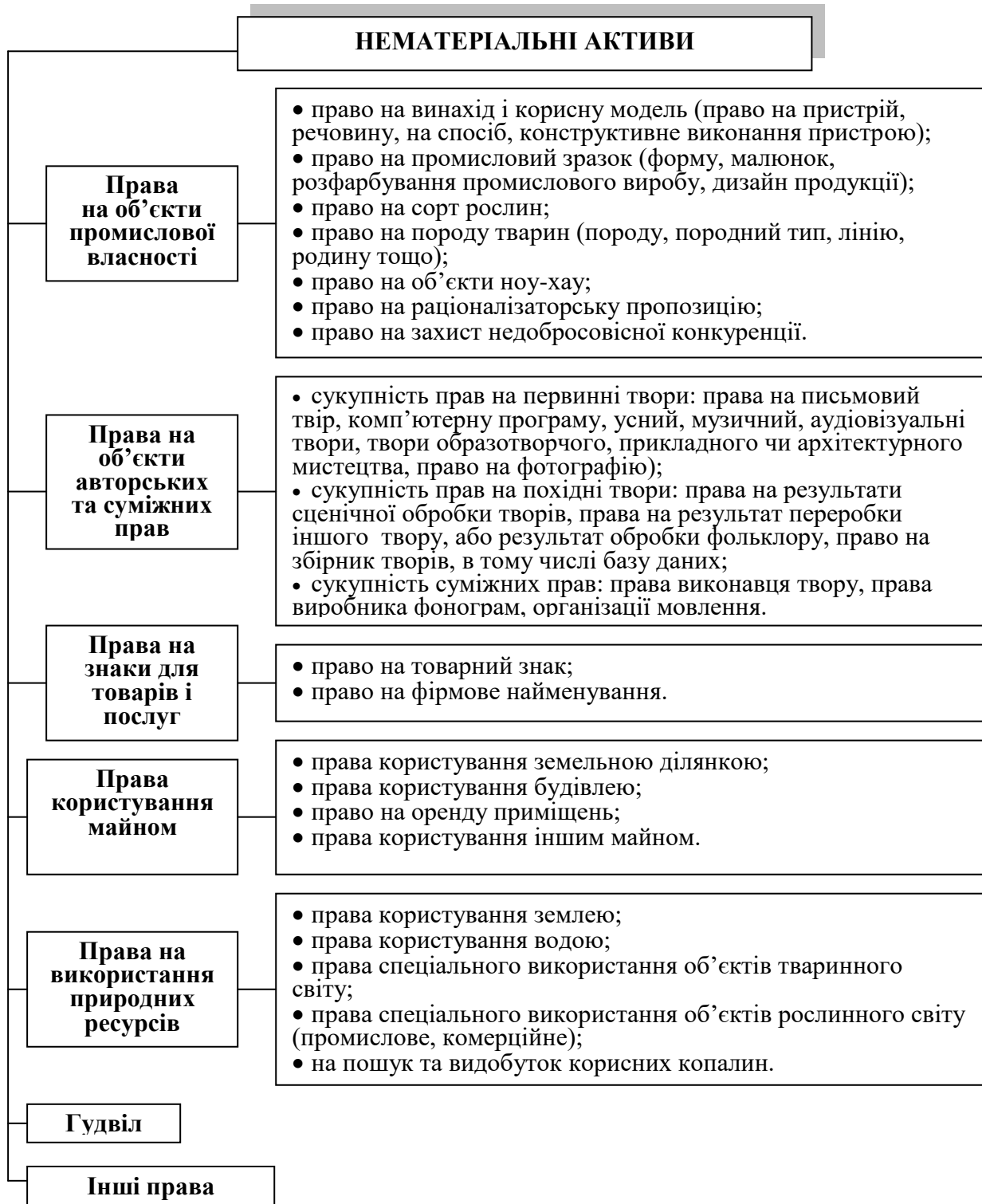


Рис. 1 Класифікація нематеріальних активів

**Ноу-хау** – це будь-якого роду технічні знання та досвід, у тому числі метод, способи та навички, а також знання та досвід адміністративного, економічного, фінансового та інших порядків. Характерною рисою ноу-хау є те, що така інформація є конфіденційною, може бути застосована у господарській діяльності (спричинити економічний ефект) і безпосередньо не охороняється законодавством.

**Раціоналізаторською пропозицією** вважають пропозицію, що є новою і

корисною для підприємства, передбачає створення, або заміну конструкції виробів, технології виробництва, техніки або складу матеріалів.

Згідно Закону України “Про захист від недобросовісної конкуренції”, під **недобросовісною конкуренцією** вважаються будь-які дії, що суперечать правилам, торговельним та іншим звичаям у підприємницькій діяльності. Як нематеріальний актив, у складі майна суб’єкта підприємництва, який має певну вартість, право на захист від недобросовісної конкуренції виникає внаслідок факту правопорушення щодо конкретного суб’єкта.

**Права на винахід (корисну модель), на промисловий зразок, на сорт рослин, на породу тварин** засвідчуються патентом, що видається патентним відомством. Ці права повинні обов’язково відповідати умовам патентоспроможності передбаченим законодавством. Право на об’єкт ноу-хау будь-якого підтвердження офіційним документом не потребує.

Особи, які володіють **авторськими правами** на твір, можуть зареєструвати своє право в офіційних державних реєстрах за результатом чого видається свідоцтво. Строк дії авторських прав – протягом життя автора та 50 років після його смерті.

**Право на товарний знак** забезпечує можливість товарам та послугам відрізнитись від інших. Це право підтверджується свідоцтвом виданим патентним відомством терміном на 10 років.

Фірмовим, називають найменування суб’єкта підприємницької діяльності, що використовується в угодах вивісках, оголошеннях, рекламах, на рахунках чи бланках. Право на фірмове найменування не потребує документального підтвердження і виникає в момент реєстрації підприємства.

**Права користування природними ресурсами** надають за дозволами органів державної влади і передбачають спеціальне їх використання, тобто в наукових, промислових, культурних цілях. Залежно від статусу конкретного об’єкта, місцевого чи загальнодержавного значення, дозволи, ліцензії, державні акти надають органи місцевого самоврядування, або органи центральної влади. Спеціальне користування природними ресурсами є платним. Дозволи мають особовий характер, тому користувач не може їх передавати третім особам.

Для окремих видів майна законодавством вимагається документальне підтвердження прав власності на нього.

Наприклад, для нерухомості вимагається свідоцтво про право власності або договір купівлі-продажу, для транспортних засобів – технічний паспорт тощо. При передачі майна у користування іншим особам укладається угода про передачу майна у користування (договір найму або оренди).

Окремою групою в класифікації нематеріальних активів – гудвіл. Згідно національного стандарту 19 “Об’єднання підприємств”, **гудвіл** – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” визначає гудвіл, як нематеріальний актив вартість якого визначається, як різниця між

балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання найкращих управлінських властивостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій.

Слід зазначити, що гудвіл виникає лише в результаті придбання цілісного майнового комплексу (підприємства) іншим підприємством (чи декількома підприємствами) та в результаті здійснених витрат (тобто подароване підприємство “не несе за собою гудвіл”). Таким чином підставою для відображення гудвілу в бухгалтерському обліку є угода про передачу такого комплексу.

Крім 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.

Всі права, що не включені у вище викладених групах і відповідають вимогам національного стандарту 8, відносяться до інших прав. Існування такої групи зумовлене відсутністю обмеження переліку нематеріальних активів.

### **3.2. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів**

Згідно стандарту 8 придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається на балансі, якщо:

- його можна використовувати при виробництві товарів, наданні послуг, призначених для реалізації;
- його можна обміняти на інші нематеріальні активи;
- його можна використати на погашення заборгованості чи розподіляти між власниками підприємства, або використовувати у господарській діяльності направленої на отримання прибутку.

Якщо нематеріальний актив отриманий в результаті обробки, то він відображається на балансі за умови, якщо у підприємства виникає намір, є технічні можливості та ресурси для доведення нематеріального активу до стану придатного для використання чи реалізації. При цьому має бути інформація про витрати, пов’язані з розробкою нематеріального активу. Під розробкою слід розуміти застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або використання.

Якщо ж нематеріальний актив не відповідає умовам передбаченим НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», то витрати пов’язані з придбанням, створенням визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені. До таких витрат відносять витрати на дослідження (заплановані підприємством, які проводяться ним вперше з метою розуміння нових

наукових і технічних знань), підготовку та перепідготовку кадрів, рекламу, створення, переміщення підприємства, підвищення ділової репутації.

Оприбуткування нематеріальних активів у складі активів підприємства здійснюються за первісною вартістю, яка визначається виходячи з таких умов їх отримання:

1) Якщо нематеріальний актив придбано, то первісна вартість включає ціну (вартість) придбання (за вирахуванням знижок), непрямі податки які не підлягають поверненню, інші витрати які безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням нематеріального активу до стану придатного для використання.

2) Якщо нематеріальний актив створено, первісну вартість складають прямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці, вартість оплати юридичної реєстрації прав, амортизація патентів, ліцензій та інші витрати безпосередньо пов'язані з створенням та доведенням нематеріального активу до стану придатного для використання.

3) Якщо нематеріальний актив обміняно на подібний об'єкт, то первісна вартість визначається на основі залишкової вартості переданого нематеріального активу (первісна вартість за мінусом зносу). Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісна вартість отриманого нематеріального активу буде рівна справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю включається до фінансових результатів (витрат) звітнього періоду.

4) Якщо нематеріальний актив обміняно на неподібний актив, то первісна вартість складається з справедливої вартості переданого нематеріального активу плюс (мінус) сума коштів (їх еквівалентів) отриманих (доплачених) у результаті обміну.

5) Якщо нематеріальний актив отриманий у результаті внеску у статутний капітал або безоплатно отриманий, то первісною вартістю є справедлива вартість нематеріального активу.

В бухгалтерському обліку рух нематеріальних активів відображається на рахунку 12 "Нематеріальні активи", по дебету якого відображається придбання, отримання активів, а по кредиту – вибуття (внаслідок продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям активу).

Рахунок 12 має сім субрахунків, які відповідають окремим групам нематеріальних активів:

- 121 "Права користування природними ресурсами".
- 122 "Права користування майном".
- 123 "Права на знаки для товарів та послуг".
- 124 "Права на об'єкти промислової власності".
- 125 "Авторські та суміжні з ними права".
- 127 "Інші нематеріальні активи".

Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням (створенням) нематеріальних активів, використовується рахунок 154 "Придбання

(створення) нематеріальних активів”. По дебету рахунку 154 збираються всі витрати які складають первісну вартість нематеріальних активів, в кореспонденції з кредитом рахунків, які відображають прямі матеріальні витрати (рахунки класу 2), а також рахунків розрахунків (66, 68, 37 тощо). По кредиту рахунку 154 здійснюється списання в дебет 12 (по субрахунках) – на суму первісної вартості оприбуткованого об’єкта.

Нематеріальні активи можуть отримуватись підприємством з різних джерел. Основні бухгалтерські проведення по надходженню нематеріальних активів:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Придбання нематеріальних активів (НА)</b>			
1.	Відображено витрати на придбання НА	154	631
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
3.	Відображено витрати по доведенню НА до стану придатного до використання	154	631, 685
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631, 685
5.	Оприбутковано вартість нематеріального активу	125	154
6.	Оприбутковано рахунки постачальників	631, 685	311
<b>Надходження НА з інших джерел</b>			
1.	Здійснено учасником внесок у статутний капітал НА	12	46
2.	Безоплатно отримані НА	12	42
3.	У рахунок погашення довгострокової дебіторської заборгованості отримано НА	12	16
4.	Отримано НА з бюджету, позабюджетних фондів, за рахунок цільових внесків фізичних чи юридичних осіб	12	48

Кожне підприємство повинно здійснювати переоцінку нематеріальних активів за справедливою вартістю, це стосується тільки тих активів щодо яких присутній активний ринок. У НП(С)БО 8 також зазначається: “при переоцінці одного нематеріального активу потрібно переоцінити усі інші нематеріальні активи цієї групи” (з подальшою щорічною переоцінкою). Техніка підрахунку переоціненої вартості та відображення в обліку аналогічні переоцінці основних засобів.

Як і основні засоби, в процесі використання нематеріальні активи зношуються і підлягають амортизації. Нарахування амортизації по нематеріальних активах здійснюється з місяця, наступного за місяцем у якому він стає придатним для використання і припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Згідно Податкового кодексу України нарахування амортизації



нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів нарахування амортизації відповідно до груп нематеріальних активів зазначених у таблиці:

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

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання активу, виходячи з конкретних умов використання, але не більше 20-ти років. Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації (згідно Н П(С)БО 7 “Основні засоби”). Якщо для окремого об'єкта нематеріального активу неможливо визначити який метод нарахування амортизації найбільш доцільно використовувати, то стандартом рекомендується обрати лінійний метод нарахування амортизації. Під час розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріального активу прирівнюється до нуля (крім випадків передбачених

п. 28 НП(с)БО 8). Нарахування амортизації (зносу) нематеріальних активів відображається проведеннями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нарахована амортизація (знос) НА (у випадку, якщо підприємство використовує рахунки класу 8)	83	133
2.	Нарахована амортизація (знос) НА (у випадку, якщо підприємство використовує рахунки класу 9)	91, 92, 94, 94	133

Нематеріальний актив списується з балансу підприємства в разі його вибуття, або внаслідок продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання. Вибуття нематеріальних активів в бухгалтерському обліку роблять проведення:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Реалізація НА</b>			
1.	Включено нематеріальний актив до груп вибуття		
	а) на суму залишкової вартості	286	12
	б) на суму нарахованого зносу	133	12
	в) відображено дохід від реалізації групи вибуття	36	712
	г) відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	712	641
	д) списано балансову вартість групи вибуття	943	286
<b>Ліквідація НА (безоплатна передача)</b>			
1.	Відображено ліквідацію нематеріального активу	976	12
	а) на суму залишкової вартості		
	б) на суму зносу, що списується	133	12
<b>Внесок до статутного капіталу НА іншого підприємства</b>			
1.	Передано нематеріальний актив як внесок в статутний капітал іншого підприємства:		
	а) на суму залишкової вартості переданих активів	14	12
	б) на суму зносу переданих активів	133	12

Фінансовий результат від вибуття нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття, за мінусом непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям і залишковою вартістю (порядок визначення

фінансового результату аналогічний тому, що застосовується при вибутті основних засобів).

### **3.3 Облік гудвілу**

Для обліку гудвілу використовується рахунок 19 “Гудвіл”. Негативний гудвіл відображається в балансі негативний від’ємною величиною в статті “Інші необоротні активи”. По дебету рахунку 19 відображається сума гудвілу, яка визнається доходом, тобто

*Дт 19 Кт 74.*

Облік зменшення негативного гудвілу ведеться в процесі діяльності придбаного підприємства, що прогнозується зі збитками в майбутньому, протягом корисного використання придбаних активів, у разі перевищення справедливої вартості придбаних немонетарних активів над вартістю негативного гудвілу.

Вартість негативного гудвілу визнається рівномірним доходом протягом періоду виникнення збитків (при збитковій діяльності підприємства). Якщо діяльність підприємства прогнозується без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом: в сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних активів – рівномірно протягом залишку строку корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів; в сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних нематеріальних активів в період придбання.

Нематеріальні активи відображають в балансі за первісною вартістю, залишковою вартістю, а також в частині від’ємного гудвілу у статті “Інші необоротні активи”.

### **3.4. Документальне забезпечення обліку нематеріальних активів**

Як вже зазначалось, більшість нематеріальних активів є об’єктами цивільного обігу і їхня передача (відчуження) здійснюється здебільшого на підставі ліцензійних угод. Угоди про передачу права власності на охоронний документ (патент, свідоцтво), на цілісний майновий комплекс або видачу ліцензій на використання об’єкта інтелектуальної власності потребують реєстрації. В іншому випадку угоди визнаються недійсними з моменту їх укладення або вважаються неукладеними. Обов’язкових умов ліцензійних угод законодавство не встановлює, тому вони визначаються виходячи з особливостей окремого об’єкта нематеріального активу, терміну ліцензійної угоди, терміну дії охоронних документів, строку можливого ефективного використання цього об’єкта.

Типові форми первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: НА-1 “Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”; НА-2 “Інвентарна картка обліку об’єкта

права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”; НА-3 “Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”; НА-4 “Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”.

Оприбутковуючи нематеріальний актив на підприємстві оформляється акт НА-1 в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), до якого додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. Отримуючи підприємством ноу-хау додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів НА-2, застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, ведеться бухгалтерією підприємства в одному примірнику. Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної

власності у складі нематеріальних активів застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу.

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів – НА-4, складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. В інвентарний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності.

Для обліку нематеріальних активів на підприємстві та нарахування амортизації по них призначена форма ВНА-1 “Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації”.

### **Контрольні запитання до теми**

1. *Сутність поняття нематеріальні активи згідно НП(с)БО 8.*
2. *Класифікація нематеріальних активів.*
3. *Зміст та нормативне забезпечення отримання та обліку ліцензії, патенту, сертифікату.*
4. *Процедура реєстрації та обліку торгової марки.*
5. *Процедура реєстрації та обліку авторського права.*
6. *Що таке ноу-хау.*
7. *Яка має бути ліквідаційна вартість нематеріального активу?*
8. *Якими методами нараховується знос (амортизація) основних засобів?*
9. *Перерахуйте первинні документи обліку нематеріальних активів.*

## Нормативно-правове забезпечення обліку необоротних активів

1. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ мінфіну України № 561 від 2003 р. URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р. URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014).
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 р. URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”. Затв. Міністерством фінансів України від 27.04.00 р., № 92 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
8. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.
9. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями: Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Про авторське право і суміжні права : закон України № 3792-XII від 23.12.93 р. (у редакції Закону від 11.07.2001 р. № 2627-III) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/3792-12#Text> .
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
12. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#n16>.
13. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів: Наказ Мінфіна України від 22.11.2004 № 732 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text>.
14. Про надра: Кодекс України від 4 лип. 2002 р. № 3677-III URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80#Text>.
15. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : закон України № 3687-XII від 15.12.93 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/3687-12#Text>.

## **ТЕМА 5. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ**

### **5.1 Облік довгострокових фінансових інвестицій.**

### **5.2 Облік поточних фінансових інвестицій.**

## **ТЕМА 5.1 ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ**

### **1. Поняття фінансових інвестицій**

### **2. Облік та методи оцінки фінансових інвестицій**

#### **2.1 Оцінка за справедливою вартістю**

#### **2.2 Оцінка за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій**

#### **2.3 Оцінка за методом участі в капіталі**

### **1. Поняття фінансових інвестицій**

У процесі господарської діяльності підприємство може використовувати тимчасово вільні кошти для інвестування в окремі об'єкти різних галузей економічної діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. Інвестиції можуть здійснюватися в грошовому виразі, у вигляді майна чи інтелектуальних цінностей.

**Інвестиція** – господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно. Інвестиції поділяються на капітальні, фінансові та реінвестиції.

Під **капітальною інвестицією** слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших, основних засобів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації (капітальні інвестиції в обліку відображають на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, на якому формується первісна вартість необоротних активів, що надійшли на підприємство.

Під **фінансовою інвестицією** слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів.

Фінансові інвестиції поділяються на прямі та портфельні.

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

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

Під *реінвестицією* слід розуміти господарську операцію, яка передбачає здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), отриманого від інвестиційних операцій.

Інвестиціями (згідно з Законом України “Про інвестиційну діяльність”) є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект.

Такими цінностями можуть бути:

- кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери;
- рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності);
- майнові права, що випливають з авторського права, досвід та інші інтелектуальні цінності;
- сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків та виробничого досвіду, необхідних для організації того чи іншого виду виробництва, але не запатентованих (“ноу-хау”).

Законодавство України визначає наступні джерела фінансування інвестиційної діяльності:

- власні фінансові ресурси інвестора (кошти резервного капіталу, додаткового капіталу (в частині емісійного доходу та фінансової допомоги), нерозподіленого прибутку, амортизаційні відрахування, відшкодування збитків від аварій, стихійного лиха, грошові нагромадження і заощадження громадян, юридичних осіб тощо);
- позичкові фінансові кошти інвестора (облігаційні позики, банківські та бюджетні кредити);
- залучені фінансові кошти інвестора (кошти, одержані від продажу акцій, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб);
- бюджетні інвестиційні асигнування;
- безоплатні та благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств і громадян, аванси одержані підприємством під продукцію (роботи, послуги), кредиторська заборгованість, строк оплати якої в даний період не настав.

Фінансові інвестиції згідно із НП(С)БО № 1 визначаються як активи, що утримуються з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання капіталу та інших вигод для інвестора (тобто юридичної чи фізичної особи, що здійснює вкладення).

Як правило, фінансові вкладення здійснюються з метою:

- отримання відповідного доходу, який складається з доходу у вигляді дивідендів, отриманого протягом інвестиційного періоду та доходу від зростання ринкової вартості об'єктів вкладення;
- здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується, тобто з метою отримання можливості повністю або частково контролювати виробничу чи фінансову діяльність об'єкта інвестицій. Підприємства,

відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або суттєво впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною називаються, пов'язаними сторонами;

- отримання податкових пільг по інвестиціях.

За видами фінансові інвестиції поділяють на:

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

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

## ***2. Облік та методи оцінки фінансових інвестицій***

В бухгалтерському обліку фінансові інвестиції з терміном погашення більше одного року або одного операційного циклу (всі інвестиції, які неможливо вільно реалізувати в будь-який момент) обліковуються па рахунку 14 “***Довгострокові фінансові інвестиції***”. Цей рахунок є активним: по дебету відображається надходження фінансових інвестицій, по кредиту – їх погашення.

Рахунок 14 має наступні субрахунки:

- 141 “Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”.
- 142 “Інші інвестиції пов'язаним сторонам”.
- 143 “Інвестиції непов'язаним сторонам”.

Оцінка фінансових інвестицій при надходженні на підприємство залежить від способу їх придбання – за грошові кошти чи в обмін на інші активи.

При надходженні на підприємство за грошові кошти інвестиції оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю, яка складається з:

- ціни їх придбання;
- комісійних винагород (сум, які сплачуються на користь фінансових посередників);
- мита, податків, зборів, обов'язкових платежів безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансових інвестицій (очевидно таких, які не підлягають відшкодуванню підприємству);
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансових інвестицій.

*ПРИКЛАД. Підприємство А придбало за ринковою вартістю інвестиції підприємства В на суму 50000 грн. (10000 шт. по 5 грн. за одиницю). Номінальна вартість однієї акції становить 4 грн. Крім того, підприємством було сплачено на*



користь фінансових посередників за різного роду послуги 540 грн. (в тому числі ПДВ - 90 грн.). Первісна вартість придбаних підприємством А фінансових інвестицій буде складатися з вартості придбання (10000 акцій по 5 грн. - 50000 грн.) та вартості послуг посередників за мінусом ПДВ (540-90=450 грн.), тобто 50450 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Перераховано грошові кошти продавцю за акції	371	311	5000 0
2.	Отримано акції (виписку з реєстру)	143	371	5000 0
3.	Отримано послуги, пов'язані з придбанням акцій	143	685	450
4.	Відображено ПДВ	641	685	90
5.	Сплачено грошові кошти за послуги, пов'язані з придбанням акцій	685	311	540

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

У випадку, придбання підприємством фінансових інвестицій в обмін на емітовані власні акції (номінальна вартість акцій даного підприємства становить 13000 грн., а справедлива вартість даних акцій становить 15000 грн.) в бухгалтерському обліку підприємства-інвестора будуть відображатися отримані фінансові інвестиції за справедливою вартістю, тобто 15000 грн.

У тому випадку, якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

В процесі господарської діяльності вартість фінансових інвестицій змінюється, тому важливим є питання правильної оцінки на дату складання балансу.

Для оцінки інвестицій на дату складання балансу використовують три методи:

### **2.1. Оцінка за справедливою вартістю.**

Цей метод полягає в тому, що фінансова інвестиція на дату балансу, оцінюється за вартістю, що дорівнює сумі, за якою може бути здійснена реалізація фінансової інвестиції в результаті між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Типові бухгалтерські проведення нижче наведено:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	При передачі до статутного капіталу іншого підприємства списано залишкову вартість:		
	— основних засобів	14	10
	— нематеріальних активів	14	12
	— виробничих запасів	14	20
	— товарів	14	28
2.	Відображено вартість придбаних акцій інших підприємств	14	15
3.	Придбано акції, облігації, сертифікати з оплатою грошовими коштами за купівельною вартістю	14	30, 31
4.	Відображено різницю між балансовою вартістю переданих основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів, як внесків до статутного капіталу підприємства та справедливою вартістю інвестицій	14	746
5.	Повернуто грошові кошти, надані в позику іншим підприємствам	30, 31	14
6.	Повернуто довгострокові цінні папери до складу короткострокових	35	14
7.	Погашено заборгованість перед банком за короткотермінову позику цінними паперами	60	14
8.	Погашено заборгованість перед кредиторами цінними паперами	685	14

## 2.2 Оцінка за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій

Порядок оцінки фінансових інвестицій за даним методом передбачається пунктом 10 Національного стандарту 12 "Фінансові інвестиції", згідно з яким різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Як правило підприємства купують фінансові інвестиції (цінні папери) за вартістю яка є нижчою чи вищою від номінальної вартості. Якщо вартість придбання більша від номінальної вартості, то дана різниця називається **премією** (яка виплачується продавцю), у випадку якщо номінальна вартість вища від вартості придбання, то дана різниця називається **дисконтом**. Оскільки такі інвестиції будуть погашатися за номінальною вартістю, то до дати погашення сума інвестицій повинна бути доведена до номінальної вартості. НП(с)БО 12 "Фінансові інвестиції" називає процедуру доведення вартості інвестиції, купленої з дисконтом або премією до номінальної вартості (вартості погашення), амортизацією і вказує на необхідність амортизації дисконту або премії за методом ефективної ставки відсотка. Амортизація нараховується інвестором протягом періоду з дати придбання

інвестиції до дати її погашення. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає одержанню, і відображається у складі інших фінансових доходів (у випадку дисконту) або інших фінансових витрат (у випадку премії) з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості інвестицій. Причому ефективна ставка відсотка розраховується лише для визначення амортизації дисконту чи премії і 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.

*ПРИКЛАД. Підприємство 02.01.2019 р. придбало облігації номінальною вартістю 10000 грн. за 8500 грн. (дисконт 1500 грн.). Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена в розмірі 8 процентів річних. Строк погашення облігацій через 3 роки.*

Розраховуємо номінальну суму відсотка за рік:

$$\frac{10000 * 8\%}{100\%} = 800 \text{ грн.}$$

Отже, підприємство буде отримувати річний дохід від інвестиції в сумі 800 грн. Для розрахунку амортизації дисконту визначаємо ефективну ставку відсотка:

$$\frac{(10000 * 8\%) + (1500 : 3)}{(10000 + 8500) : 2} = 0,14$$

Отже, ефективна ставка відсотка становить 0,14 або 14 %.

Вартість придбання помножена на ефективну ставку відсотка визначає суму відсотка за ефективною ставкою:

$$8500 * 0,14 = 1190 \text{ грн.}$$

Різниця між останньою сумою та номінальною ставкою відсотка (річний дохід підприємства) буде становити суму амортизації дисконту:  $1190 - 800 = 390$  грн.

Така сума амортизації дисконту нараховуватиметься інвестором в першому році. Облікова вартість інвестиції на початок наступного року складатиме:  $8500 + 390 = 8890$  грн.

Для визначення амортизації дисконту в наступному році до розрахунку буде братися не первинна вартість, а амортизована собівартість, тобто  $8860 * 0,14 = 1244,6$  грн.

$$1244,6 - 800 = 444,6 \text{ грн.} \text{ – сума амортизації дисконту за 2019 р.}$$

Таким чином амортизована собівартість інвестиції на початок 2020 р. складатиме:  $8890 + 444,6 = 9334,6$  грн.

Отже, порядок розрахунку амортизації дисконту можна представити таким чином:

**Порядок розрахунку амортизації дисконту**

<b>Дата</b>	<b>Номінальна сума відсотка грн.</b>	<b>Ефективна ставка відсотка, %</b>	<b>Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.</b>	<b>Сума амортизації дисконту грн.</b>	<b>Амортизована собівартість інвестиції, грн.</b>
02.01.19	-	-	-	-	8500
31.12.19	800	0.14	1190	390	8890
31.12.20	800	0.14	1244.6	444.6	9334.6
31.12.21	800	0.14	1306.84	665.4	10000
Всього:	2400	X	3741.44	1500	X

В останньому році амортизація дисконту буде розрахована як різниця між загальною сумою дисконту (1500 грн.) і сумою амортизації дисконту розрахованою протягом двох років

$$360+418=778 \text{ грн.}$$

Як бачимо, сума амортизації дисконту збільшується у міру наближення до дати погашення облігацій. Собівартість інвестиції поступово збільшується і на дату погашення її облікова вартість дорівнює номінальній. Бухгалтерський облік придбання інвестицій, нарахування амортизації дисконту нижче:

<b>№ п/п</b>	<b>Дата</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Кореспонденція рахунків</b>		<b>Сума, грн.</b>
			<b>Дт</b>	<b>Кт</b>	
1.	02.01.19	Оприбутковано інвестиції за вартістю придбання	14	63	8500
2.	31.12.19	Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	14	733	390
3.	31.12.20	Нараховано відсотки за інвестиціями	373	732	800
4.	31.12.20	Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	14	733	444.6
5.	31.12.20	Нараховано відсотки за інвестиціями	373	732	80
6.	31.12.21	Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	14	733	665.4
7.	02.01.21	Нараховано відсотки за інвестиціями	373	732	800

Тепер розглянемо приклад нарахування амортизації за наявності премії по інвестиціях.

*ПРИКЛАД. Підприємство 05.01.2021 р. придбало облигації номінальною вартістю, 50000 грн. за 52525 грн. Фіксована ставка відсотка за облигаціями становить 9% . Погашення облигації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щороку наприкінці року.*

Номінальна сума відсотка становить:

$$50000 * 0,09 = 4500 \text{ грн.}$$

Премія становить

$$52525 - 50000 = 2525 \text{ грн.}$$

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{4500 - 2525 : 5}{(52525 + 50000) : 2} = 0,08, \text{ або } 8\%$$

Сума відсотка за ефективною ставкою становить:

$$52525 * 0,08 = 4202 \text{ грн.}$$

Сума амортизації премії дорівнює різниці між номінальною сумою відсотка та сумою відсотка за ефективною ставкою:

$$4500 - 4202 = 298 \text{ грн.}$$

Амортизована собівартість інвестиції визначається як різниця між вартістю придбання та попередньо визначеною різницею, тобто:

$$52525 - 298 = 52227 \text{ грн. (вартість інвестиції на початок 2022 року.)}$$

Далі розрахунок здійснюється у вище наведеному порядку. Таким чином інвестор протягом п'яти років буде здійснювати розрахунок амортизації премії з метою доведення вартості придбання інвестиції до її номінальної вартості. При цьому, та сума амортизації премії у кожному наступному році буде зменшуватися у міру наближення до дати погашення. Слід зазначити, що в результаті амортизації зменшення вартості інвестиції відповідно відображається у складі інших витрат проведення: Дт 952 “Інші фінансові витрати” Кт 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” (згідно нашого прикладу загальною сумою 525 грн.)

### **2.3 Оцінка за методом участі в капіталі**

**Метод участі в капіталі** – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується чи зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. За методом участі в капіталі враховуються фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства і спільну діяльність зі створенням юридичної особи. *Асоційоване підприємство* – підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. *Дочірнє підприємство* – підприємство, яке контролюється материнським. Спільна діяльність передбачає господарську діяльність з створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Якщо інвестору належить блокувальний пакет акцій, тобто він має

істотний вплив на об'єкт інвестування, то прибуток (інший додатковий капітал) асоційованого, дочірнього, спільного, підприємства може бути розподілений з урахуванням побажань інвестора. Інвестор повинен збільшити вартість інвестицій на частку, що йому належить у цьому прибутку (додатковому капіталі). Проте вартість фінансових інвестицій в асоційоване підприємство буде зменшена на суму дивідендів отриманих інвестором.

*ПРИКЛАД. Підприємство А придбало 30% підприємства Б на загальну суму і 45000грн. Протягом року підприємство Б одержало прибуток в сумі 20000 грн., в цьому ж році підприємством Б було дооцінено основні засоби на 5000 грн. та виплачено дивідендів на суму 3000 грн.*

Частина прибутку інвестора складає:

$$20000 * 0,3 = 6000 \text{ грн.}$$

Частка капіталу інвестора у збільшенні капіталу об'єкта інвестування в результаті дооцінки становить:

$$5000 * 0,3 = 1500 \text{ грн.}$$

Сума отриманих дивідендів = 3000 грн.

Вартість фінансових інвестицій інвестора (підприємства А) складатиметься з вартості придбання інвестицій, частини прибутку інвестора та частини додаткового капіталу за мінусом отриманих дивідендів:  $45000 + 6000 + 1500 - 3000 = 49500$  грн.

Облік інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку методом участі в капіталі відображено наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Здійснення інвестицій в асоційовані або спільні підприємства	14	10,20, 30,31	45000
2.	Відображення інвестором прибутку, що належить йому згідно з методом участі в капіталі	141	72	6000
3.	Нарахування інвестором дивідендів від інвестицій, що обліковуються методом участі в капіталі	373	141	3000
4.	Відображення інвестором своєї частки у збільшенні капіталу об'єкта інвестування в результаті дооцінки	141	423	1500

При використанні методу участі в капіталі слід брати до уваги всі внутрішні операції, які виникли між інвестором і об'єктом, наприклад, реалізацію товарів одним одному. Фінансові результати за подібними операціями слід виключати при визначенні частини прибутку (збитку), що припадає на інвестиції. Якщо взяти до уваги дані попереднього прикладу і

припустити, що підприємство Б реалізувало у цьому ж році продукцію підприємству А на суму 4800 грн., то частина прибутку інвестора становитиме:  $(20000-4800) \times 0,3 = 4560$  грн.

Перераховані методи застосовуються залежно від того в який об'єкт здійснюється фінансова інвестиція. НП(с)БО 12 “Фінансові інвестиції” передбачає наступні об'єкти фінансового інвестування: фінансові інвестиції, що придбані та утримуються виключно для продажу (як правило це поточні інвестиції); фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (переважно це довгострокові інвестиції); фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства (сюди можуть включатися, як поточні так і довгострокові інвестиції, фінансові інвестиції в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство).

Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються для продажу, на дату балансу відображаються виключно за справедливою вартістю. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу виключно за амортизованою собівартістю. Фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства, в спільну діяльність зі створенням юридичної особи на дату балансу відображаються за вартістю, визначеною методом участі в капіталі. Винятками при цьому є випадки коли фінансові інвестиції, що придбані та утримуються з метою продажу протягом 12 місяців з дати придбання, або об'єкт інвестування провадить діяльність в умовах, що обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом терміну, що перевищує 12 місяців. В цих випадках фінансові інвестиції відображаються на дату балансу за справедливою вартістю. Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого, дочірнього, спільного підприємства; застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає вищезазначеним критеріям.

## ***ТЕМА 5.2 ОБЛІК ПОТОЧНИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ***

На рахунку 35 ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів (короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються (обмінюються) у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості) у тому числі депозитних сертифікатів (свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право власника на одержання після встановленого терміну суми внеску та процентів по ньому).

- 351 – еквіваленти грошових коштів;
- 352 – інші поточні фінансові інвестиції.

## Контрольні запитання до теми

1. Сутність понять інвестиція, капітальна інвестиція, фінансова інвестиція, пряма інвестиція, реінвестиція.
2. Рахунки обліку інвестицій.
3. Від чого залежить оцінка фінансових інвестицій?
4. У чому полягає оцінка фінансових інвестицій на дату складання балансу?
5. У чому полягає оцінка фінансових інвестицій на дату складання балансу?
6. У чому полягає оцінка фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю?
7. Який порядок розрахунку амортизації дисконту придбання облигацій?
8. Який порядок розрахунку амортизації премії придбання облигацій?
9. У чому полягає суть методу участі в капіталі?
10. Відображення в обліку здійснення фінансових інвестицій.

### Нормативно-правове забезпечення обліку довгострокових фінансових інвестицій

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України від 12.05.2011р. № 3332-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17> (дата звернення 21.02.2021 р.).
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»: Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).
3. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні: Закон України від 30 жовтня 1996 року № 475/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).
4. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.01 р. № 560-ХП URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції": Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2000 р. № 284/4505. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2001 р. № 1050/6241. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення 21.02.2021 р.).
9. Податковий Кодекс України від 15.06.2010 р. N 6509 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 21.02.2021 р.).



## **ТЕМА 6. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ**

**6.1 Методи оцінки запасів у разі їх вибуття.**

**6.2 Облік виробничих запасів.**

**6.3 Облік товарів.**

### **ТЕМА 6.1, 2 МЕТОДИ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ У РАЗІ ЇХ ВИБУТТЯ. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.**

**1. Загальні положення обліку запасів. Сутність виробничих запасів та їх класифікація**

**2. Характеристика рахунків обліку запасів**

**3. Оцінка запасів при їх надходженні.**

**4. Розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).**

**5. Оцінка запасів при їх вибутті.**

**6. Документування господарських операцій із обліку запасів.**

**7. Порядок організації аналітичного обліку виробничих запасів. Складський облік.**

**8. Бухгалтерське відображення операцій із руху виробничих запасів.**

**8.1. Облік надходження запасів**

**8.2 Облік вибуття запасів**

Запаси є однією з найбільших складових собівартості продукції, робіт, послуг. Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отримання підприємством прибутку та збереження самих запасів. До складу запасів може відноситись сотні видів найменувань. І по кожному такому виду з метою забезпечення кількісної та якісної інформації слід вести аналітичний облік. Для цього потрібно вказувати кількість кожної облікової одиниці в натуральних вимірниках, які повинні бути єдині на підприємстві. У випадку, коли на підприємство від постачальника приходять запаси, що обліковуються згідно документів у іншому вимірнику, то необхідно перерахувати у той вимірник, який застосовується на підприємстві.

**1. Загальні положення обліку запасів. Сутність виробничих запасів та їх класифікація**

Методологічною основою оцінки та обліку товарно-матеріальних цінностей є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. У відповідності до п.4 П(с)БО 9, *запаси* – це активи, які:

•зберігаються для наступного продажу в умовах звичайної господарської діяльності;

•перебувають в процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва;

•зберігаються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, також для управління підприємством.

Запаси визнаються активами, коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість можна достовірно визначити.

Під виробничими запасами розуміють активи, які використовують для подальшого продажу споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Класифікація виробничих запасів:

1. **Сировина і матеріали** – це предмети праці з яких виготовляють продукцію. Вони утворюють матеріальну (речову основу продукції):

а) *Сировина* – це продукція с\г (зерно, молоко) і видобувної промисловості (вугілля, газ);

б) *Матеріали* – це продукція переробної промисловості (борошно, тканина).

Сировину і матеріали поділяють на дві групи:

– допоміжні;

– основні.

До групи **допоміжних** матеріалів у зв'язку з особливістю використання окремо виділяють паливо та тарні матеріали і запасні частини.

2. **Паливо** для потреб виробництва. Розглядають технологічне, моторне і господарське.

3. **Тара і тарні матеріали** – належать предмети, які використовуються для пакування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, коробки, ящики).

4. **Запасні частини** – служать для ремонту і заміни спрацьованих деталей автомобілів та обладнання.

**Незавершене виробництво** – виступає у вигляді незакінчених робіт, незакінчених обробкою і складанням деталей, виробів та незакінчених технологічних процесів. На виробничих підприємствах до незавершеного виробництва відносяться витрати на виконання робіт, послуг, по яких підприємство ще не визнало дохід.

**Напівфабрикати** – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією.

**Зворотні відходи виробництва** – це залишки, що утворились в процесі переробки сировини і матеріалів, які повністю втратили свої споживчі якості (тирса, стружка).

**Готова продукція** – актив виготовлений на підприємстві. Призначена для продажу. При цьому вона має відповідати технічним і якісним характеристикам, що передбачаються договором чи іншим нормативним актом.

**МШП** – це предмети, що використовують протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він не більше одного року.

**Товари** – матеріальні цінності. Які придбані та зберігаються на

підприємстві з метою подальшого продажу.

## 2. Характеристика рахунків обліку виробничих запасів

У плані рахунків, для відображення запасів передбачено клас 2 “Запаси”, який містить 9 рахунків. Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів, а саме: виробничих запасів, палива, тари та тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За *Дт* рахунку 20 відображають надходження запасів на підприємство, їх дооцінка. За *Кт* – витрачання на виробництво, переробку, відпуск на сторону, уцінка.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки:

- 201 – сировина і матеріали;
- 202 – купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- 203 – паливо;
- 204 – тара та тарні матеріали;
- 205 – будівельні матеріали;
- 206 – матеріали передані в обробку;
- 207 – запасні частини;
- 208 – матеріали с\г призначення;
- 209 – інші матеріали.

На субрахунку 201 “Сировина і матеріали” відображають рух сировини і матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється або є необхідним компонентом при їх виготовленні.

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати...” Відображається наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових виробів, що придбані для комплектування продукції, що випускаються, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання.

На субрахунку 203 “Паливо” обліковується наявність та рух палива, що прибувають або заготовлюються для технічних потреб виробництва, для виготовлення енергії та опалення.

На субрахунку 204 “Тара та тарні матеріали” відображується наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується для виготовлення тари і її ремонту.

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” відображається рух будівельних матеріалів, деталей, обладнання, які належать до монтажу та інші матеріальні цінності необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт і інших робіт.

На субрахунку 206 “Матеріали передані в обробку” обліковуються матеріали передані в обробку на сторону, та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів.

На субрахунку 207 “Запасні частини” ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів. А також

автомобільних шин у запасі та обороті. Тут ведеться облік обмінного фонду повного комплексу машин, двигунів та ін.

На субрахунку 208 “Матеріали с\г призначення” обліковуються мінеральні добрива зі шкідниками с\г, культур, хімікатів.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” обліковуються відходи виробництва (стружка, тирса), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали.

### ***3. Оцінка запасів при їх надходженні.***

Оцінка запасів при надходженні здійснюється за первісною вартістю. Згідно НП(с)БО 9 ***первісною вартістю запасів***, придбаних за плату, є собівартість, яка складається із таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- сум ввізного мита;

- сум непрямих податків, які пов’язані з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству;

- ТЗВ;

- інші витрати, які безпосередньо пов’язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, витрати на плату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів;

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат періоду, в якому вони були встановлені, здійснені: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші 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.

*Шляхи надходження запасів на підприємство:* купівля у постачальника; безоплатне отримання; як внесок до статутного капіталу засновниками підприємства; виготовлення власними силами; в результаті обміну на подібні та неподібні запаси.

**Формування первісної вартості запасів за шляхами надходження**

<b>Шляхи надходження запасів</b>	<b>Формування первісної вартості запасів</b>
Придбання	Первісною вартістю запасів є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання
Виготовлення власними силами	Первісною вартістю визначається собівартість їх виробництва. Яка визначається за НП(с)БО 16 "Витрати"
Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
Одержання безоплатно	Первісною вартістю визначається їх справедлива вартість
Придбання в результаті обміну	Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на неподібні запаси визначається справедлива вартість придбаних запасів.

**7.4. Розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).**

**Транспортно заготівельні витрати** – це затрати на заготівлю, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Транспортно заготівельні витрати включаються до собівартості запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Для рівномірного списання накопичені суми ТЗВ належать щомісячному розподілу між сумою залишку запасів на кінець звітного періоду та сумою запасів, які вибули у звітному місяці. Зробити це можна у два етапи.

Етап 1: Визначити середній процент вартості ТЗВ

$$\text{ТЗВ \%} = (\text{ТЗВп} + \text{ТЗВн}) : (\text{Зп} + \text{Зн}), \text{ де} \quad (1)$$

ТЗВп – вартість послуг, включених до вартості всіх запасів на початок звітного періоду;

ТЗВн – вартість послуг, отриманих у звітному періоді, пов'язаних із надходженням запасів;

Зп – вартість запасів на початок періоду;

Зн – вартість запасів. Що надійшли в звітному періоді.

Етап 2. Шляхом множення отриманого результату на купівельну вартість запасів визначається сума транспортних витрат, яку слід додати до вартості запасів (включивши її тим самим до первісної вартості).

#### Приклад 1

Розподілити суму ТЗВ

1. Проведено придбання запасів на суму 3000 грн., з них:

- товари для подальшого продажу – 2000 грн.

- матеріали для виробництва – 1000 грн.

2. Сума транспортно-заготівельних витрат, що пов'язані з придбанням цих запасів 600 грн.

3.  $\text{ТЗВ \%} = (0+600):(0+3000) \cdot 100 = 20 \%$

4. Сума ТЗВ, яка відноситься до вартості товарів

$2000 \cdot 20 : 100 = 400$  грн.

5. Сума ТЗВ, яка відноситься до вартості матеріалів

$1000 \cdot 20 : 100 = 200$  грн.

6. Первісна вартість запасів становить

$2000 + 400 = 2400$  грн., матеріалів  $1000 + 200 = 1200$  грн.

#### Приклад 2

Розподілити транспортно-заготівельні витрати пов'язані з придбанням запасів, коли використовується окремий субрахунок для обліку ТЗВ.

№ п\п	Показник	Вартість запасів, тис. грн. (рах. 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1.	Залишок на початок місяця	150	25
2.	Надійшло за місяць	300	50
3.	Витрачено за місяць	400	? (67)
4.	Залишок на кінець місяця (р.1 + р.2 - р.3)	50	? (8)

Сума ТЗВ, яка за розподілом відноситься до запасів, що витрачені у звітному періоді  $((25 + 50) : (150 + 300)) \cdot 400 = 67$

#### Приклад 3

На підприємстві станом на 01.08. \_\_ р. за даними бухгалтерського обліку залишки матеріалів склали 42000 грн., залишки не списаних ТЗВ – 160 грн. Протягом звітного місяця надійшли матеріали на суму 100000 грн., ТЗВ склали 400 грн.

$\text{ТЗВ \%} = (160 + 400) : (42000 + 100000) \cdot 100 = 39 \%$

Протягом звітного періоду у відповідності з виробничим звітом керівника цеху було списано у виробництво матеріалів на суму 120000 грн., відповідно сума ТЗВ, яку належить списати на витрати виробництва, визначається пропорційно витратам матеріалів. Тобто  $120000 \cdot 0,39 : 100 = 468$  грн.

Розрахунок ТЗВ наведено в табл. 3. Одержані результати на кінець місяця переносяться як початкове сальдо на початок місяця.

Таблиця

Розрахунок транспортно-заготівельних витрат

Період	Залишок ТЗВ за місяць, грн.	Збільшення ТЗВ за місяць, грн.	Разом ТЗВ за місяць (гр. 2+гр.3)	Залишок запасів на початок місяця, грн.	Надходження запасів за місяць, грн.	Разом запасів за місяць. (гр.5+гр.6)	Процент ТЗВ	Вартість запасів списаних на виробництво, грн.	Сума ТЗВ, що підлягає списанню на виробництво, грн.	Залишок запасів на кінець місяця (гр.7-гр.9)	Залишок ТЗВ на кінець місяця (гр.4-гр.10)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Серпень	160	400	560 (160+400)	42000	100000	142000 (42000+ 100000)	0,39	120000	468 (120000* 0,39*100)	22000 (142000- 120000)	92 (560-468)
Вересень	92 (із гр.12)	440	532 (92+440)	22000 (із гр. 11)	106000	128000 (22000+ 106000)	0,42	11000	462 (110000* 0,42*100)	18000 (128000- 110000)	70 (532-462)
Жовтень	70 (із гр.12)			18000 (із гр. 11)							
Т. Д.											

### 5. Оцінка запасів при їх вибутті у виробництво

Згідно НП(С) БО 9 Запаси на підприємстві можна використовувати один із шести методів оцінки запасів або декілька одночасно. Але при цьому слід уточнити, що для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Різноманітні та різнотипні запаси не заборонено обліковувати різними методами, але при цьому слід аргументовано підтвердити відмінність в умовах їх використання. Слід мати на увазі, що при зміні специфіки господарської діяльності можлива зміна облікової політики, яка може проявлятися у зміні методів оцінки запасів при їх списанні.

Оцінка запасів може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за середньозваженою

собівартістю; за цінами продажу; нормативних витрат; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Підприємство може вибрати одну із двох систем обліку: постійну, періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів, їх залишки при складанні звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). Періодична – характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки, надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість.

Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку отримують різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів.

Метод **ФІФО** (першими відпускаються запаси, що надійшли раніше) базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також, що грошова одиниця є стабільною.

Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень товарів. Даний метод найчастіше застосовується для таких видів запасів які повинні реалізуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від їх псування.

При постійному обліку вартість витрачених запасів розраховується виходячи з їх загальної вартості безпосередньо при витрачанні чергової партії. Собівартість проданих запасів визначається шляхом додавання вартостей, використаних при їх збуті.

Метод **середньозваженої собівартості** є дуже поширеним. Сутність його полягає в тому, що при різних цінах на запаси визначається середня ціна, по якій потім списується собівартість запасів у виробництво. При цьому визначаються суму кількості одиниць запасів на початок звітного періоду та їх вартість і одиниць запасів, придбаних протягом звітного періоду, та їх вартість. Далі сума добутків кількості таких запасів та їх вартостей ділиться на кількість запасів, що в результаті дає нам середньозважену собівартість одиниці запасу на кінець періоду.

Метод **оцінки по цінах продажу** має найбільш практичне застосування в торгівлі, тому його розглянемо у темі “Облік товарів”.

Метод **нормативних витрат** в основному призначений для серійного промислового виробництва. Суть його полягає в тому, що запаси, як правило, оцінюються в балансі по нормативній собівартості, яка складається з суми нормативних витрат на одиницю виробу. Ці витрати плануються підприємством, регулярно перевіряються і змінюються для максимального наближення їх до фактичних. Точний термін перегляду норм витрат Законодавством не встановлений, отже він визначається підприємством



самостійно. Відхилення від встановлених нормативів обліковують на окремих регулюючих рахунках.

Метод *ідентифікованої собівартості* застосовується щодо тих видів виробничих запасів, які використовуються для виконання спеціальних замовлень і проектів, які мають значну вартість, а також стосовно тих видів запасів, котрі не замінюють один одного. Іншими словами, застосування цього методу передбачає ведення індивідуального обліку по кожному виду запасів. В результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. У залежності від того, який саме з однакових запасів використає підприємство, прибуток буде змінюватись відповідно до первісної вартості кожного запасу.

## **6. Документування господарських операцій із обліку запасів.**

Основними типовим документами з оприбуткування та видачі матеріалів є *накладні та товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, акт про приймання матеріалів*. Матеріали, що надходять на склад ретельно перевіряються, встановлюють відповідність їх якості, кількості.

Якщо не виявлено розходжень матеріали приймаються, але при цьому можливі два варіанти оформлення приходу:

1. Безпосередньо на документах постачальників на одному примірнику документа, який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штамп прийому [ОПРИБУТКОВАНО].

2. У другому випадку оформлюють *прибутковий ордер* в одному примірнику.

У випадку, коли є розбіжності кількості та якості з даними супроводжуючих документів постачальника, а також для матеріалів, що надійшли без платіжних доручень складають *акт про приймання матеріалів*. Він складається комісією, яка призначається керівником підприємства, до якої входить завідуючий складом, представник відділу постачання та інші особи. У цій комісії є обов'язкова участь представника, а за його віддаленості представника іншої незацікавленої організації. Він складається у двох примірниках. Цей акт є підставою для оприбуткування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.

При одержанні вантажів із залізничної станції експедитор повинен перевірити відповідність кількості місць, що надходять, а також знаків маркування на них з даними супровідних документів. Якщо вантаж прибув у справному вагоні без ознак злому, експедитор повинен домагатися вибіркової перевірки маси і стану прибулих матеріалів. Якщо приймаючи вантаж буде встановлено розходження з даними зазначених у транспортних документах, або виникнуть питання щодо цілісності вантажу (зірвана або пошкоджена пломба) складають *комерційний акт*. Цей акт є основою для подання претензії до залізниці або пароплавства про відшкодування збитків.

Матеріальні цінності, що надійшли від постачальника автомобільним транспортом оприбутковуються на склад на підставі товарно-транспортної накладної одержаної від вантажовідправника. У випадках, якщо матеріальні цінності (наприклад, листове залізо) надходять в одній одиниці виміру (за вагою), а витрачаються в іншій (за рахунком), то його оприбуткування, зберігання і відпуск необхідно відображати у всіх документах у двох одиницях виміру.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання видає **наказ про прийом вантажу без документів**.

НАКАЗ  
ПРО ПРИЙМАННЯ ВАНТАЖІВ БЕЗ ДОКУМЕНТІВ  
Склад № 2

Прийняти матеріали на склад, що надійшли без документів від підприємства ПАТ “Зоря” 26.01.20 р.

№ п/п	Найменування	Кількість	Номер картки складського обліку
1	Двигун	5	128
2	Підшипник	100	302

Начальник відділу постачання \_\_\_\_\_ Гол. бухгалтер \_\_\_\_\_ Зав. складом \_\_\_\_\_

Матеріали прийняті прибутковий ордер № \_\_\_\_\_ і акт № \_\_\_\_\_.  
Завідуючий складом здає накладні до бухгалтерії з прибутковими ордерами.

Для одержання матеріалів від постачальника, покупець повинен видавати експедитору **довіреність** типової форми, яка не потребує на сьогодні реєстрації у журналі реєстрації довіреностей. Необхідно налагодити суворий контроль за своєчасне оприбуткування матеріалів, та повернення невикористаних довіреностей.

При дрібних купівлях матеріалів готівкою підзвітна особа зобов’язана здати матеріали на склад, а комірник на рахунку постачальника повинен поставити відмітку про дату, номер прибуткового ордеру і підпис.

Також необхідно щоденно одержувати в банку **рахунки-фактури**, перевіряти їх відповідність надходженню матеріальних цінностей на склад підприємства і контролювати своєчасність їх оплати.

За умови тривалої відсутності і перебування в дорозі матеріальних цінностей потрібно вживати заходів по розшуку вантажу. Необхідно забезпечити своєчасність надходження матеріалів.

Коли виробничі запаси надходять до складу без рахунків фактур, то такі поставки називаються **невідфактурованими**. Бухгалтерія повинна за ці матеріали і вжити заходів до своєчасного одержання рахунків від постачальників.

Запаси можуть поступати зі сторони та із цеху. Це продукція власного виробництва і зайві одержані і не використані матеріали, а також матеріали одержані від ліквідації основних засобів МШП, браку у виробництві та відходи. Ці матеріали оприбутковуються на склад за допомогою **накладної на внутрішнє переміщення**.

**Накладна** складається матеріально відповідальною особою складу у двох примірниках, один з яких залишається комірнику і є підставою для оприбуткування цінностей. Другий, віддається матеріально-відповідальній особі цеху, що здає цінності і є підставою для списання.

**Накладна** на повернення із цеху на склад матеріалів не використані у виробництві виписується тільки в тому разі, якщо ці матеріали були відпущені не за лімітно-забірною карткою, оскільки в ній передбачено облік повернення матеріалів відпущених у виробництво.

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво це відпуск безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонт та загальногосподарські потреби. Матеріали у виробництво відпускаються відповідно до лімітів встановлених на підставі норм витрат запасів на одиницю виробу, а також плану випуску продукції за місяць.

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб є **лімітно-забірні картки** і **накладні-вимоги**.

**Накладні-вимоги** – являють собою єдність розпорядчого і виправдного документа і використовується для одноразового відпуску матеріалів.

**Лімітно-забірними** документами оформлюється відпуск матеріалів зі складу, що повторюється. Цей документ об'єднує в собі розпорядчий документ, який містить ліміт (граничну кількість) відпуску, накопичувальний виправдний документ, що підтверджує багаторазовий відпуск матеріалів зі складу в рахунок ліміту.

Якщо запаси реалізуються на сторону або передаються безоплатно, то використовують звичайну накладну. Будь-яка накладна виписується у двох примірниках.

## **7. Порядок організації аналітичного обліку виробничих запасів. Складський облік.**

За допомогою складського обліку ми можемо слідкувати за надходженням і вибуттям виробничих запасів у кількісному вимірнику (аналітичний облік). Керівник підприємства своїм наказом призначає працівника на посаду комірника, який має займатися веденням складського обліку. З ним укладається договір про майнову відповідальність. До обов'язків комірника входить належним чином відображати інформацію про рух матеріальних цінностей на складі та вчасно подавати її в бухгалтерію та інші відділи підприємства. У своїй діяльності комірник використовує затверджені Наказом Міністерства України від 21.06.96 р. № 193 “про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” такі типові форми первинного обліку запасів.

На складі для правильної організації обліку комірник повинен на кожний номенклатурний номер запасу оформлювати “Матеріальний ярлик” (ф. М-16). Цей документ містить найменування, номер і повну

характеристику кожного виду запасу. Ярлик розміщується безпосередньо на запасі, або поблизу нього.

Тільки після того як запаси оприбутковані, допускається їх відпуск зі складу. Відпуск цінностей зі складу може здійснюватись тільки особам, які мають на це право. Список цих осіб складається і затверджується головним бухгалтером та керівником підприємства.

Комірник за кожним видом запасів веде *картку складського обліку*. Вони виписуються бухгалтерією у двох примірниках. Де вказується номер картки, номенклатурний номер, назва виробничих запасів. Комірник розписується за отримання картки. Всі картки складського обліку формують *картотеку*, яку веде матеріально відповідальна особа. Крім того, на складі ведеться книга, де дається розшифровка вмісту складу. Тобто перераховуються всі номери карток складського обліку і вказується, що в якій знаходиться.

На сільськогосподарських і будівельних підприємствах можливе ведення *книги обліку надходження і вибуття запасів*.

*Лімітно-забірні картки* (ЛЗК № 28) заповнюються планово-економічним відділом на передодні одержання матеріалу і візуються відділом постачання (на малому підприємстві – заступником директора). Для будівельних організацій використовуються лімітно-забірні картки формою № 28 А.

У лімітно-забірних картках зазначається місячний ліміт відпуску в даному цеху фізичній особі – робітникові матеріалів певного номенклатурного номера. Ліміт визначається виходячи з виробничої програми цеху та діючих норм витрат матеріалів з урахуванням існуючих у цехах залишків невикористаних матеріалів на початок місяця.

*Лімітно-забірні картки* виписуються у двох примірниках. Один до початку місяця передається цеху споживачу. Другий – складу. Бажано друкувати їх на папері різного кольору, щоб чітко відрізнити примірник цеху від примірника складу. Ті лімітно-забірні картки, що видаються, реєструються відділом постачання у реєстрі, копія якого після видачі карток здається до бухгалтерії для контролю за своєчасною видачею лімітно-забірних карток. Завідуючий складом робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок невикористаного ліміту.

Факт відпуску підтверджується двома підписами – завідуючого складом та одержувача матеріалів.

По закінченню місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії.

Відпускаючи запаси зі складу на підставі лімітно-забірної картки, комірник зобов'язаний слідкувати за встановленим лімітом. Перевищення ліміту допускається тільки з дозволу керівника (ліміт встановлюється на місяць). У цьому випадку складається "Акт-вимога на заміну (додатковий

відпуск) матеріалів” форма М-10 у двох примірниках, один з яких залишається у замовника, а інший – у комірника.

У кінця місяця на підставі карток складського обліку матеріалів комірником складається форма М-14 “Відомість залишків матеріалів на складі”. Підсумкові дані по цій відомості порівнюються комірником зі встановлення на підприємстві нормами забезпечення запасами. У випадку, коли залишок наявних запасів є меншим за розраховані норми, то комірник, з метою запобігання можливих непланових простоїв виробництва, зобов’язаний подати відповідну інформацію керівництву. Для цього складається “Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу” М-18.

При закінченні облікового періоду матеріально-відповідальна особа має скласти “Матеріальний звіт” М-19, який містить інформацію про надходження та вибуття товарно-матеріальних цінностей за весь період. Цей звіт, разом із документами, які підтверджують надходження та вибуття запасів, фіксується у формі М-13 “Реєстр № приймання-здавання документів”. Всі вони передаються в бухгалтерію.

Організація документообігу на підприємстві має бути здійснена таким чином, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації до бухгалтерії. Первинні документи, які надходять до бухгалтерії, підлягають перевірці за змістом операції і за правильністю їх оформлення. Особливу увагу слід звернути на законність проведення операцій.

В бухгалтерії узагальнюється отримана від комірника аналітична інформація про рух запасів. При цьому використовуються рахунки бухгалтерського обліку та синтетичні реєстри (журнали та відомості). Станом на перше число місяця, в бухгалтерії підприємства, у спеціальній оборотно-сальдовій відомості виводиться залишок по кожному рахунку запасів.

## **8. Бухгалтерське відображення операцій із руху виробничих запасів.**

### **8.1 Облік надходження запасів**

Надходження виробничих запасів на підприємство здійснюється від постачальника чи підзвітної особи, надходити з власного виробництва, виступати внеском до статутного капіталу або безоплатно надходити.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Надходження виробничих запасів від постачальника</b>			
<i>перша подія надходження запасів</i>			
1.	Оприбутковано виробничі запаси від постачальника	201	631
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3.	Відображено витрати з доставки і	20	685

	розвантаження запасів стороннім транспортом		
4.	Відображено суму податкового кредиту у вартості транспортних витрат	641	685
<i>перша подія оплата</i>			
1.	Перераховано аванс постачальнику	371	311
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644
3.	Оприбутковано запаси від постачальника	20	631
4.	Відображено суму податкового кредиту	644	631
5.	Здійснено залік взаємозаборгованості	631	371
<b>Надходження виробничих запасів через підзвітну особу</b>			
1.	Оприбутковано запаси придбані підзвітними особами	20	372
2.	Відображено суму ПДВ	641	372
<b>Надходження виробничих запасів із власного виробництва</b>			
1.	Надійшли з виробництва		
	- відходи власного виробництва	209	23
	- готова продукція	26	23
	- продукція с/г	27	23
	- напівфабрикати	25	23
2.	Приплід молодняку продуктивної та робочої худоби	21	23
3.	Вибракувано із основного стада скот для відгодівлі та реалізації	21	16

## 8.2 Облік вибуття запасів

### - облік списання запасів з балансу у зв'язку з їх реалізацією

У процесі господарської діяльності може виникнути ситуація, коли зникає потреба в певних видах матеріальних запасів. У таких випадках підприємства можуть реалізовувати таку запаси. Існує певна специфіка в реалізації стороннім особам, як юридичним, так і фізичним, виробничих запасів (сировини, напівфабрикатів, палива тощо) для виробничих потреб та товарів для продажу.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>Перша подія – оплата</i>			
1.	Отримано передоплату за матеріали	311	681
2.	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641
3.	Відображено відвантаження матеріалів і дохід від х реалізації	377	712
4.	Відображено списання раніше нарахованих податкових зобов'язань щодо ПДВ	712	643

5.	Списано облікову вартість реалізованих матеріалів	943	201
6.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих запасів	791	943
7.	Списано на фінансовий результат доходи від реалізації запасів	712	791
8.	Відображено взаємне зарахування заборгованостей	681	377
<b>Перша подія – відвантаження</b>			
1.	Відображено відвантаження матеріалів	377	712
2.	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	712	641
3.	Списано облікову вартість реалізованих будматеріалів	943	201
4.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих запасів	791	943
5.	Списано на фінансовий результат доходи від реалізації запасів	712	791
6.	Отримано оплату реалізованих матеріалів	311	377

**- Облік списання запасів з балансу у зв'язку з невідповідністю критеріям активу**

Згідно з визначенням активів, яке міститься в НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, до них відносяться ресурси, що контролюються підприємством в результаті минулих подій, і використання яких, як очікується приведе до одержання економічних вигод у майбутньому. При цьому, активи відображаються в Балансі за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена і очікується одержання в майбутньому економічних вигод від їх використання. Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в Балансі у зв'язку з невідповідністю до вищенаведених вимог, включаються до складу періоду у Звіті про фінансові результати.

Таким чином, списання активу з балансу з відображенням його у складі витрат у Звіті про фінансові результати може здійснюватись у випадку неможливості одержання у подальшому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

В обліку ці операції можна відобразити таким чином:

*ПРИКЛАД. Підприємство в майбутньому не планує займатись ремонтом автомобілів. При цьому на кінець звітного періоду, в якому було прийнято рішення, у підприємства значиться залишок на суму 900 грн. запасних частин, які неможливо реалізувати в силу певних обставин. Підприємство списує ці матеріали на витрати звітного періоду у зв'язку з неможливістю одержання економічних вигод у майбутньому.*

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Списано на витрати вартість запасних частин	946	207	900
2.	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту	946	641	180
3.	Відображено у складі фінансових результатів вартість списаних запасних частин	791	946	900
4.	Відображено у складі фінансових результатів суму списаного податкового кредиту щодо ПДВ	791	946	180

**- Облік списання запасів з балансу у зв'язку з їх розкраданням або псуванням**

Під час проведення інвентаризації на підприємстві може бути виявлена нестача виробничих запасів. У випадку, коли винна особа не встановлена і сума нестачі не перевищує суми нормативних витрат, то ця сума списується так. Сума виявленої нестачі відображається по дебету рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Після цього її слід списати або на витрати виробництва (рахунок 23), або на собівартість реалізованої продукції (90). Якщо сума постійних витрат в поточному періоді, при нормальній потужності підприємства, вища від суми постійних витрат, що була у попередньому звітному періоді, то нерозподілена сума нестачі списується з кредиту 91 рахунку в дебет 90. В іншому випадку (сума постійних витрат у поточному періоді не перевищує суму яка була у попередньому звітному періоді) сума нестачі розподіляється між видами запасів, щодо яких існує нестача, і списується з кредиту 91 рахунку в дебет 23 рахунку.

Коли виявлена нестача перевищує встановлені на підприємстві норми допустимих витрат і винна особа не встановлена, то суму нестачі слід відобразити в інших операційних витратах (рахунок 945). Одночасно ця сума зазначається на позабалансовому 072 рахунку. При виявленні винної особи слід відобразити суму недоїмки по дебету 375 рахунку "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків", одночасно списуючи цю суму з позабалансового рахунку.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Списання недостачі запасів в межах норми</b>			
1.	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	91	20
	Списання податкового кредиту	91	641
<b>Списання недостачі запасів понад норми</b>			



1.	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	947	20
1.	Віднесено на витрати звітного періоду суму податкового кредиту запасів, яких не вистачає	947	641
2.	Списана недостача на фінансовий результат	791	947
3.	Відображено в позабалансовому обліку невідшкодовані нестачі	072	-
4.	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди	375	716
5.	Списано із за балансового обліку суму нестачі	-	072
6.	Відображено утримання суми відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи	661	375
7.	Відображено суму, що підлягає перерахування до бюджету	716	641
8.	Сплачено суму ПДВ до бюджету	641	311
9.	Відображено дохід від раніше списаних активів на фінансовий результат	716	791

Позабалансовий рахунок 072 “Невідшкодовані нестачі та втрати” використовується для контролю за станом нестач та втрат.

***- Облік списання запасів внаслідок непередбачувальних подій***

Запаси можуть бути списані з балансу внаслідок непередбачувальних подій (стихійних лих, землетрусів, повеней та ін.). Окрім того, до складу витрат можна віднести прямі витрати, здійснені підприємством для запобігання цих подій або (коли вони сталися) для ліквідації їх наслідків. До таких витрат відносять заробітну плату працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, використані матеріали, оплату послуг сторонніх організацій та інші витрати.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списано запаси в результаті стихійного лиха	97	20
2.	Оприбутковано пошкоджені матеріали	20	75
3.	Відображення страхового відшкодування	654	75
4.	Відображено у складі фінансових результатів вартість понесених витрат	79	97
5.	Відображено у складі фінансових результатів інших доходів	74	79

При списанні товарно-матеріальних цінностей внаслідок непередбачувальних подій ПДВ не сторнується, якщо підприємство має відповідно оформлені документи, що підтверджують ці події.

### **- Облік передачі запасів до статутного капіталу іншого підприємства**

При передачі запасів, як внеску до статутного капіталу іншого підприємства, підприємством-учасником відображається в обліку здійснення інвестицій. При цьому сума податкового кредиту сторнується. В обліку це відображається так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14	20
2.	Скориговано податковий кредит з ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втратило права податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	949	641
3.	Відображено різницю між вартістю запасів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на запаси були отримані акції)	14	746

При списанні запасів внаслідок передачі до статутного капіталу іншого підприємства на суму внеску виписується накладна.

### **Контрольні запитання до теми**

1. Предмети праці з яких виготовляють продукцію – це...
2. Сировину і матеріали поділяють на дві групи:
3. До групи допоміжних матеріалів у зв'язку з особливістю використання окремо виділяють:
4. Сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією – це ...
5. Залишки, що утворились в процесі переробки сировини і матеріалів, які повністю втратили свої споживчі якості (тирса, стружка) – це...
6. Предмети, що використовують протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він не більше одного року – це ...
7. Як називається субрахунок 208?
8. Як називається субрахунок 205?
9. Що обліковується на субрахунку 206?
10. Що обліковується на субрахунку 209?
11. За якою вартість здійснюється оцінка запасів при надходженні?
12. Які є шляхи надходження зарасів на підприємство?
13. Затрати на заготівлю, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів –

це ...

14. Оцінка запасів може проводитися за такими методами:
15. Підприємство може вибирати одну із двох систем обліку:
16. При якій системі обліку надходження та вибуття запасів, їх залишки при складанні звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік)?
17. Основними типовим документами з оприбуткування та видачі матеріалів є:
18. На підставі якого документа оприбутковуються матеріальні цінності, що надійшли від постачальника автомобільним транспортом?
19. Що повинен видавати експедитору покупець для одержання матеріалів від постачальника?
20. Коли виробничі запаси надходять до складу без рахунків фактур, то такі поставки називаються ...
21. У скількох примірниках складається накладна?
22. Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб є:
23. Комірник за кожним видом запасів веде ...

### **ТЕМА 6.3 ОБЛІК ТОВАРІВ**

- 1. Основні аспекти обліку товарів**
- 2. Патентування, сертифікація та ліцензування**
- 3. Облік оприбуткування товарів**
- 4. Облік реалізації товарів**
- 5. Облік доходів і витрат від реалізації товарів**

#### **1. Основні аспекти обліку товарів**

**Товари** — матеріальні цінності, які придбані і зберігаються на підприємстві з метою подальшого продажу. Товаром можуть бути продукти як фізичної так і розумової праці, послуги, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватись на інший товар (гроші) власником. Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їх найменування або однорідна група (вид).

Основним документом, що регулює порядок бухгалтерського обліку руху товарів, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів від 20.10.99 р. № 246.

Відповідно до НП(с)БО 9 товари відносяться до запасів і є оборотними активами підприємства. Для обліку руху товарів та їх залишків на підприємстві використовується рахунок 28 “Товари”.

Формування первісної вартості товару залежить від того, яким чином товари надійшли на підприємство торгівлі. Але найчастіше формою розрахунків за товари на підприємствах оптової торгівлі є оплата грошовими коштами.

Відповідно з НП(С)БО 9 поняття собівартості придбаного товару може бути застосоване щодо товарів, придбаних за грошові кошти, і являє собою їх первісну вартість.

**Первісна вартість товарів** включає такі витрати:

- суми, сплачені постачальнику товару, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;
- суми транспортно-заготівельних витрат, включаючи витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів.

Для здійснення торговельної діяльності необхідно отримати ряд дозвільних документів:

## ***2. Патентування, сертифікація та ліцензування***

**Патент** – це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності або його структурного (відокремленого) підрозділу займатися окремими видами підприємницької діяльності. Відповідно до Закону України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” об'єктом патентування є: торговельна діяльність (оптова і роздрібна торгівля, діяльність в торгово- виробничій сфері), що здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності або їх структурними (відокремленими) підрозділами; діяльність із надання послуг у сфері грального бізнесу; діяльність із надання побутових послуг.

**Торговий патент** повинна купувати та сторона посередницької угоди, яка здійснює торгівельну діяльність за готівку в пунктах продажу товарів. Торговий патент не підтверджує право суб'єкта підприємницької діяльності на інтелектуальну власність.

Витрати на купівлю торгового патенту компенсують (зменшують) витрати із сплати до бюджету податку на прибуток, але не замінюють такі виплати. Отже, сплата вартості торгового патенту є авансовою компенсацією витрати із сплати до бюджету податку на прибуток. Але якщо підприємство не має у відповідному звітному податковому періоді суми податку на прибуток, нарахований для сплати до бюджету, то це не звільняє підприємство від списання вартості торгового патенту в такому звітному податковому періоді. Торговий патент повинен бути відкритим і доступним для огляду: на фронтальній вітрині магазину, а в разі її відсутності – біля касового апарату.

Торговий патент є чинним на території органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності чи з яким погоджено місцезнаходження його структурного (відокремленого) підрозділу за місцем видачі торгового патенту цьому суб'єкту.

Сертифікація – це один з ефективних методів, що дозволяють на підставі випробувань продукції у спеціалізованих лабораторіях (центрах) забезпечити захист прав споживача шляхом надання йому достовірної та об'єктивної інформації про її властивості, характеристики і відповідність стандартам.

**Сертифікат якості** – один з найбільш поширених супровідних

документів, які засвідчують якість товару, містить показники якості, технічні характеристики, передбачені договором. Видається як правило, підприємством-виробником або експортером. Складається в декількох примірниках, з яких один направляється з вантажем, другий пред'являється разом з рахунком.

### 3. Облік оприбуткування товарів

Здебільшого підприємства торгівлі купують товари для їх подальшої реалізації. В обліку товари можуть відобразитися за роздрібними чи первісними цінами.

Придбання товарів, як правило, оформлюється договором, який складається між постачальником та покупцем. У договорі обумовлюється номенклатура і вартість товару, термін поставки та термін оплати, а також зобов'язання, які несуть підприємства. Надходження товарів відображається на підставі накладних, товарно-транспортних накладних типової форми.

Якщо товар надійшов у справній тарі, то його приймання має бути здійснене: за вагою бруто і кількістю місць товару – в момент одержання від постачальника, розвантаження транспортних засобів, розкриття опломбованих транспортних засобів або контейнерів; за вагою нетто і кількістю одиниць у момент розкриття тари або упаковки, але не пізніше 10 днів. Товар, який швидко псується, має бути прийнятий не пізніше 24 годин з моменту його одержання.

Товар, що надійшов у справній тарі, приймається за якістю і комплектністю, як правило, на складі підприємства оптової торгівлі (покупця). Товар може бути прийнято за якістю і на складі постачальника, якщо це передбачено умовами договору.

Поворотна тара може передаватися покупцеві як із переходом, так і без переходу права власності на неї, що також зазначається у договорі.

Звільнену від товарів тару торговельні підприємства мають повертати постачальникам, які сплачують її вартість за приймальними цінами.

Облік товарів підприємствами оптової торгівлі на складі ведеться за купівельними цінами. Розглянемо відображення операцій щодо руху товарів в обліку.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>Перша подія надходження товарів:</i>			
1.	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	28	631
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631
3.	Оплачений отриманий товар	631	311
<i>Перша подія оплата</i>			
1.	Здійснена оплата за товар	371	311

2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644
3.	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631
4.	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631
5.	Відображено зарахування заборгованостей	631	371

Якщо доставку товару було здійснено підприємством-продавцем або сторонньою організацією (автотранспортним підприємством), то на суму виявленої нестачі підприємством-покупцем пред'являється претензія на адресу таких постачальників. Якщо доставка товару здійснювалася власним транспортом підприємства-покупця, то вся відповідальність за нестачу матеріальних цінностей покладається на відповідальну особу такого підприємства.

При одержанні товару на склад сума нестачі, що трапилася в дорозі в межах норм природного убутку, включається до первісної вартості такого товару. В цьому випадку претензія до постачальника не пред'являється.

*ПРИКЛАД.* Підприємство здійснило передоплату і отримало товари від постачальника. За умовами договору доставка товарів здійснюється підприємством-продавцем. Згідно із супровідними документами кількість матеріалу становить 1000 одиниць. Вартість 1 одиниці – 24 грн. (у тому числі ПДВ – 4 грн.). Договірна вартість – 24000грн. у тому числі ПДВ – 4000грн

Розглянути ситуацію, коли підприємство визнало заборгованість безнадійною.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Відображено передоплату за товар	371	311	24000
2.	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644	4000
3.	Отримано товари	281	631	17000
4.	Списано суму податкового кредиту	644	631	3400
5.	Відображено зарахування заборгованості а частині фактичного одержання товарів	631	371	20400
6.	Відображено суму нестачі	072		3600
7.	Відображено коригування суми податкового кредиту (методом “червоне сторно”)	641	644	600
8.	На витрати списано суму нестачі, визнану безнадійною	947	371	3600
9.	Списано витрати, пов'язані з нестачею матеріалів	791	947	3600

Якщо є впевненість у тому, що нестачу буде відшкодовано, то суму нестачі можна відобразити як суму заборгованості за претензіями без

списання на витрати. Якщо при цьому було здійснено передоплату за товари, то сума податкового кредиту в цьому випадку не зменшується.

Якщо підприємство не впевнене в тому, що суму нестачі буде колись погашено, то така нестача списується на витрати звітного періоду з одночасним відображенням заборгованості на позабалансовому рахунку. При цьому коригується сума раніше відображеного податкового кредиту щодо ПДВ. Якщо з'являється ймовірність погашення суми нестачі постачальником матеріальних цінностей, то в обліку на суму такої нестачі визнається дохід і сума заборгованості списується із позабалансового рахунку.

#### **4. Облік реалізації товарів**

Поряд з оцінкою придбаних товарів підприємство торгівлі також здійснює оцінку вибуття товарів, тобто визначення собівартості проданих товарів.

Оцінка товарів, які вибувають, може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за середньозваженою собівартістю; за цінами продажу; за нормативними витратами; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Для оцінки вартості вибулих товарів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених вище методів. Так, для дорогих товарів можна обрати метод ідентифікованої собівартості для товарів, рівень націнки яких відрізняється від рівня націнки товарів основної маси – середньозваженої собівартості, а для решти товарів – метод цін продажу.

Найбільш поширеним методом, який застосовується підприємствами торгівлі при вибутті товарів, є метод цін продажу.

Відповідно до НП(С)БО 9 “Запаси” цей метод застосовують підприємства, які мають змінювану номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Метод за цінами продажу може успішно застосовуватися окремо до кожної групи товарів з приблизно однаковою націнкою. Для кожної групи товарів буде обчислюватися окремий відсоток торгової націнки.

Для обліку **торгової націнки** планом рахунків передбачено пасивний субрахунок 285 „Торгова націнка”.

Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

При використанні методу цін продажу собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки.

ПРИКЛАД. Розрахунок вартості вибуття запасів методом ціни продажу

№ п/п	Назва товарів	Залишок на початок місяця			Надходження					
		Кількість	Продажна вартість	Націнка	Дата	Кількість	Ціна придбання	Собівартість придбання	Націнка	Продажна вартість
1.	Товар 1				03.02	12	10,0	120,0	32,0	152,0
2.	Товар 2				05.02	18	15,0	270,0	64,0	334,0
3.	Товар 3				11.02	23	22,0	506,0	165,0	671,0
Разом						53		896,0	261,0	1157,0

Горизонтальне продовження таблиці

Вибуття						Залишок на кінець місяця			
Дата	Кількість	Ціна	Продажна вартість	Націнка	Собівартість	Кількість	Продажна вартість	Націнка	Собівартість
06.02	6	11,0	66,0			6	86,0		
12.02	10	16,2	162,0			5	172,0		
25.02	14	23,5	329,0			9	342,0		
	30		557,0	24,69	532,31	20	600,0	236,31	363,69

Розрахунок суми торговельної націнки на суму реалізації товару за січень місяць

1) Визначення середнього відсотка торговельної націнки

$$\text{Середній відсоток торговельної націнки} = \frac{261}{1157} \times 100 = 22,56$$

2) Визначення суми торговельної націнки

$$\text{Торговельна націнка} = 557,0 \times 22,56 = 24,69$$

Відповідно, собівартість реалізованих товарів = 557,0 - 24,69 = 532,31



Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітнього місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця і продажної (роздрібної) вартості отриманих у звітному місяці товарів.

Різниця між продажною і купівельною вартістю товарів у торговельного підприємства складається з торгової націнки та податку на додану вартість (ПДВ), який сплачено постачальникам при купівлі товарів. Хоча суму ПДВ відображають, як податковий кредит, однак його включають одночасно до продажної ціни товарів, оскільки останню визначають з урахуванням ПДВ, тобто вже як податкових зобов'язань.

Наведемо приклад розрахунку вартості вибуття запасів методом ціни продажу (див. приклад). Розподіляючи транспортно-заготівельні витрати оптової торгівлі, береться до уваги первісна вартість запасів, у роздрібній – продажна вартість.

Операції з продажу в торгівлі максимально наближені до аналогічних операцій у виробничій сфері діяльності. У торгівлі дохід дорівнює продажній вартості мінус ПДВ і акцизний податок. Витрати торговельного підприємства являють собою собівартість проданих товарів плюс витрати обігу.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування.

### ***5. Облік доходів і витрат від реалізації товарів***

Облік доходів здійснюється відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». У свою чергу, розкриття інформації в обліку про витрати здійснюється згідно з НП(С)БО 16 «Витрати».

Операції з продажу в торгівлі максимально наближені до аналогічних операцій у виробничій сфері діяльності.

В торгівлі дохід дорівнює продажній вартості мінус ПДВ і акцизний податок. Витрати торговельного підприємства являють собою собівартість проданих товарів плюс витрати обігу.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування.

У бухгалтерському обліку реалізацію товарів можна відобразити наступними проведеннями.

Такий підхід відображення реалізації товарів (у роздрібній торгівлі) на рахунках бухгалтерського обліку притаманний торгівлі у комерційних закладах (магазинах).

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі</b>			
<b>Перша подія - відвантаження товару</b>			
1.	Відображено відвантаження товару покупцю	361	702
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
3.	Списано дохід від продажу товару	702	791
4.	Списано вартість проданого товару, визначену за методом ідентифікованої собівартості або за методом середньозваженої собівартості	902	281
5.	Списано транспортні втрати	902	28/ТЗВ
6.	Відображено витрати в частині собівартості проданого товару	791	902
7.	На поточний рахунок надійшла оплата за товар	311	361
<b>Перша подія — оплата товару</b>			
1.	Отримано попередню оплату за товар	311	681
2.	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641
3.	Відвантажено товар	361	702
4.	Списано суму раніше відображених податкових зобов'язань	702	643
5.	Відображено дохід від продажу товару	702	791
6.	Відображено зарахування заборгованостей	681	361
7.	Списано вартість проданого товару	902	281
8.	Списано транспортні витрати	902	28/ТЗВ
9.	Відображено витрати в частині собівартості проданого товару	791	902
<b>Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі</b>			
1.	Реалізовано товари покупцям	301	702
2.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641
у кінці місяця			
3.	Сторновано або списано торговельну націнку	282	285
		285	282
4.	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282
5.	Списано дохід від реалізації товарі	702	791
6.	Списано собівартість реалізованих товарів	791	702

Але такий вид запасів як товари притаманні і закладам ресторанного господарства, які у свою чергу здійснюють торгово-виробничу діяльність. Крім так званого *торгового підходу* відображення реалізації товарів та списання торговельної націнки, що наведений вище, існують ще торгово-виробничий підхід та виробничий.

За *торгово-виробничого підходу*, сировину обліковують на рахунку 28 “Товари”. Якщо у ресторані є комора (склад) і вирішено тут вести облік за цінами продажу, то при надходженні продуктів нараховують націнку *Дт 281 Кт 285*.

Собівартість продукції закладу формують на рахунку 23 “Виробництво”. Якщо націнку не нараховували на вартість сировини під час її

оприбуткування (тобто облік у коморі ведуть за покупними цінами), то її нараховують у момент передачі продуктів на кухню (*Дт 23 Кт 285*). Тобто за дебетом 23 рахунку показують вартість продуктового набору за цінами продажу.

Реалізуючи продукцію кухні, її собівартість, сформовану на рахунку 23, списують у дебет субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів”, а націнку списують методом “сторно” проводкою *Дт 281 або 23 Кт 28*.

За **виробничого підходу** облік сировини заклади ресторанного господарства ведуть на субрахунку 201 “Сировина і матеріали”. Також можуть використовувати рахунок 28 для закупних товарів, які продаються без будь-якої технологічної обробки. На рахунку 23 “Виробництво” формують виробничу собівартість продукції.

Якщо на підприємстві об'єктом витрат обрану всю виготовлену за період продукцію, то всі непрямі виробничі витрати (амортизація виробничого обладнання, зарплата виробничого персоналу, електроенергія, вода) можна обліковувати на окремому субрахунку 23, ана прикінці місяця списати в дебет субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

Однак, якщо аналітичний облік виробництва організовано за видами (групами) продукції, виникає необхідність застосовувати рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”.

На рахунках бухгалтерського обліку послідовність відображення господарських операцій за використання торгово-виробничого та виробничого методів наведено у таблиці.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Облік за товарно-виробничим методом</b>			
1.	Оприбутковано сировину (продукти) у комору	281	631
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3.	Оплачено рахунки постачальника	631	311
4.	Передано продукти на кухню	23	281
5.	Відображено націнку на вартість сировини	23	285
6.	Відображено суму ПДВ у продажній вартості продукції	23	285
7.	Реалізовано готову продукцію та отримано оплату	301	702
8.	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	702	641
9.	Списано собівартість реалізованої продукції	902	23
10.	Списано торгову націнку (методом сторно)	23	285
<b>Облік за виробничим підходом</b>			
1.	Оприбутковано сировину (продукти) у комору	201	631
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3.	Оплачено рахунки постачальника	631	311
4.	Передано продукти на кухню	23	201
5.	Реалізовано продукцію ресторану	301	701

6.	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	701	641
7.	Списано виробничу собівартість продукції	901	231
8.	Відображено витрати на зарплату працівників кухні та нарахування на неї, амортизація виробничого обладнання, супутні матеріали, комунальні послуги на обслуговування приміщення кухні	91	66, 65, 13, 20, 22, 377

Для відображення витрат обігу (витрат періоду) торговельними підприємствами використовуються такі рахунки:

- 92 «Адміністративні витрати», де відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням підприємством:

- 93 «Витрати на збут», на якому відображаються всі витрати торговельного підприємства, крім загальногосподарських і фінансових витрат;

- 94 «Інші витрати операційної діяльності», де відображаються інші витрати, що не знайшли свого відображення на рахунках 90 - 93. На цьому рахунку відображаються суми уцінки, нестачі товарів та курсові різниці внаслідок відображення валютних операцій;

- 95 «Фінансові витрати». На цьому рахунку підприємство торгівлі відображає витрати, пов'язані з виплатою відсотків за кредит, інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу.

В торговельній діяльності рахунки класу 8 використовуються для відображення витрат обігу.

При формуванні витрат обігу слід дотримуватись вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», а саме в частині визначення складу таких витрат. Наведемо в табличній формі відображення господарських операцій, пов'язаних з витратами обігу на торговельному підприємстві що найчастіше зустрічаються:

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>3 використанням рахунків класу 8</b>			
1.	Списано допоміжні матеріали, паливо, інші матеріали	80	20
2.	Нараховано заробітну плату	81	66
3.	Нараховано суму відрахувань на соціальні заходи	82	65
4.	Нараховано амортизацію на основні фонди і нематеріальні активи	83	13
5.	Відображено інші витрати	84	28, 63
6.	Відображено нарахування відсотків за банківський кредит	95	50, 60
7.	Відображено «закриття» рахунків класу 8:		

	- у частині адміністративних витрат	92	80, 81, 82,83
	- у частині витрат на збут	93	80, 81, 82,83
	- у частині інших витрат	94	84
8.	Списано витрати обігу на фінансовий результат	791	92, 93, 94,95
<b>Без використання рахунків класу 8</b>			
1.	Списано допоміжні матеріали, паливо, інші матеріали	93, 92	20
2.	Нараховано заробітну плату	93, 92	66
3.	Нараховано суму відрахувань на соціальні заходи	93, 92	65
4.	Нараховано амортизацію на основні засоби і нематеріальні активи	93, 92	13
5.	Відображено інші витрати	94	28, 63...
6.	Відображено нарахування відсотків за банківський кредит	95	50, 60...
7.	Списано витрати обігу на фінансовий результат	791	92, 93, 94,95

Формування витрат обігу у торгівлі відбувається по дебету субрахунку 791 «Результат основної діяльності». При цьому групування витрат обігу може відбуватися двома способами.

При першому способі на субрахунку 92 «Собівартість реалізованих товарів» відображається балансова вартість товарів, що реалізуються, інші витрати обігу формуються на рахунках витрат звітного періоду: 92, 93, 94, 95. Такий спосіб формування витрат зображений на рис. 19.2. Інший спосіб ґрунтується на положеннях Інструкції про застосування Плану рахунків, у частині, що стосується призначення рахунку 23 «Виробництво», а саме: цей рахунок призначений, крім усього іншого, для узагальнення інформації про витрати підприємств торгівлі, постачання і збуту – на здійснення діяльності з продажу товарів.

Таким чином, рахунок 23 «Виробництво» призначений для формування «виробничої» собівартості у торгівлі, яка містить у собі балансову вартість реалізованих товарів (прямі матеріальні витрати), витрати на оплату праці продавців (прямі витрати на оплату праці), податки, збори та обов'язкові платежі, що входять до виробничої собівартості товарів (інші прямі витрати). Інші витрати обігу враховуються на рахунках 92, 93, 94, 95 (витрати звітного періоду).

### **Контрольні запитання до теми**

1. Матеріальні цінності, які придбані і зберігаються на підприємстві з метою подальшого продажу – це...
2. Одиницею бухгалтерського обліку товарів є ...
3. Який основний документ регулює порядок бухгалтерського обліку руху товарів?
4. Який рахунок використовується для обліку руху товарів та їх залишків на підприємстві?

5. Від чого залежить формування первісної вартості товару?
6. Які витрати включає первісна вартість товарів?
7. Державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності або його структурного (відокремленого) підрозділу займатися окремими видами підприємницької діяльності – це ...
8. Торговий патент підтверджує право суб'єкта підприємницької діяльності на інтелектуальну власність?
9. Витрати на купівлю торгового патенту компенсують (зменшують) витрати із сплати до бюджету податку на прибуток?
10. Чи повинен торговий патент бути відкритим і доступним для огляду?
11. Один з ефективних методів, що дозволяють на підставі випробувань продукції у спеціалізованих лабораторіях (центрах) забезпечити захист прав споживача шляхом надання йому достовірної та об'єктивної інформації про її властивості, характеристики і відповідність стандартам – це ...
12. Один з найбільш поширених супровідних документів, які засвідчують якість товару, містить показники якості, технічні характеристики, передбачені договором – це ...
13. На підставі яких документів відображається надходження товарів?
14. За якими цінами ведеться облік товарів підприємствами оптової торгівлі на складі?
15. Куди включається сума нестачі, що трапилася в дорозі в межах норм природного убутку, при одержанні товару на склад?
16. За якими методами проводиться оцінка товарів, які вибувають?
17. Який найбільш поширений метод, що застосовується підприємствами торгівлі при вибутті товарів?
18. Який використовується субрахунок для обліку торгової націнки?
19. Як визначається сума торговельної націнки на реалізовані товари?
20. Як визначається середній відсоток торгової націнки?
21. Відповідно до якого НП(с)БО здійснюється облік доходів?
22. По якому рахунку відбувається формування витрат обігу у торгівлі?

## **ТЕМА 7. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ**

Величина витрат, що відносяться до незавершеного виробництва, визначається на підставі даних про зміни залишків незавершеного виробництва для кожного виду продукції в натуральному виразі, умовних виробів (у разі великої номенклатури) деталей і вузлів, що входять до складу виробу або у відсотках готовності виробів, з тривалим циклом виготовлення.

Залишки незавершеного виробництва можуть оцінюватися за собівартістю сировини та матеріалів, що перебувають у процесі виробництва, наприклад, на підприємствах з безперервним технологічним процесом.

Підприємства всіх форм власності зобов'язані вести облік виробничої собівартості. Порядок, за яким формується виробнича собівартість продукції, встановлений у НП(с)БО 16 “Витрати”.

Облік витрат, які включають у **виробничу собівартість** продукції обліковують на рахунку 23 “Виробництво”. До цих витрат належать: **прямі матеріальні витрати** – вартість сировини, матеріалів, використання яких прямо можна віднести на конкретний об'єкт витрат; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати (оренда та амортизація виробничих приміщень);

загальновиробничі витрати: змінні; постійні розподілені.

**Загальновиробничими витратами** називають витрати, пов'язані з організацією виробництва цехах та на дільницях. До таких витрат належать витрати на оплату праці керівництву дільниць цехів, амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення та інші. Виробничу собівартість схематично відображено на рис. 5.



Рис. 5 Структура виробничої собівартості

В кінці звітної періоду ці витрати розподіляються на кожен об'єкт з використанням бази розподілу (машино-години, заробітна плата, прямі витрати). Коли при нормальній потужності підприємства загальновиробничі витрати на одиницю продукції не перевищують раніше розраховані нормативні показники, то їх вважають розподіленими і списують в дебет 23 рахунку. Суму, яка перевищує нормативи, списують на рахунок 90 "Собівартість реалізації" у період її виникнення.

Облік 23 рахунку можна вести на субрахунку для кожного підрозділу підприємства, які в свою чергу можуть мати ряд аналітичних рахунків. Використовуючи рахунок 23 в обліку відображають такі типові проведення:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Списано на виробництво (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8) продукції, робіт, послуг</b>			
1.	Прямі матеріальні витрати	23	20, 22, 25
2.	Прямі витрати на оплату праці		66
3.	Прямі витрати на соціальні заходи		65
4.	Розподілені між об'єктами витрат загальновиробничі витрати		91
5.	Списані невідшкодовані втрати від браку		24
<b>Списано на виробництво продукції, робіт, послуг у підприємств, що використовують рахунки класу 8</b>			
1.	Матеріальні затрати	23	80
2.	Витрати на оплату праці робітників		81
3.	Відрахування на соціальні заходи		82
4.	Амортизація виробничих необоротних активів		83
5.	Інші виробничі операційні витрати		84
<b>Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику</b>			
1.	Відходи виробництва	209	23
2.	Готова продукція	26	
3.	Напівфабрикати	25	

4.	Роботи і послуги	903	
----	------------------	-----	--

При реалізації продукції, одночасно з відображенням доходу, по дебету 90 рахунку відображається **собівартість реалізованої готової продукції**, яка в свою чергу складається із:

- виробничої собівартості;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормативних витрат.

Узагальнюючи все вище сказане, собівартість реалізованої продукції можна подати у вигляді схеми (рис. 6).

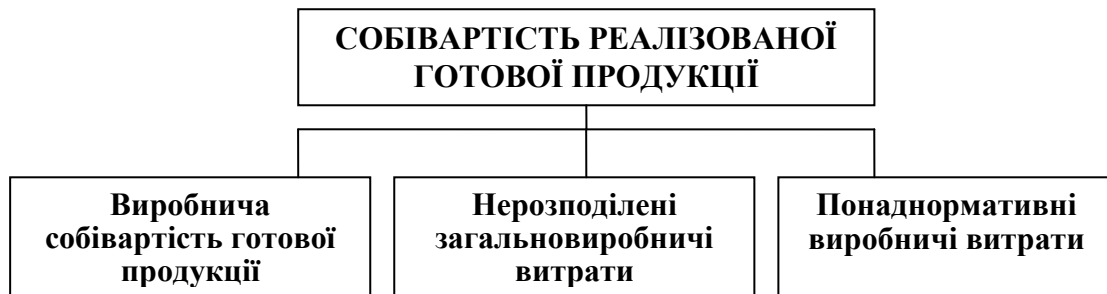


Рис. 6 Структура собівартості реалізованої готової продукції

### **Контрольні запитання до теми**

1. Які витрати називаються прямими?
2. Які витрати називаються загальногосподарськими та загальновиробничими?
3. Де формується фактична собівартість готової продукції?
4. За якою собівартістю готова продукція поступає на склад?
5. Що відноситься до понаднормових витрат?
6. У чому полягає сутність поняття *готової продукції*?
7. Як в обліку відображається формування витрат на 23 рахунку?
8. У якому П(с)БО встановлений порядок, за яким формується виробнича собівартість продукції?
9. На якому рахунку обліковують витрати, які включають у виробничу собівартість продукції?
10. Витрати, пов'язані з організацією виробництва в цехах та на дільницях називаються...
11. Що входить до прямих матеріальних витрат?
12. Назвати кореспонденцію: списано на виробництво продукції, робіт та послуг прямі матеріальні витрати.
13. Що включає в себе собівартість реалізованої готової продукції?

### **НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ**

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг): наказ Комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 р. URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_021) (дата звернення 21.02.2021 р.).



3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: наказ Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
5. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.
6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
7. Положення про порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93#Text>
8. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.1996 р. № 116 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 11.05.2000 р. № 32 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
10. Про затвердження Інструкції про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів: Наказ Міністерства статистики України від 28.12.1996 р. № 389 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0013-97#Text>.
11. Про затвердження Порядку проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей: Наказ Міністерства економіки України від 31 травня 1993 р. № 07-104 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93#Text>.
12. Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text>.

## **ТЕМА 8. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

### **8.1 Облік довгострокових кредитів банку.**

### **8.2 Облік цільового фінансування.**

#### **ТЕМА 8.1 ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ КРЕДИТІВ БАНКУ**

1. *Сутність і методологічні засади обліку довгострокових зобов'язань.*
2. *Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків*
3. *Аналітичний і синтетичний облік довгострокових зобов'язань.*

## ***1. Сутність і методологічні засади обліку довгострокових зобов'язань.***

З метою формування засобів господарської діяльності, підприємство постійно відшукує можливості залучення коштів із зовнішніх джерел. Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 11 зобов'язання підприємства поділяються на:

- довгострокові зобов'язання ;
- поточні зобов'язання;

Відповідно до НП(С)БО під ***поточними зобов'язаннями*** розуміють зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати Балансу. Що ж до ***довгострокових зобов'язань***, то згідно НП (С) БО 11 “Зобов'язання” до них відносять усі зобов'язання підприємств, які не є поточними зобов'язаннями, тобто термін повернення яких перевищує 12 календарних місяців або один операційних цикл.

У Плані рахунків та Інструкції про його застосування для відображення кредитних операцій у бухгалтерському обліку передбачені такі рахунки :

- 50 “Довгострокові позики”
- 60 “Короткострокові позики”
- 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання підприємства в частині нарахованих відсотків за кредитами та її розкриття у фінансовій звітності визначаються НП(С) БО 13 “Фінансові інструменти”.

## ***2. Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків***

Необхідність кредиту, як джерела фінансових ресурсів зумовлена виникненням тимчасової потреби підприємства в оборотних коштах з метою забезпечення його нормального функціонування.

Відображення інформації про отримані кредити банків на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до якого виду зобов'язань підприємства може бути віднесена заборгованість, що утворилася в результаті отриманого кредиту.

Для отримання позики в банку необхідно укласти кредитну угоду, згідно з яким здійснюється кредитування підприємства через перерахування позик платіжними дорученнями постачальникам в оплату за товарно-матеріальні цінності. При цьому за кредитним договором контролюють суму кредиту, строк на який його видають, відсоткову ставку за користування позикою, розмір та умови сплати комісії за кредитом, матеріальне забезпечення чи гарантії повернення позики.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточними

зобов'язаннями призначений рахунок 50 «Довгострокові позики».

За кредитом даного рахунку відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими позиками.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки :

- 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»
- 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
- 503 «Відстрочені довгострокові кредити б банків у національній валюті»
- 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
- 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»
- 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»

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

*ПРИКЛАД. 1 вересня 2019 року підприємство отримало в банку кредит на фінансування будівництва об'єкта основних засобів у сумі 500 000 грн. під 55 % річних. Дата повернення кредиту - 1 вересня 2021 року. Відсотки сплачуються щорічно 1 вересня.*

Отож протягом терміну дії кредитного договору підприємство буде зобов'язане здійснити такі платежі :

Дата платежу	01.09.2019 р.	01.09.2020 р.	01.09.2021 р.
Відсотки	275000	275000	275000
Сума основного боргу			500000

В обліку ці операції будуть відображені таким чином :

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Зараховано кредит на поточний рахунок підприємства (01.09.2019 р.)	311	501	500000
2.	Нараховано відсотки за банківським кредитом (01.09.2019 р.)	951	684	275000
	Списано суму відсотків на результати діяльності	792	951	275000
	Сплачено відсотки за кредит	684	311	275000
3.	Нараховано відсотки за банківським кредитом (01.09.2020 р.)	951	684	275000
	Списано суму відсотків на результати діяльності	792	951	275000
	Сплачено відсотки за кредитом	684	311	275000

4.	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань(31.12.2020 р)	501	601	500000
	Нараховано відсотки за банківським кредитом(01.09.2021 р.)	951	684	275000
5.	Списано суму відсотків на результати діяльності	792	951	275000
	Сплачено відсотки за кредитом	684	311	275000
	Повернено суму основного боргу за кредитом	601	311	500000
6.	Нараховано банківську комісію за обслуговування кредитної лінії (5 %)(оплата здійснюється на момент отримання кредиту)	92	685	25000
7.	Сплачено банківську комісію	685	311	25000

Типова кореспонденція рахунків при обліку довгострокових позик буде виглядати наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками готівкою	50	30
2.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками з розрахункового рахунку	50	31
3.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів покупців	50	36
4.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів різних дебіторів	50	37
5.	Погашено довгострокову позику за рахунок короткострокової.	50	60
6.	Отримано довгострокову позику готівкою	30	50
7.	Отримано довгострокову позику на розрахунковий рахунок	31	50
8.	Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок довгострокової позики	35	50
9.	Перераховано аванс постачальникам та підрядникам за рахунок довгострокової позики	371	50
10.	Погашено заборгованість перед орендодавцем за об'єкти довгострокової оренди за рахунок довгострокової позики	53	50
11.	Переоформлено короткострокову позику на довгострокову	60	50
12.	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за рахунок довгострокової позики	63	50

13.	Сплачено податки за рахунок довгострокової позики	64	50
14.	Оплачено за рахунок позики відповідні витрати	91,92,93, 94,95,99	50

## **ТЕМА 8.2. ОБЛІК ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ**

Кошти **цільового фінансування** та цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних капіталів, як гуманітарна допомога, внески фізичних та юридичних осіб. При цьому використання цих коштів має бути спрямовано тільки на здійснення заходів цільового призначення.

Для обліку асигнувань з бюджету на проведення протиепідемічних і карантинних заходів, підготовку кадрів, будівництво соціально-побутових об'єктів, їх експлуатацію тощо, використовують рахунок 48 “Цільове фінансування та цільові надходження”. Рахунок має такі субрахунки:

- 481 “Кошти, вивільнені від оподаткування”;
- 482 “Кошти з бюджету та державних цільових фондів”;
- 483 “Благодійна допомога”;
- 484 “Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень”.

На субрахунку 481 “Кошти, вивільнені від оподаткування” ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

На субрахунку 482 “Кошти з бюджету та державних цільових фондів” ведеться облік коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

На субрахунку 483 “Благодійна допомога” ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

На субрахунку 484 “Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень” ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”.

На цьому рахунку також обліковують цільові надходження, зокрема внески батьків на покриття витрат з утримання дітей у дитячих дошкільних закладах або відрахування з капіталів соціального розвитку на оплату путівок для дітей у таборах.

По кредиту рахунку 48 відображають кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Тобто, якщо підприємству надходять цільові кошти, це не означає, що ці кошти відразу ж будуть включені до доходу. Застосовуючи такий принцип бухгалтерського обліку, як відповідність доходів і витрат, вилучені кошти будуть визнані доходом у тому періоді, в якому будуть здійснені витрати, пов'язані з цим цільовим фінансуванням.

Якщо цільове фінансування отримано у цілях капітальних вкладень, таке фінансування відображається у складі доходів майбутніх періодів проведенням *Дт 48 Кт 69* з наступним поступовим включенням до складу доходів звітних періодів у міру амортизації об'єкта капітальних вкладень.

Типові проведення наведені нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
<i>Надходження з бюджету компенсаційних витрат</i>				
1.	Нараховано компенсацію учасникам ліквідації наслідків на ЧАЕС	949	661	8000
2.	Видана компенсація	661	301	8000
3.	Відображено заборгованість з фінансування компенсаційних витрат	377	48	8000
4.	Включено до складу доходу суму цільового фінансування, умови якого виконано	48	718	8000
5.	Надійшли кошти з бюджету	311	377	8000
<i>Цільове фінансування капітального будівництва</i>				
1.	Надійшла сума гранту від міжнародного фонду для будівництва заводу по виробництву енергозберігаючих систем	311	48	4000000
2.	Витрачені кошти на будівництво заводу	151	311	4000000
3.	Введено в експлуатацію будівлю заводу	103 48	151 69	4000000 4000000
4.	Нараховано амортизацію на будівлю	91	131	4000000
5.	Одночасно відображено суму доходу звітного періоду	69	718	4000000

### **Нормативно-правове забезпечення обліку довгострокових зобов'язань**

1. Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій: наказом Мінфіну України №291 від 30.11.99  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 17 "Оренда"

URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018#Text..](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text..)

3. Національний положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти" : наказ Міністерства фінансів України від 30 листоп. 2001 р. № 559 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (дата звернення 21.02.2021 р.).

4. Національний положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.00р. №20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).

5. Національний положення (стандарту) бухгалтерського Обліку 14 "Оренда": наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення 21.02.2021 р.).

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19 квіт. 2001 р. №186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01#Text>.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

## **ТЕМА 9. ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

### **9.1 Облік короткострокових кредитів банків.**

### **9.2 Облік поточних зобов'язань за товари, роботи, послуги.**

### **9.3 Облік поточних зобов'язань за розрахунками з оплати праці.**

### **9.4 Облік поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом (ПДВ, податок на прибуток, ПДФО, військовий збір).**

### **9.5 Облік поточних зобов'язань за розрахунками зі страхування (ЄСВ).**

#### **9.1 ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ КРЕДИТІВ БАНКІВ**

Для обліку розрахунків у національній валюті та іноземній валютах за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, і за позиками, термін погашення яких минув застосовується рахунок 60 «Короткострокові позики». Слід зазначити, що для підприємств, у яких звичайний операційний цикл більше року, на рахунку 60 будуть відображатися кредити банків, термін повернення яких перевищуватиме 12 місяців, починаючи з дати Балансу, але при цьому такі ресурси будуть погашені протягом одного операційного циклу підприємства.

За кредитом даного рахунку відображаються суми одержаних кредитів(позик), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 “Короткострокові позики” має такі субрахунки :

- 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”
- 602 “Короткострокові кредити банків в іноземній валюті”
- 603 “Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті”
- 604 “Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті”
- 605 “Прострочені позики в національній валюті”
- 606 “Прострочені позики в іноземній валюті”.

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

*ПРИКЛАД.* 1 січня 2030 року підприємство отримало в банку кредит в розмірі 100 000 грн. під 70% річних. Дата повернення кредиту – 1 квітня 2020 року. Сплата відсотків проводиться щомісяця першого числа.

Отож, протягом терміну дії кредитного договору підприємство буде зобов'язане здійснити такі виплати:

Дата платежу	01.02.2020 р.	01.03.2020 р.	01.04.2020 р.
Відсотки	5833	5833	5833
Сума основного боргу	X	X	100000

В обліку ці операції будуть відображені таким чином :

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Зараховано кредит на поточний рахунок (01.01.2020 р.)	311	601	100000
2.	Нараховано суму відсотків, що підлягає сплаті(01.02.2020 р.)	951	684	17499
3.	Сплачено відсотки (01.02.2020 р.)	684	311	5833
4.	Сплачено відсотки (01.03.2020 р.)	684	311	5833
5.	Сплачено відсотки (01.04.2020 р.)	684	311	5833
6.	Повернено основну суму боргу	601	311	100000
7.	На результати діяльності списано нараховані відсотки	792	951	17499

Типова кореспонденція рахунків при обліку короткострокових позик буде виглядати так:



№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками готівкою	60	30
2.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками з розрахункового рахунку	60	31
3.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками за рахунок коштів покупців	60	36
4.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками за рахунок коштів різних дебіторів	60	37
5.	Переоформлено короткострокову позику на довгострокову	60	50
6.	Отримано короткострокову позику готівкою	30	60
7.	Отримано короткострокову позику на розрахунковий рахунок	31	60
8.	Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок короткострокової позики	35	60
9.	Перераховано аванси постачальникам та підрядникам за рахунок короткострокової позики	371	60
10.	Погашено заборгованість перед орендодавцем за об'єкти довгострокової оренди за рахунок короткострокової позики	53	60
11.	Погашено довгострокову позику за рахунок короткострокової	50	60
12.	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за рахунок короткострокової позики	63	60
13.	Сплачено податки за рахунок короткострокової позики	64	60
14.	Сплачено за рахунок позики відповідні витрати	91,92,93, 94,95,99	60

#### *Контрольні запитання до теми*

1. Сутність поняття зобов'язання, короткострокові та довгострокові зобов'язання згідно НП(С)БО 11.
2. Особливості ануїтетної та класичної схем виплати відсотків за кредитом.
3. Положення кредитного договору, на які варто звернути увагу бухгалтеру.
4. Синтетичний облік короткострокових та довгострокових кредитів та відсотків за ними.

5. Облік довгострокових орендних зобов'язань.
6. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

## **9.2 ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ, ПОСЛУГИ**

Розрахунки з постачальниками та підрядниками здійснюються на основі укладених договорів.

Бухгалтеру в угоді на постачання необхідно звернути увагу на такі положення: обсяг постачання товарно-матеріальних цінностей, терміни оплати та умови оплати. У випадку чітко прописаних штрафних санкцій за несвоєчасну оплату за рахунками постачальників, варто здійснювати оплату через акредитив. У випадку зовнішньоекономічної діяльності – на умови ІНКОТЕРМС, тобто умови та місце передачі ризиків за товар у дорозі.

При отриманні товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) на складі постачальника представник підприємства – покупець зобов'язаний пред'явити довіреність та документ, що засвідчує його особу. Довіреність видається працівникові за розпорядженням директора. Складання і видачу цього документа здійснює спеціально призначена особа.

У довіреності вказується:

- найменування підприємства-одержувача і його адреса;
- ідентифікаційний код;
- найменування підприємства платника і його адреса;
- номер розрахункового рахунку, найменування і код (МФО) банку;
- дата видачі і дата, до якої довіреність дійсна;
- кому видана довіреність: посада і прізвище, ім'я та по батькові. Якщо довіреність видається не працівнику підприємства, то крім посади, можна вказати найменування підприємства на якому ця особа працює;
- документ, що засвідчує особу працівника, на якого виписується довіреність, його серія, номер, дата видачі, ким виданий;
- найменування організації – постачальника, від якої повинні бути отримані цінності;
- номер і дата документа, на підставі якого отримують цінності, наприклад, наряду, рахунку, договору, заявки, угоди або будь – якого іншого документа, що їх заміняє. Причому одна довіреність може бути виписана на кілька рахунків, нарядів тощо (всі вони повинні бути вказані в довіреності), якщо цінності, вказані в цих рахунках, нарядах, необхідно отримувати від одного і того ж постачальника і з одного й того ж складу;
- перелік цінностей, які належить отримати, їх найменування, одиниці вимірювання ( кг, м, шт. тощо) і кількість.

Виписані, але не використані довіреності не знищуються, а підлягають поверненню відповідальній особі. Ця особа зберігає невикористані бланки в окремих папках протягом встановленого терміну. У разі пошкодження, знищення, крадіжки бланку довіреності складається акт відповідною комісією.

Після належного оформлення довіреність завіряється підписом керівника та бухгалтера і ставиться печатка підприємства. Довірена особа ставить свій підпис як зразок. Слід пам'ятати, що виписана довіреність дійсна протягом 10 днів.

При відпуску цінностей зі складу постачальником виписується накладна, в якій зазначається номер довіреності та дата її видачі. У випадку, коли постачальник є платником ПДВ, він виписує покупцю ще й податкову накладну. Після відпуску матеріалів довіреність та другий примірник накладної здається в бухгалтерію постачальника. Доставлені довіреною особою матеріали на склад, оприбутковуються комірником прибутковим ордером (форми М-4). Для розрахунків з постачальником за отримані товарно-матеріальні цінності покупець переважно використовує платіжне доручення, по якому обслуговуючий банк перераховує кошти на рахунок постачальника. Проте при розрахунках між суб'єктами підприємницької діяльності можуть використовуватися й інші форми безготівкових розрахунків, а також готівкова форма оплати.

Довірена особа зобов'язана не пізніше наступного дня після оприбуткування цінностей надати працівникові, який виписує довіреності документи про придбання та оприбуткування матеріалів на складі.

При наданні послуг, виконанні робіт підставою для здійснення розрахунків є підписаний замовником Акт виконання робіт, надання послуг.

У бухгалтерському обліку розрахунки з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги ведуться на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

За кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, а за дебетом – її погашення, списання тощо.

Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" має такі субрахунки:

- 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";
- 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками";
- 633 "Розрахунки з учасниками ПФГ".

Аналітичний облік ведеться за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Бувають випадки, коли з різних причин розрахунки з постачальниками і підрядниками не здійснюються у термін, який зазначений в угоді. Тоді виникає заборгованість перед постачальниками та підрядниками, яка є найбільш поширеним видом кредиторської заборгованості.

Типові проведення по відображенню розрахунків із постачальниками та підрядниками будуть виглядати так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списано кредиторську заборгованість внаслідок виявлення браку здійсненого з вини постачальника	63	24
2.	Погашено кредиторську заборгованість грошовими коштами	63	30,31
3.	Оплачено заборгованість передачею отриманого короткотермінового векселя	63	34
4.	Зараховано заборгованість за відвантажену продукцію в погашення кредиторської заборгованості	63	36
5.	Проведені розрахунки по купівлі продукції через підзвітну особу	63	37
6.	Збільшено суму пайового капіталу на суму заборгованості перед постачальниками	63	41
7.	Зарахування заборгованості за товари, послуги перед постачальниками в рахунок погашення їхньої заборгованості по внескам до статутного капіталу	63	46
8.	Погашена заборгованість перед постачальниками за рахунок цільового фінансування	63	48
9.	Заборгованість оформлена довгостроковою позикою	63	50
10.	Видано довгостроковий вексель або облігацію в рахунок погашення кредиторської заборгованості	63	51,52
11.	Кредиторська заборгованість оформлена короткостроковою позикою	63	60
12.	Видано короткостроковий вексель в рахунок погашення кредиторської заборгованості	63	62
13.	Відображено курсову різницю при розрахунках з іноземними постачальниками (у випадку підвищення курсу іноземної валюти)	63	71
14.	Відображено кредиторську заборгованість перед підрядниками за виправлення браку	24	63
15.	Оприбутковано матеріали, МШП, товари, що надійшли від постачальників	20, 22, 28	63
16.	Виконані роботи, надані послуги підрядниками	23	63
17.	Виконані роботи, надані послуги: загальновиробничого характеру; загальногосподарського характеру; пов'язані із збутом	91 92 93	63
18.	Нараховано фінансові санкції – зобов'язання перед постачальниками і підрядниками	94	63

19.	Виконані роботи по ліквідації наслідків надзвичайних подій	99	63
-----	------------------------------------------------------------	----	----

### **Контрольні запитання до теми**

1. Протягом якого часу дійсна видана довіреність?
2. Довірена особа зобов'язана не пізніше якого терміну після оприбуткування цінностей надати працівникові, який виписує довіреності, документи про придбання та оприбуткування матеріалів на склад?
3. При наданні послуг, виконанні робіт підставою для здійснення розрахунків є?
4. Відповідно до НП(С)БО 1 під поточними зобов'язаннями розуміють?
5. Відобразіть операції в кореспонденціях:
  - нараховано відсотки за кредит;
  - сплачено відсотки за кредит.
6. Чи є довіреність бланком суворої звітності?
7. Підприємство отримало матеріали від постачальника на суму 100 грн. крім того ПДВ. Яку суму підприємство має перерахувати постачальнику?
8. Чиї підписи зазначаються у довіреності?
9. Який документ переважно використовується для розрахунків з постачальниками за отримані ТМЦ?
10. Відобразіть операції в кореспонденціях:
  - погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів покупців;
  - отримано довгострокову позику готівкою;
  - видано короткостроковий вексель в рахунок погашення кредиторської заборгованості.

### **ТЕМА 9.3 ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**

1. **Сутність, склад і структура заробітної плати**
2. **Форми та системи оплати праці**
3. **Документальне забезпечення обліку розрахунків із персоналом**
4. **Відображення розрахунків із персоналом на рахунках бухгалтерського обліку**

#### **1. Сутність, склад і структура заробітної плати**

Кожна фізична особа продає свою працю за певну винагороду. Отриманий дохід має покривати доходи по утриманню сім'ї та давати можливість відновити власні фізичні сили.

**Заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розділяють номінальну та реальну заробітну плату.

**Номінальна заробітна плата** (грошова) – це сума грошових коштів, що одержуються робітниками за виконання певного обсягу робіт відповідно до кількості і якості витраченої ними праці.

**Реальна заробітна плата** являє собою сукупність матеріальних і культурних благ, а також послуг що може придбати працівник на номінальну заробітну плату. Розмір реальної заробітної плати залежить від величин номінальної заробітної плати та рівня цін на предмети і послуги, Реальна заробітна плата також залежить від тенденції зростання (зниження) реальної заробітної плати за останній час.

**Ставка заробітної плати** – це ставка, співвідносна з періодом часу, що звичайно використовується під час визначення розміру заробітної плати (наприклад, з годиною, днем, тижнем, місяцем або будь-яким іншим періодом) у нашому розумінні ставку заробітної плати співвідносяться з годиною тарифною ставкою працівника з погодинною оплатою або місячною – працівника з по часовим окладом.

У залежності від характеру виплат та моделі поведінки суб'єктів трудових взаємовідносин у практиці розрізняють:

- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати;
- схеми участі у прибутках та сплату акціями.

**Основна заробітна плата** – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок та відрядних розцінок для робочих та посадових окладів для службовців.

У фонд основної заробітної плати включаються:

- заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за відрядними розцінками, тарифними ставками та посадовими окладами; незалежно від форм та систем оплати праці, які прийняті на підприємстві;

- суми процентних або комісійних нарахувань у залежності від обсягу доходу (або прибутку), отриманого від реалізації продукції, у випадках, коли вони являються основною заробітною платою;

- суми авторського гонорару робітникам мистецтва, редакції газет та журналів, телеграфної агенції, видавництва, радіо, телебачення та інших підприємств та (або) оплата їх праці, яка здійснюється за ставками (розцінкам) авторської (постановчої) винагороди, нарахованої на даному підприємстві.

**Додаткова заробітна плата** – це винагорода за працю понад установлених норм за трудові успіхи та винахідливість та за особливі умови праці. Вона містить доплати, надбавки, гарантовані та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством: премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функції. У фонд додаткової заробітної плати включаються:

1. **Надбавки** та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством, а саме:

- кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних

роботах за високу кваліфіковану майстерність;

- бригадирам із числа робочих, не звільнених від основної роботи, за керівництво бригадами;

- персональні надбавки;

- за поєднання професій (посад), розширення зон обслуговування або зростання обсягів виконаних робіт;

- за роботу в тяжких, шкідливих або особливо шкідливих умовах; за роботу в багатозмінному та неперервному режиму виробництва (включаючи доплати за роботу у вихідні дні, які є робочими днями за графіком), у нічний час;

- робітникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час їхнього пересування у шахті від ствола до місця роботи та назад;

- керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на строк їхнього виконання;

- за знання іноземних мов;

- інші надбавки та доплати, передбачені законодавством.

2. Премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, в тому числі за:

- виконання та перевиконання виробничих завдань;

- виконання акордних завдань у встановлений термін;

- підвищення продуктивності праці;

- покращення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей;

- скорочення простоїв обладнання та інші якісні показники у роботі підприємства, а також премії, нараховані робочим з преміального фонду майстра та ін.

3. Винагорода (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), передбачені чинним законодавством.

4. Оплата праці робітників, які не знаходяться у штаті підприємства, за виконання робіт відповідно угод громадянсько-правового характеру. Оплата праці робітників, які не знаходяться у штаті підприємства за виконання одноразових робіт (ремонт інвентарю, фарбування, роботи експертного характеру).

5. Оплата за роботу у вихідні та святкові дні, у понаднормовий час за розцінками, встановленими законодавчими актами.

6. Виплата різниці відносно окладів робітникам, працевлаштованих з інших підприємств із зберігання протягом певного часу розміру посадового окладу відповідно до попереднього місця роботи.

7. Оплата щорічних та додаткових відпусток відповідно до чинного законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

8. Оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання

державних та суспільних обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються у робочий час відповідно до законодавства.

9. Інші виплати, передбачені чинним законодавством.

**Інші заохочувальні та компенсаційні виплати** – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад установлених указаними актами норм. До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать:

1. Оплата простоїв не з вини робітника.

2. Суми, що сплачуються робітниками, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації з тимчасовим збереженням заробітної плати.

3. Надбавки та доплати, не передбачені чинним законодавством, і понад розмірів, встановлених діючим законодавством.

4. Винагороди за підсумками праці за рік.

5. Винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи, не передбачені законодавством, і понад розмірів, встановлених діючим законодавством.

6. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції.

7. Премії, що сплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, в тому числі за:

- створення, організацію виробництва та виготовлення нових товарів широкого вжитку;

- збирання та здавання окремих видів відходів виробництва для вторинного їхнього використання;

- інші премії, сплачені згідно зі спеціальним дозволом уряду.

8. Одноразові заохочення (наприклад, окремих робітників за виконанні особливо важливих виробничих завдань, заохочення до ювілеїв та пам'ятних дат у грошовій та натуральній формі.

9. Сума наданих підприємством трудових та соціальних пільг робітникам, а саме:

- оплата додатково наданих згідно рішенням трудового колективу (понад установлених законодавством) відпусток, в тому числі жінкам, які виховують дітей;

- одноразова допомога робітникам, які виходять на пенсію;

- доплати та надбавки до державних пенсій працюючим пенсіонерам;

- вартість путівок на лікування та відпочинок або суми компенсацій, виданих замість путівок;

- суми прибутку, направлені на придбання акцій (для робітників трудового колективу);

- кошти, направлені на викуп майна підприємства членами трудового колективу за рахунок коштів підприємства з моменту їхньої персоніфікації.

Важливу роль у забезпеченні мотиваційної функції заробітної плати відіграє її структура, тобто співвідношення між основною та додатковою



заробітною платою. Це здійснюється через встановлення мінімальної заробітної плати, а також через тарифно-кваліфікаційну систему оплати праці й відповідні податкові ставки.

**Мінімальна заробітна плата** – це встановлений законодавством розмір заробітної плати за просту некваліфіковану роботу, нижче якої не можна платити працівникові за виконану ним норму роботи. У мінімальну заробітну плату не включають доплати, надбавки та компенсаційні виплати.

## **2. Форми та системи оплати праці**

Заробітна плата працівника незалежно від підприємства визначається його особистим трудовим вкладом, залежить від кінцевих результатів роботи підприємства, регулюються податками і максимальними розмірами не обмежується.

Розміри, порядок нарахування і виплати заробітної плати регулюються чинним законодавством України, відповідними указами і постановами, галузевими інструкціями. У Законі України “Про підприємства в Україні” йдеться про те, що підприємства самостійно встановлюють форми, системи і розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників згідно із чинним законодавством.

Підприємства можуть використовувати тарифні сітки і шкали співвідношень посадових окладів, що визначаються галузевими угодами для диференціації оплати праці залежно від професії, кваліфікації працівників, складності та умов виконуваних ними робіт.

Політика оплати праці реалізується в межах чинного законодавства України, насамперед Закону України “Про оплату праці”. Цей закон передбачає, крім державного, договірне регулювання оплати праці через механізм укладання системи тарифних угод різних видів:

- міжгалузевий – генеральна тарифна угода;
- галузевий – галузева тарифна угода;
- виробничий – тарифна угода як складова частина колективного договору.

**Тарифна угода** – це договір між представниками сторін переговорів з питань оплати праці та соціальних гарантій.

Система посадових окладів передбачає тарифне регулювання заробітної плати керівників, спеціалістів і службовців. Системи посадових окладів доповнюються системою показників і характеристик для віднесення працівників до певної групи по оплаті праці. Системи посадових окладів містять перелік посад усіх найменувань і розмірів місячних окладів щодо кожної посади.

На підприємствах найчастіше використовують дві форми оплати праці: погодинну і відрядну.

**Погодинна форма** передбачає оплату праці залежно від відпрацьованого часу і рівня кваліфікації. Вона застосовується тоді, коли недоцільно

нормувати роботи або вони взагалі не піддаються нормуванню.

Погодинна форма охоплює такі системи оплати праці:

1. **Пряма погодинна система.** Заробіток за цієї системи ( $ЗП_{\text{поз}}$ ) обчислюється:

$$ЗП_{\text{поз}} = \Phi_{\text{міс}} \times C_2 \quad (1.1)$$

де  $\Phi_{\text{міс}}$  - фактично відпрацьований за місяць час, год./міс;  $C_2$  - годинна тарифна ставка за розрядом робітника, грн.

2. **Погодинно-преміальна система,** при якій заробіток ( $Зп.прем$ ) обчислюється:

$$ЗП_{\text{поз.прем.}} = ЗП_{\text{поз}} + Д \quad (1.2)$$

де  $ЗП_{\text{поз}}$  – сума заробітку, нарахованого за прямою погодинною системою оплати праці, грн.;  $Д$  – сума преміальних доплат за досягнення певних якісних або кількісних показників, грн.

3. **Система посадових окладів** є різновидом погодинно-преміальної системи. За цією системою оплачується праця працівників, робота яких має стабільний характер.

**Відрядна заробітна плата** визначається кількістю та складністю виконаних робіт на підставі нормованих розцінок на одиницю роботи. Відрядна форма застосовується за таких умов:

- коли існують кількісні показники роботи, які безпосередньо залежать від конкретного робітника:
- коли існує можливість точного обліку обсягів виконаних робіт;
- коли існують можливості у робітників конкретної виробничої ділянки збільшити виробіток або обсяг виконаних робіт;
- коли існує можливість використання технічного нормування праці.

Оплата праці робітників регламентується комплексом взаємозв'язаних: нормативних документів, які називаються тарифною системою.

У рамках відрядної форми розрізняють наступні системи оплати праці.

1. **Пряма відрядна оплата** визначається на підставі відрядної розцінки  $P_{\text{відр}}$ , яка розраховується за формулою:

$$P_{\text{відр}} = C_n \times t_n, \quad (1.3)$$

де  $C_n$  – погодинна тарифна ставка;  $t_n$  – норма часу на один виріб.

Розмір заробітної плати ( $ЗП_{\text{відр}}$ ) визначається у такий спосіб:

$$ЗП_{\text{відр}} = P_{\text{відр.}j} \times N_j, \quad (1.4)$$

де  $P_{\text{відр.}j}$  – відрядна розцінка на виріб  $j$ -го виду;  $N_j$  – кількість виробів  $j$ -го виду.

2. **Відрядно-преміальна заробітна плата** передбачає, що заробіток робітника складається з відрядного заробітку та премії за досягнення певних результатів.

$$ЗП_{\text{відр.прем.}} = З_{\text{тар.відр}} + Д_v, \quad (1.5)$$

де  $З_{\text{тар.відр}}$  – тарифний заробіток робітника при прямій відрядній системі

оплати праці;  $D_v$  – сума преміальних доплат, який складається із суми процента доплат за виконання плану, процента доплат за кожен процент перевиконання плану, процента перевиконання плану.

3. **Відрядно-прогресивна заробітна плата** передбачає оплату робіт, виконаних у межах установленої норми за звичайними відрядними розцінками, а робіт, виконаних понад нормативний рівень – за підвищеними розцінками залежно від ступеня виконання завдання. Заробіток у цій системі визначається за формулою  $ZP_{\text{відр.прогр.}}$  :

$$ZP_{\text{відр.прогр.}} = ZP_{\text{відр.}} + ZP_{\text{прогр.розц.}} \times (K - 1) \quad (1.6)$$

де  $ZP_{\text{відр.}}$  – сума основного заробітку, нарахованого за прямими відрядними розцінками;  $ZP_{\text{прогр.розц.}}$  – сума заробітку робітника, яка сплачується за прогресивними розцінками;  $K$  – коефіцієнт, який відображає відношення прогресивної розцінки до прямої.

4. **Непряма відрядна оплата** передбачає, що заробіток працівника залежить не від його особистого виробітку, і від результатів праці робітників, яких він обслуговує. Вона застосовується для оплати тих категорій допоміжних робітників (наладчиків, ремонтників, кранівників), праця яких не піддається нормуванню та обліку, але значною мірою визначає рівень виробітку основних робітників. Заробіток робітника  $ZP_{\text{непр.відр.}}$  відповідно до цієї системи розраховується за формулою:

$$ZP_{\text{непр.відр.}} = C_n \times \Phi_{\text{дон}} \times K_{\text{в.н.}}, \quad (1.7)$$

де  $C_n$  – погодинна тарифна ставка;  $\Phi_{\text{дон}}$  – фактично відпрацьований час допоміжними робітниками;  $K_{\text{в.н.}}$  – середній коефіцієнт виконання норм виробітку всіма основними робітниками, що обслуговуються.

5. **Акордна система** полягає в тім, що робітникам або групі робітників розцінки встановлюються не за окремі операції, а за весь комплекс робіт із визначенням кінцевого строку його виконання. Ця система заохочує до скорочення строків виконання робіт і тому використовується для усунування наслідків аварій, будівельних робіт, термінових ремонтів тощо.

6. **Колективна відрядна оплата праці** – використовується в тому випадку, коли характер обладнання чи специфіка технології потребують зусиль групи працівників різної кваліфікації.

При використанні цієї системи спочатку розраховується заробіток всієї бригади як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадний розцінок. Потім цей заробіток розподіляються між членами бригади.

Отже, організація розрахунку заробітної плати визначається трьома елементами: тарифною системою, нормуванням праці і формами та системами оплати праці. Тарифна система, яка є основою організації оплати праці, включає в себе тарифну сітку, тарифну ставку і тарифно-кваліфікаційні довідники.

Нормування праці включає два показники: норму виробітку і норму

часу. **Норма виробітку** встановлює кількість одиниць продукції, яка повинна бути виготовлена за одиницю часу; **норма часу** – час, необхідний для виконання роботи в певних умовах.

### 3. Документальне забезпечення обліку розрахунків із персоналом

Державний комітет статистики України наказом “Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці” від 5 грудня 2008 р. № 489 затвердив типові форми первинної облікової документації підприємств, установ, організацій щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати:

- № П-1 "Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу"
- № П-2 "Особова картка працівника"; виключено згідно зі змінами до наказу № 496 ( v0496202-09 ) від 25.12.2009;
- № П-3 "Наказ (розпорядження) про надання відпустки"
- № П-4 "Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)";
- № П-5 "Табель обліку використання робочого часу";
- № П-6 "Розрахунково-платіжна відомість працівника";
- № П-7 "Розрахунково-платіжна відомість (зведена)".

В основі трудових взаємовідносин лежить **трудоий договір**, який укладається в письмовій формі, що підвищує гарантію сторін у реалізації досягнутих домовленостей щодо найважливіших умов праці.

Особливою формою трудового договору є контракт, в якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення й організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового, можуть встановлюватися угодою сторін.

Трудоий договір може бути:

- 1) безстроковим, що укладається на невизначений строк;
- 2) на визначений строк, встановлений за погодженням сторін;
- 3) таким, що укладається на час виконання певної роботи.

Укладення трудового договору оформляється наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу про зарахування працівника на роботу.

Облік особового складу працівників має забезпечити систематичне одержання даних про чисельність працівників на підприємстві, а також за його структурними підрозділами, про склад працівників за статтю, віком, категоріями персоналу, посадами, спеціальностями, освітою, стажем роботи та іншими ознаками.

Для оформлення прийняття працівників на роботу та їх обліку на підприємстві застосовують "Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу" за типовою формою № П-1. Наказ складають у відділі кадрів на

основі заяви працівника.

У наказі зазначається назва структурного підрозділу, професія (посада), кваліфікація, табельний номер працівника, умови прийняття на роботу (на конкурсній основі, за умовами контракту, зі строком випробування, на час виконання певної роботи, на період відсутності основного працівника та ін.), умови роботи (основна, за сумісництвом, тривалість робочого дня (тижня)), розмір окладу (тарифна ставка).

Облік особового складу працівників підприємства веде відділ кадрів, інспектор з кадрів або інша уповноважена на це особа.

Основним документом про трудову діяльність працівника є трудова книжка. Ведуть її на кожного працівника, який пропрацював на підприємстві понад 5 днів, включаючи осіб, які є співвласниками (власниками) підприємства, селянських (фермерських) господарств, сезонних і тимчасових працівників, а також позаштатних працівників за умови, що вони підлягають державному соціальному страхуванню. На осіб, які працюють за сумісництвом, трудові книжки ведуться тільки за місцем основної роботи. Порядок ведення трудових книжок визначено "Інструкцією про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях" (затв. наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58).

При влаштуванні на роботу працівники зобов'язані подавати трудову книжку. Особи, які вперше шукають роботу і не мають трудової книжки, повинні пред'явити паспорт, диплом або інший документ про освіту чи професійну підготовку.

Трудові книжки працівників зберігаються на підприємстві. Записи в них при прийнятті на роботу, звільненні або переведенні на іншу роботу мають проводитись у точній відповідності з формулюванням чинного законодавства із посиланням на відповідну статтю, пункт закону.

До трудової книжки вносяться відомості про працівника, роботу, переведення на іншу постійну роботу, звільнення, нагородження і заохочення, відкриття, винаходи і раціоналізаторські пропозиції. Стягнення до трудової книжки не записуються. З кожним записом, що заноситься до трудової книжки на підставі наказу про призначення на роботу, переведення і звільнення, ознайомлюють працівника під розписку в особистій картці. Якщо у трудовій книжці заповнені усі сторінки відповідних розділів, вона доповнюється вкладишем. Трудова книжка видається працівнику в день його звільнення.

На кожного працівника підприємства заповнюється особова картка за встановленою формою № П-2. Записи в ній здійснюються на підставі паспорта, трудової книжки, військового квитка, диплома (свідоцтва про закінчення навчального закладу), наказів про приймання, переведення, звільнення тощо.

На керівних та інженерно-технічних працівників, службовців, матеріально відповідальних осіб і наукових працівників, крім особових

карток, заповнюється також особовий листок з обліку кадрів. На наукових працівників, крім того, заповнюється особова картка наукового працівника.

У відповідних клітинках особової картки є можливість зазначити, зокрема, дату заповнення особової картки, ідентифікаційний номер працівника та вид роботи (основна чи за сумісництвом). Окреме місце відведено для фотокартки.

Для відомостей про освіту працівника призначено окрему таблицю. До її рядків вписують дані щодо освітніх закладів, де навчався працівник (назва освітнього закладу, серія та номер диплома (свідоцтва), рік закінчення), спеціальності за дипломом, кваліфікації та дані щодо форми навчання. Для інформації щодо післядипломної професійної підготовки (навчання в аспірантурі, ад'юнктурі, докторантурі) відведено окрему таблицю, де обов'язково проставляються назва освітнього закладу, номер та дата видачі диплома, рік закінчення та науковий ступінь (учене звання) працівника.

Форма містить рядки для відомостей про отримання пенсії, де необхідно, в разі наявності, зазначити вид пенсійних виплат згідно з чинним законодавством. Окрему табличку призначено для «родинного стану» працівника, в якій перелічується склад сім'ї (П. І. Б. та роки народження членів сім'ї).

В окремому розділі форми (Розділ II) наводять дані щодо професійної освіти за рахунок роботодавця (зокрема, період, вид та форма навчання, документ, що посвідчує професійну освіту).

Цей документ містить таблиці для обліку призначення працівника на посаду і переведення на іншу (Розділ III) та надання відпусток (Розділ IV). Варто зазначити, що форма таблиці вимагає поряд із назвою професії (посади) працівника зазначати код відповідно до Класифікатора професій ДК 003-2005, затвердженого наказом Держстандарту України від 26.12.2005 р. №375, з урахуванням позначки кваліфікаційного рівня<sup>1</sup>.

Надання робітникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової робітникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки, творчої відпустки; виплати вихідної допомоги; оплата службових відряджень; інші випадки, пов'язані з нарахуванням середнього заробітку, визначається відповідно до Порядку нарахування заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100.

Надання щорічних відпусток робітникам підприємства регулюються Законом України "Про відпустки" від 15.11.96 р. № 504/96 – ВР. Наказ (розпорядження) про надання відпустки видається за типовою формою № П – 3. У формі № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки зазначають таке: П. І. Б. працівника, назва структурного підрозділу, назва професії (посади), вид відпустки, період роботи, за який призначається відпустка, період та кількість днів відпустки та відмітка щодо надання матеріальної допомоги на оздоровлення. Форма наказу не містить розрахунку оплати відпустки.

Наказ укладається у двох примірниках, один з яких залишається у відділі кадрів, а інший передається до бухгалтерії для нарахування відпускних. Обидва примірники наказу повинні підписати керівник підприємства і начальник цеху (ділянки), майстер або начальник відділу, котрому безпосередньо підпорядкований робітник, який іде у відпустку.

Відповідно до Закону України “Про відпустки” не пізніше ніж за два тижні робітник повинен бути попереджений про дату початку відпустки. З цією метою у наказі передбачений підпис робітника про ознайомлення з наказом і дата ознайомлення.

Форма № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» оформляється у випадку звільнення працівника. Вона містить рядки, де подаються дані щодо вихідної допомоги, належність якої працівникові слід обумовити в наказі.

Інструкцією № 171 передбачений порядок розрахунку середньоспискової чисельності робітників за двома показниками:

- 1) Середньоспискова чисельність штатних робітників облікового складу;
- 2) Середньоспискова чисельність усього персоналу в еквіваленті повної зайнятості.

Перший застосовується для визначення чисельності зайнятих робітників по сферах економічної діяльності, а також для спостереження за змінами мобільної робочої сили. Другий використовують для визначення середнього рівня заробітної плати (прибутку) та інших середніх розмірів у цілому по підприємству з розрахунку на одного робітника.

Розрахунок обох показників ведеться на підставі відомостей про наявність працюючих і відпрацьованого ними часу. Для встановлення точної чисельності всіх категорій робітників підприємства по кожному структурному підрозділу й у цілому по підприємству необхідно вести кількісний облік руху робітників. Такий облік доцільно вести в книзі (відомості). Відпрацьований робітниками підприємства час визначається табельним обліком.

З метою контролю за використанням робочого часу на підприємстві ведуть табельний облік.

До завдань табельного обліку входять контроль за своєчасною явкою робітників та службовців на роботу і виявлення всіх, хто не з'явився чи спізнився; контроль за використанням робочого часу протягом дня (зміни); своєчасне встановлення причин неявки на роботу або запізнь; виявлення порушень трудової дисципліни і пов'язаних з ними втрат робочого часу; одержання даних про час, фактично відпрацьований робітниками підприємства.

Табельний облік ведуть у цехах, на ділянках, у бригадах та інших виробничих підрозділах, у відділах управління спеціально призначені робітники (табельники, обліковці) або керівники підрозділів (бригадири, майстри, начальники ділянок), начальники відділів, секретар керівника підприємства, співробітник відділу кадрів.

Для ведення обліку використаного робочого часу кожному працюючому присвоюється табельний номер, що проходить по всіх документах з обліку праці і заробітної плати. У випадку звільнення (або переведення) робітника в інший цех (відділ) його колишній табельний номер не може бути наданий іншому, а повинен залишатися вільним не менше трьох років.

Табель являє собою іменний список робітників цеху (відділу), ділянки і ведеться окремо, по категоріях, а в межах категорії працюючих – у порядку табельних номерів або в алфавітному порядку.

Табель складається за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Записи в таблиці здійснюються на підставі правильно оформлених документів з обліку особового складу: наказу (записки) про прийом, переведення, звільнення.

Облік в таблиці використання робочого часу здійснюється методом суцільної реєстрації явок і неявок на роботу або шляхом реєстрації тільки відхилень (неявок, запізнь і т.п.).

Форма № П-5 «Табель обліку використання робочого часу» запроваджена замість трьох, що були раніше, — № П-12, № П-13 і № П-14, отже, є їх сукупністю.

Перша таблиця форми № П-5 містить перелік буквених та цифрових кодів умовних позначень, що використовуються у самому таблиці (робочі години (вечірні, надурочні тощо), види відпусток, причини неявок, невідпрацьованого часу, дані щодо тимчасової непрацездатності тощо).

Друга таблиця Табеля обліку робочого часу складається з частин, де зазначають, крім уже звичної інформації (табельний номер працівника, стать, П. І. Б., посада, відмітки про явки та неявки на роботу (за днями місяця) та сумарної кількості днів явок (неявок) на роботу), такі дані:

1) сумарна кількість відпрацьованих за місяць днів та годин, з розшифруванням годин, відпрацьованих надурочно, нічних, вечірніх, вихідних (святкових);

2) сумарна кількість неявок на роботу (днів/годин) у розрізі кодів-причин таких неявок.

Умовні позначки про відхилення роблять лише на підставі оформлених належним чином документів (листок непрацездатності тощо).

Відпрацьованим людино-днем вважається день виходу на роботу незалежно від кількості годин, відпрацьованих протягом дня. У відпрацьовані людино-дні включаються дні службових відряджень, оплата яких проводиться з розрахунку середнього заробітку за останні два місяці. Неявкою вважається цілоденна відсутність робітника з будь-яких причин.

**Простій** – це час, коли робітник перебуває на роботі, але не працює. Простой бувають цілоденними і нагромаджені вальні з різних причин (відсутність електроенергії, організаційні причини).

**Прогулом** вважається неявка на роботу протягом усього робочого дня з неповажної причини, а також поява на роботі в нетверезому стані незалежно від того, відбулося це на початку роботи, протягом робочого дня або



наприкінці його.

Внутрішньо змінною перервою є тимчасове припинення виконання даної роботи у зв'язку з захворюванням, годуванням дитини (для матерів, які годують), виконання громадської роботи і т.п.

Фактично відпрацьований час у людино-годинах повинен вираховуватися щодня на кожного робітника і за видами виконаних робіт. Для визначення відпрацьованого часу в годинах фіксуються моменти початку і кінця виконання роботи і встановлюється тривалість перерв та простоїв, що не входять у відпрацьований час.

Дані про відпрацьований час шоферів у таблиць обліку використання робочого часу заносяться на підставі дорожніх листів.

Табельним обліком повинні бути охоплені усі без винятку робітники підприємства. Табелі на робітника необхідно вести в одному місці – у тому підрозділі, де він включений до облікового складу.

По закінченні місяця кожний структурний підрозділ підприємства складають звіти про використання робочого часу, на підставі яких складається Зведений звіт у цілому по підприємству.

Підставою для нарахування основної заробітної плати робітникам, ІТП, іншим категоріям робітників є таблиці використання робочого часу, тарифні ставки і оклади.

Для нарахування заробітної плати використовуються форма № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника» та форма № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

У Наказі № 489 немає жодного слова про умови, коли використання П-6 є обов'язковим. Зі самої форми можна зробити лише висновок, що це документ, який треба готувати щомісяця і щодо кожного працівника окремо.

Форма складається зі шапки, де зазначаються дата заповнення, П. І. Б., табельний номер, стать, індивідуальний ідентифікаційний номер, професія (посада) за класифікатором професій працівника, кількість відпрацьованих ним днів (годин) та власне таблиці «Розрахункова платіжна відомість працівника» за відповідний місяць. Таблиця містить дві загальні колонки: нараховано (за видами оплат: у т. ч. фонд основної зарплати, додаткової зарплати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати й інші виплати, що не належать до ФОП у розрізі видів нарахувань) та утримано (за видами утримань: аванс, внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, ПДФО, профспілкові внески, аліменти, аванс у банк) та підсумкові рядки разом за період (місяць).

Форма № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)» за складом інформації є аналогічною до попередньої, проте відображає дані щодо нарахувань та утримань загалом за місяць по організації.

Заробітна плата спеціалістам нараховують так: при повному робочому місяці проставляється присвоєний оклад згідно з наказом по підприємству й відповідно до посади, а при неповному робочому місяці – оклад ділиться на кількість робочих днів у цьому робочому місяці й отриману денну заробітну

плату множать на кількість відпрацьованих (згідно з табелем) робочих днів.

Застосування первинних документів з нарахування основної заробітної плати тісно пов'язано з обліком відпрацьованого часу, виробітком робітників і розцінок (тарифних ставок, окладів).

Усі види додаткової заробітної плати також нараховуються на підставі первинних документів (наказ на відпустку, розпорядження на матеріальну допомогу, лікарняний лист) і розрахунків середнього заробітку робітника.

Підставою для видання наказів про нарахування додаткової плати і заохочувальних виплат можуть бути: водійські посвідчення, що підтверджують клас водіїв, свідоцтво про народження дітей багатодітних сімей, повістки військкоматів, лікарняні листи, заяви робітників про надання матеріальної допомоги й інші.

Для складання розрахункових відомостей необхідно використовувати:

- таблиці використання робочого часу (для розрахунку погодинної заробітної плати та інших доплат – нічні, надурочні, прості за час непрацездатності тощо);
- нагромаджувальні картки заробітної плати (для відрядників);
- довідки-розрахунки бухгалтерії (на додаткову заробітну плату);
- розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку прибуткового податку);
- виконавчі листи (на утримання за рішенням судових органів);
- заяви працівників (на утримання та перерахування частини заробітної плати);
- платіжні відомості (на видачу авансів);
- інші документи.

Виплата заробітної плати здійснюється з каси підприємства в 3-денний період (включаючи день отримання коштів з банку). Якщо не всі працівники в цей термін отримали заробітну плату, то проти них у відомості ставиться штамп або здійснюється вручну запис "Депоновано". Невиплачені суми заносяться касиром в реєстр депонованої заробітної плати. Бухгалтер перевіряє правильність визначенні депонованих сум. На їх загальну величину складається видатковий касовий ордер. Депоновані суми повертаються на рахунок у банку і виплачуються працівникам на їх вимогу. Аналітичний облік депонованих сум ведеться в журналі обліку депонованої заробітної плати або в реєстрі, синтетичний облік – в Журналі 5 або 5-А.

Заробітна плата може перераховуватись працівникам на їх індивідуальні рахунки (наприклад рахунки пластикових карток) в установах банків. Заробітна плата має виплачуватись працівникам регулярно в терміни, визначені колективним договором, двічі на місяць. Перерва між виплатами заробітної плати не повинна перевищувати 16 днів. Якщо день виплати заробітної плати припадає на вихідний або святковий, то заробітна плата виплачується попередньо.

Підприємство зобов'язане проводити індексацію нарахованої працівникам заробітної плати у зв'язку з недодержанням строків її виплати

та у зв'язку зі зростанням цін.

Застосування первинної документації в обліку праці і заробітної плати пов'язано з особливостями діяльності підприємства, технологічним процесом виробництва продукції, системою і формою оплати праці, іншими особливостями. Незалежно від цього в усіх випадках документація з обліку заробітної плати повинна забезпечити по всіх рівнях управління підприємством одержання достовірної інформації.

#### **4. Відображення розрахунків із персоналом на рахунках бухгалтерського обліку**

Для відображення розрахунків із персоналом використовують рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". За кредитом цього рахунку відображають нарахування заробітної плати, за дебетом – її виплату. Він має такі субрахунки:

- 661 "Розрахунки за заробітною платою";
- 662 "Розрахунки з депонентами";
- 663 "Розрахунки за іншими виплатами".

Нарахування заробітної плати на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1.	Нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва та обслуговуючому персоналу	23	661
2.	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого персоналу	91	661
3.	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661
4.	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	661
5.	Виплачено заробітну плату	661	30, 31
6.	Нараховано відпускні за рахунок фонду відпусток	471	661

Нарахування та виплата дивідендів здійснюється таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
<b>Нарахування та виплата дивідендів грошовими коштами</b>			
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	441	443
2.	Нараховано дивіденди учасникам підприємства	443	671
3.	Утримано податок на дивіденди	671	641
4.	Виплачено суми нарахованих дивідендів	671	30

5.	Перераховано до бюджету податок на дивіденди	641	31
6.	Відображено зменшення обсягу податкових зобов'язань з податку на прибуток на суму сплаченого податку на дивіденди	981	641
<b>Нарахування та виплата дивідендів у натуральній формі (товарами)</b>			
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	441	443
2.	Нараховано дивіденди учасникам підприємства	443	671
3.	Утримано податок на дивіденди	671	641
4.	Списано вартість товарів на реалізацію	901	26
5.	Відображено виручку від реалізації	671	701
6.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641
7.	Перераховано до бюджету податок на дивіденди	641	31
8.	Визначено фінансовий результат від реалізації	791	901
		701	791
9.	Відображено зменшення обсягу податкових зобов'язань з податку на прибуток на суму сплаченого податку на дивіденди	981	641
<b>Реінвестування дивідендів</b>			
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	441	443
2.	Нараховано дивіденди учасникам підприємства	443	671
3.	Проведено реінвестування дивідендів на збільшення статутного капіталу	671	40

### **5. Особливості розрахунку виплат за середнім заробітком**

Для обрахунку лікарняних та відпускних для працівників виникає необхідність розрахунку середньої заробітної плати за певний період.

Урядом прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 № 1213 „Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100” (далі – постанова № 1213), згідно з якою внесено зміни до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів від 08.02.1995 № 100

Постановою 1213 внесено зміни до пункту 1 та пункту 2 Порядку, якими, зокрема, передбачено, що норми цього Порядку поширюються при обчисленні середньої заробітної плати для оплати часу усіх видів відпусток,

передбачених законодавством (крім відпустки у зв'язку з вагітністю та пологам) та її обчислення проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки.

Тобто при обчисленні середнього заробітку для оплати часу відпустки, у тому числі, відповідно до Закону України „Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” та Закону України „Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” розрахунковим періодом будуть 12 календарних місяців, які передують місяцю початку відпустки.

Сума страхових виплат застрахованій особі та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця обчислюється шляхом множення суми денної виплати, розмір якої встановлюється у відсотках середньоденної заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) залежно від страхового стажу, якщо його наявність передбачена законодавством, на кількість календарних днів, що підлягають оплаті.

Якщо до хвороби працівник працював менше 12 місяців, за розрахунковий період береться весь період за який здійснювалось справляння страхових внесків.

Крім того розмір виплати за листком непрацездатності залежить від **страхового стажу працівника**. Чим більший стаж, тим більший відсоток виплати отримає співробітник. Далі в таблиці наводимо відсотки оплати днів непрацездатності.

Страховий стаж та % виплати за листком непрацездатності

Страховий стаж	% виплат по листку непрацездатності
До 3-х років	50 %
Від 3-х до 5-ти років	60 %
Від 5-ти до 8-ми років	70 %
Більше 8-ми років	100 %
Пільгові категорії працівників, незалежно від стажу*	100 %

\*Пільгові категорії:

1. Особи, віднесені до 1-3 категорій осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.
2. Один з батьків чи особа, яка їх заміняє і доглядає за хворою дитиною у віці до 14 років, що постраждали від Чорнобильської катастрофи.
3. Ветерани війни та особи на яких розповсюджується дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантіях їх соціального захисту» від 22.10.93 р. № 3551-ХІІ.
4. Особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань

В узагальненому понятті **страховий стаж** – це період роботи, коли за працівника сплачувався страховий внесок у розмірі, що не менший ніж мінімальна заробітної плати. Іншими словами, якщо в період з 01.01.2014 по 31.12.2014 року працівнику нараховувалося 50% від розміру мінімальної заробітної плати, то страховий стаж працівника за період 2014 буде не 12

місяців, а тільки 6.

Виходить, що за даними трудової книжки бухгалтер не зможе підрахувати страховий стаж працівника, тому що факт трудових відносин не означає сплату страхових платежів у потрібному розмірі. Таким чином самим без програшним варіантом визначення страхового стажу для підприємства є вимога до працівника при прийомі на роботу надавати довідку з пенсійного фонду про страховий стаж.

### **Контрольні питання до теми**

1. Що таке заробітна плата?
2. Перерахуйте форми оплати праці.
3. У чому сутність акордної системи оплати праці?
4. Які виплати формують додаткову оплату праці?
5. Як оплачуються нічні години праці?
6. Яка праця оплачується у подвійному розмірі?
7. Напишіть кореспонденції:
  - нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва;
  - здійснено нарахування ЄСВ на заробітну плату адмінперсоналу;
  - виплачено аванс;
  - нараховано відпускні за рахунок фонду відпусток.
8. Який розмір загальної соціальної пільги?
9. Як розраховується соціальна пільга для особи, що має чотирьох дітей?

## **ТЕМА 9.4 ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ З БЮДЖЕТОМ (ПДВ, ПОДАТОК НА ПРИБУТОК, ПДФО, ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР)**

1. Теоретичні аспекти обліку оподаткування підприємств
2. Облік податку на додану вартість
3. Облік податку на прибуток
4. Облік податку на доходи фізичних осіб
5. Облік військового збору

### **1. Теоретичні аспекти обліку оподаткування підприємств**

**Податком** є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку.

**Збором (платою, внеском)** є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори.

До **загальнодержавних** належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім

випадків, передбачених цим Кодексом.

До *місцевих* належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До загальнодержавних належать такі податки та збори:

1. податок на прибуток підприємств;
2. податок на доходи фізичних осіб;
3. податок на додану вартість;
4. акцизний податок;
5. транспортний податок;
6. екологічний податок;
7. рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
8. рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
9. плата за користування надрами;
10. плата за землю;
11. збір за користування радіочастотним ресурсом України;
12. збір за спеціальне використання води;
13. збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
14. фіксований сільськогосподарський податок;
15. збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
16. мито;
17. збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
18. збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
19. військовий збір.

***До місцевих податків належать:***

1. податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
2. єдиний податок.

***До місцевих зборів належать:***

1. збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
2. збір за місця для паркування транспортних засобів;
3. туристичний збір.

***Платниками податків*** визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів

згідно з цим Кодексом.

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

**Податкові агенти** прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків.

**Об'єктом оподаткування** можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

**Базою оподаткування** визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

**Ставкою податку** визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

**Податкова пільга** – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав.

**Строком сплати податку та збору** визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

**Податковим періодом** визнається встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, крім випадків, передбачених Податковим Кодексом або законами з питань митної справи.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.



Облік податків, зборів і платежів підприємства здійснюють на рахунку *“Розрахунки за податками та платежами”*. За кредитом цього рахунку відображують нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо.

- 641 *“Розрахунки за податками”*;
- 642 *“Розрахунки за обов’язковими платежами”*
- 643 *“Податкові зобов’язання”*;
- 644 *“Податковий кредит”*.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами виконують за їх видами.

Облік платежів ведуть окремо по кожному податку чи платежу.

На основі відповідних первинних документів (податкових накладних з податку на додану вартість, розрахунків встановленої форми з інших податків і платежів та платіжних доручень про їх перерахування до бюджету) роблять записи у розрізі кожного податку чи платежу в реєстрах аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. Для обліку податку на додану вартість, крім того, використовують книги обліку продажу і придбання товарів (робіт, послуг), записи в яких здійснюють за податковими накладними. Одночасно податок на додану вартість відображають у товарно-транспортних накладних та платіжних доручень про оплату покупцями вартості відвантажених їм товарів, продукції, виконаних робіт та наданих послуг або отриманих від постачальників чи підрядників сировини, товарів, робіт і послуг. При цьому запис операцій у податкових накладних має відповідати запису в інших документах.

Облік розрахунків за податками і платежами треба організувати так, щоб за кожним із них окремо можна було мати дані про нараховані та сплачені суми, заборгованість на кінець місяця. Тому до субрахунку 641 необхідно відкрити аналітичні рахунки за назвою податків і платежів.

- 6411 *“Розрахунки з податку на додану вартість”*;
- 6412 *“Розрахунки з податку на прибуток”*;
- 6413 *“Розрахунки з акцизного збору”*;
- 6414 *“Розрахунки з доходів громадян” і т.д.*

## **2. Облік податку на додану вартість**

**Податок на додану вартість** – непрямий податок, який нараховується та сплачується на ціну.

У 2016 році залишені розміри діючих ставок ПДВ – 20 %, 7 % (для лікарських засобів) і 0 %. При цьому перелік операцій, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 Кодексу) залишається без змін.

Нововведенням у 2021 році став законопроект № 3656 від 17.09.2020 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської

продукції», який, зокрема, передбачає зниження ставки ПДВ для агросектору з 20 % до 14 %.

Нормою законопроекту встановлюється ставка податку на додану вартість у 14 % за операціями поставки і ввезення в Україну наступної сільгосппродукції:

- 0102 (велика рогата худоба, жива)
- 0103 (свині, живі)
- 0401 (у частині незбираного молока)
- 1001 (пшениця)
- 1002 (жито)
- 1003 (ячмінь)
- 1004 (овес)
- 1005 (кукурудза)
- 1201 (соєві боби)
- 1204 00 (насіння льону)
- 1205 (насіння свиріпи та ріпаку)
- 1206 00 (насіння соняшнику)
- 1207 (насіння і плоди інших олійних культур)
- 1212 91 (цукрові буряки)

Також з 23.12.2020 р. Законом № 962 розширено перелік операції, при здійсненні яких діятиме ставка 7 %. Так, із цієї дати ПДВ за ставкою 7 % слід нараховувати не тільки при продажу ліків, а й при:

- постачанні послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;
- постачанні послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проектів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;
- постачанні послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих в українськомовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;
- постачанні послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010).

При цьому ставка на рівні 7 % поширюватиметься й на операції з постачання нерезидентами (імпорт) резиденту на території України вищезгаданих послуг.

Тобто резидент, який буде отримувати кінокультурні послуги від нерезидента, має сплачувати ПДВ із вартості таких послуг за ставкою 7 %, а не 20 % (п. 208.2 ПКУ),

Крім того, але вже тимчасово, на період з 01.01.2021 р. до 01.01.2023 р., Закон № 962 установив також ставку ПДВ на рівні 7 % для операцій з постачання послуг готелями і подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 КВЕД

**Вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку.** У разі якщо Податкова накладна дає право покупцю, зареєстрованому як платник податку, на включення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ.

З 1 січня 2015 року відбулись зміни у виписуванні та реєстрації податкової накладної. А саме.

1. З 1 січня 2015 року запроваджено **систему електронного адміністрування ПДВ**, яка забезпечує автоматичний облік у розрізі платників ПДВ:

- 1) суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- 2) суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- 3) суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування ПДВ;
- 4) суми податку, на яку платники мають право видати податкові накладні.

Порядок електронного адміністрування ПДВ встановлюється Кабінетом Міністрів України.

2. Рахунки відкриватимуться платникам автоматично. Для їх відкриття центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає банку, в якому відкриваються ці рахунки, реєстр платників, в якому зазначаються назва платника, код ЄДРПОУ та індивідуальний податковий номер платника. Банк, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, визначається Кабінетом Міністрів України.

На рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ платника зараховуються кошти:

- 1) з власного поточного рахунку платника в сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку;
- 2) з власного поточного рахунку платника в сумі податку, отриманого від покупців при проведенні операцій з продажу товарів/послуг за готівкові кошти або при проведенні бартерних (товарообмінних) операцій;

З рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ платника перераховуються кошти до державного бюджету або на спеціальний рахунок платника — сільськогосподарського підприємства, що обрав спеціальний режим відповідно до ст. 209 Податкового кодексу України, в сумі податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягає сплаті за наслідками звітного податкового періоду.

3. Кошти, зараховані на рахунок платника в системі електронного

адміністрування ПДВ, є коштами, які використовуються виключно у цілях розрахунку за цим податком

Платнику ПДВ після анулювання реєстрації платника податку закривається його рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ, а залишок коштів на такому рахунку перераховується до бюджету на підставі реєстру, який центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає банку, в якому відкрито рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, в якому зазначаються назва платника, код ЄДРПОУ та індивідуальний податковий номер платника і сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру банк перераховує суми податку до бюджету.

4. Скасовано паперові форми податкових накладних (відповідні зміни внесено до ст. 201 Податкового кодексу України). У зв'язку з цим немає необхідності складати податкову накладну у двох примірниках, про що також внесено зміни до п. 201.4 вищезазначеної статті. Встановлено, що платник ПДВ зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) податкову накладну, складену в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи, і зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних. З 01.01.2015 р. реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягатимуть всі податкові накладні незалежно від розміру ПДВ в одній податковій накладній.

У разі нарахування податкових зобов'язань за товарами/послугами, необоротними активами, під час придбання або виготовлення яких суми ПДВ було включено до складу податкового кредиту, якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватися в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, передаються у межах балансу або використовуються в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, платник також має скласти і зареєструвати відповідні податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Доповненнями, внесеними до п. 198.6 ст. 198 Податкового кодексу України, передбачено, що не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними.

Сума податку, на яку платник має право видати податкові накладні ( $\sum_{\text{Накл}}$ ), обчислюється відповідно до п.200\_1.3 ПКУ за такою формулою:

$$(1.1) \quad \sum_{\text{Накл}} = \sum_{\text{НаклОтр}} + \sum_{\text{Митн}} + \sum_{\text{ПопРах}} - \sum_{\text{НаклВид}} - \sum_{\text{Відшкод}} - \sum_{\text{Перевищ}}$$

де  $\sum_{\text{НаклОтр}}$  — загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\sum_{\text{Митн}}$  — загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\sum_{\text{ПопРах}}$  — загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість з власного поточного рахунку платника;

$\sum_{\text{НаклВид}}$  — загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\sum_{\text{Відшкод}}$  — загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

$\sum_{\text{Перевищ}}$  — загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

4. Щодо реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Змінами, внесеними до п. 201.15 ст. 201 Податкового кодексу, не передбачено ведення платником ПДВ реєстру виданих та отриманих податкових накладних і подання до контролюючого органу копій записів у такому реєстрі в електронному вигляді.

Водночас зазначену статтю доповнено новим п. 201.11, згідно з яким на платників ПДВ покладено обов'язок ведення реєстру виданих та отриманих документів, які є підставою для нарахування сум ПДВ, що відносяться до податкового кредиту, без отримання податкової накладної (транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, касові чеки, податкова накладна при постачанні послуг нерезидентом). Платники податку у складі податкової звітності з цього податку подають до контролюючого органу копії записів у цих реєстрах за такий період в електронному вигляді. Форму, порядок заповнення та подання реєстру встановлено згідно із законодавством.

5. Податкова звітність з ПДВ – виключно в електронній формі. Пункт 49.4 ст. 49 Податкового кодексу України доповнено абзацом другим, яким встановлено, що податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу всіма платниками в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Отже, починаючи із 1 січня 2015 року усі платники ПДВ мають звітуватися виключно в електронній формі. При цьому подання декларації в паперовому вигляді із січня 2015 р. не передбачається. За підсумками звітного податкового періоду відповідно до задекларованих в податковій декларації результатів платником проводиться розрахунок з бюджетом у порядку, визначеному ст. 200 Податкового кодексу України.

6. Джерелом сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків - є також суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування ПДВ.

Згідно з чинними нормами законодавства джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел з урахуванням особливостей, визначених ст. 87 Податкового кодексу України, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. Доповненнями, внесеними до п. 87.1 ст. 87 Податкового кодексу України, передбачено, що джерелом самостійної сплати грошових зобов'язань з ПДВ є також суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування ПДВ.

7. Збільшено з 300 тис.грн. до 1 млн.грн. граничну суму обсягів постачання при реєстрації платників ПДВ.

Починаючи з 1 січня 2015 р. обов'язковій реєстрації платниками ПДВ підлягатимуть лише особи, у яких загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V Податкового кодексу України, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно не перевищуватиме 1 млн. грн. (без урахування ПДВ).

З 1 березня 2021 року почне діяти нова форма податкової накладної (ПН), яка прийнята наказом Мінфіну від 02.12.2020 № 734 (далі – Наказ № 734), було опубліковано в Офіційному віснику від 02.02.2021 р.

Зміни у формі податкової накладної несуттєві: у початкові реквізити накладної додано комірки на покупця і постачальника, де слід буде зазначати код ознаки джерела податкового номера (для ЄДРПОУ – “1”, ДРФО – “2” і т.д., всього 4 коди). Щоправда, у більшості випадків (юрособи, ФОП) будуть використовуватися саме коди з ЄДРПОУ та ДРФО, тобто “1” та “2”. Змінено стиль розшифровки підписів – замість ініціалів та прізвища тепер буде власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ, тобто “європейський” стиль. Наприклад, слід буде писати “Ігор КОСТЮЧЕНКО” замість нинішнього “І.М. Костюченко”; збільшили максимально можливу кількість рядків у податковій накладній. Було 9999, а стало 99999.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Придбання активів (робіт, послуг): особливості обліку ПДВ</b>			
<i>Перша подія – надходження активів (робіт, послуг)</i>			
1.	Оприбутковано виробничі запаси, придбані у постачальника	20	63
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	63, 685, 372
3.	Погашено заборгованість за отримані	63	31

	виробничі запаси		
<i>Перша подія – передоплата</i>			
1.	Перераховано авансовий платіж за активи (роботи, послуги)	371	31
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	644
3.	Оприбутковано активи	20	63, 685, 372
4.	Списано суму нарахованого податкового кредиту	644	63, 685, 372
5.	Відображено взаємозалік заборгованостей	63, 685, 372	371
<b>Реалізація активів (робіт, послуг): особливості обліку ПДВ</b>			
<i>Перша подія – відвантаження активів (робіт, послуг)</i>			
1.	Відвантажено роботи (виконано роботи, надано послуг)	36	70
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	70	6411
3.	Списано собівартість активів (робіт, послуг)	90	26
4.	Віднесено на фінансові результати доходи від реалізації	70	791
5.	Списано на фінансові результати собівартість активів (послуг, робіт)	791	90
6.	Отриману оплату за відвантажені активи (роботи, послуги)	31	36
<i>Перша подія – надходження авансу</i>			
1.	Отримано аванс від покупця (замовника)	31	681
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	6411
3.	Відвантажено активи в рахунок активу	36	70
4.	Списано суму раніше нарахованих податкових зобов'язань	70	643
5.	Списано собівартість активів	90	26
6.	Віднесено на фінансові результати доходи від реалізації	70	791
7.	Списано на фінансові результати собівартість активів	791	90
8.	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	36

### **3. Облік податку на прибуток**

Платниками податку на прибуток є суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.

#### **Об'єктом оподаткування є:**

прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у

фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III Податкового кодексу України.

**Доходи**, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду складаються з:

1. доходу від операційної діяльності;
2. інших доходів.

**Витрати**, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із:

1. витрат операційної діяльності;
2. інших витрат.

**Не включаються до складу витрат:**

1. витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на: організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям).

2. платежі платника податку в сумі вартості товару на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами, перераховані платником на виконання цих договорів;

3. суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;

4. витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів;

5. витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

6. суми податку на прибуток; податку на додану вартість, включеного до ціни товару (роботи, послуги), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб.

7. витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;

8. дивіденди;

9. витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку;

10. амортизаційні відрахування.

**Ставки податку на прибуток підприємств:**

Відповідно до п. 136.1 ст. 136 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Наприкінці грудня 2020 року Мінфін наказом від 29.10.2020 р. № 649



оновив декларацію з податку на прибуток та її додатки ЗП, ВП, ПП. У новій редакції викладено додатки РІ, ПН, АМ, а також з'явилися нові додатки.

З 01.01.2021 р. у п. 137.5 ПКУ з'явилася вказівка, що звітувати раз на рік мають право всі підприємства – платники податку на прибуток, у кого дохід менше 40 млн грн.

Крім того, платники податку на прибуток, які у 2020 році звітували щоквартально, оскільки дохід був більшим 20 млн грн, але меншим 40 млн грн, та у яких річний бухдохід за 2020 рік в межах 40 млн грн, мають право:

- не коригувати фінрезультат 2020 року на податкові різниці – пп. 134.1.1 ПКУ;

- звітувати з податку на прибуток тільки за підсумками року (пп. «в» п. 137.5 ПКУ).

Розрахунки за податком на прибуток в обліку відображають таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано податок на прибуток	981	6412
2.	Визначену суму податку на прибуток перераховано до бюджету	6412	31
3.	Відображено суму відстроченого податкового активу	17	6412
4.	Відображено відстрочені податкові зобов'язання	98	54

#### **4. Облік податку на доходи фізичних осіб**

**Платниками податку є:** фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи.

**Об'єктом оподаткування є:**

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

**Базою оподаткування є** чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

З 2011 року ставки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) визначаються в IV-му розділі Податкового кодексу України (ПКУ). Для більшості співгромадян та в переважній більшості випадків ставка ПДФО з

2016 року становить 18%.

Станом на 11.06.2020 р. Ставки ПДФО становлять:

18% бази оподаткування щодо доходів:

• нарахованих у формі заробітної плати та які нараховуються за цивільно-правовими договорами.

• пасивні доходи: проценти, роялті, тощо.

• дивіденди, нараховані за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку.

• виграші та призи.

• іноземні доходи.

• продаж фізичною особою – нерезидентом більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, а також об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років.

• продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року третього та наступних об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда або іншого транспортного засобу.

• продаж фізичною особою – нерезидентом більше одного разу на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, або продаж інших об'єктів рухомого майна.

• спадщина від спадкодавця-нерезидента, або яка успадковується спадкоємцем нерезидентом.

• оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем на загальній системі оподаткування.

• оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

9% бази оподаткування щодо доходів:

Дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нараховані нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

5% бази оподаткування щодо доходів:

• дивідендів по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування).

• продаж більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, та продаж об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років.

• продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда.

• успадкування спадкоємцями, які не є членами сім'ї першого та другого

ступенів споріднення.

0% бази оподаткування щодо доходів:

- продаж один раз на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, що перебувають у власності понад три роки (для резидентів та нерезидентів).

- продаж один раз на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (для резидентів та нерезидентів).

- успадкування членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступеня споріднення. Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму **податкової соціальної пільги**:

1. у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку;

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

3. у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги, – для такого платника податку, який:

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

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

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

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

- г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена п.п. «б» п.п. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169 ПКУ;

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

- е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у п.п. «б» п.п. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169 ПКУ;

4. у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги, – для такого платника податку, який є:

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

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

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

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

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

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

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

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Оскільки розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 01.01.2021 року дорівнює 2270 грн, тоді граничний дохід для застосування ПСП у 2021 році складає:

$$2270 \text{ грн} \times 1,4 = 3180 \text{ грн.}$$

Отже, будь-який платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, розмір якого у 2021 році не перевищує 3180 гривень (у розрахунку на місяць) (2270 грн x 1,4 та округлюється до найближчих 10 гривень) на суму податкової соціальної пільги – 1135 гривень (2270,00 x 50 відс.).

Зауважуємо, що граничний розмір заробітної плати, який дає право на податкову соціальну пільгу одному з батьків визначається з урахуванням кількості дітей. Граничний розмір доходу, який надає право на ПСП одному з батьків у випадку та в розмірах, передбачених пп. 169.1.2 ПКУ та пп.пп. "а" і "б" пп. 169.1.3 ПКУ, визначають як добуток граничного розміру доходу для застосування ПСП і відповідної кількості дітей (у 2021 році — 3180 грн x кількість дітей).

Тому, за наявності в працівника 2-ох і більше дітей до 18 років, граничний розмір доходу для ПСП зростає кратно кількості дітей та у 2021 році становитиме:

- якщо двоє дітей — 6360 грн (3180 грн x 2);
- якщо троє дітей — 9540 грн (3180 грн x 3) і т.д.

наказом від 15.12.2020 р. №773 було затверджено нову об'єднану звітність з ПДФО, військового збору та ЄСВ. «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску» (далі – Розрахунок). Тобто звичну нам форму № 1ДФ доповнили відомостями про нарахування ЄСВ.

Розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) з розбивкою за місяцями звітного кварталу протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу. Окремий Розрахунок за календарний рік не подається. Розрахунок за новою формою вперше слід подавати за I квартал 2021 року. Розрахунки за податком з доходів громадян в обліку відображають таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
		Дт	Кт
1.	Утримано податок з доходів громадян із заробітної плати	661	6414
2.	Утримано податок з доходів громадян із дивідендів	671	6414
3.	Утримано податок з доходів громадян з інших виплат	672	6414
4.	Нараховано штраф, пеню у зв'язку з порушенням вимог до обліку податку з доходів громадян	661 67	642
5.	Перераховано до бюджету штраф, пеню	642	31

## 5. Облік військового збору

**Військовий збір (ВЗ)** – це обов'язковий платіж, податок, який увели ще 2014 року на кілька місяців через п. 161 Перехідних положень Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Цей платіж мав бути тимчасовим, але існує до сих пір.

Збір на відміну від податку має цільове призначення, у даному випадку – на військові цілі. Однак на практиці ВЗ є своєрідним доповненням до ПДФО та декларується й сплачується разом з ним.

### Платники військового збору 2022 року

Платниками військового збору (ВЗ) є ті ж самі платники ПДФО (пп. 1.1 п. 161 Перехідних положень ПКУ, п. 162.1 ПКУ):

- **фізособи-резиденти**, які отримують прибутки з джерела їхнього походження в Україні, так і іноземні прибутки;
- **фізособи-нерезиденти**, які отримують прибутки з джерела їхнього походження в Україні;
- **податкові агенти**. Це особи, які утримують ПДФО та ВЗ з доходів, які виплачуються фізособам, та сплачують ці платежі від їхнього імені до бюджету. Приклад – утримання із зарплати та виплат за цивільно-

правовими договорами (ЦПД). Також податковими агентами є банки – при утриманні з процентів за депозитами, нотаріуси при оформлення купівлі-продажу нерухомості.

ВЗ, як і ПДФО, зменшує суму зарплати, яка перераховується працівнику. Тобто працівник, який є платником ВЗ, отримує «на руки» зарплату за вирахуванням ПДФО та ВЗ. Аналогічно й з виплатами за ЦПД фізособам.

Таким чином, підприємство, установа, фізособа-підприємець, які виступають податковим агентом при виплаті доходу фізособі, мають своїм обов'язком:

- нарахувати суму цього збору;
- утримати цю суму із зарплати працівника;
- сплатити збір в бюджет;
- відобразити утриману та сплачену суму ВЗ разом у податковій звітності (податковому розрахунку сум доходу).

Аналогічні дії податковий агент здійснює й щодо ПДФО.

Також самостійно ПДФО та ВЗ сплачують фізособи-підприємці загальної системи

Джерелом утримання військового збору (ВЗ) є суми (пп. 1.2 п. 161 Перехідних положень ПКУ, ст. 163 ПКУ):

- **загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізособи** (резидента та нерезидента). Наприклад, зарплата, винагорода за ЦПД, доходи від продажу майна (повний перелік – див. п. 164.2 ПКУ), а також суми доходу фізосіб-підприємців загальної системи оподаткування та фізосіб, які провадять незалежну професійну діяльність (див. пп. 164.1.3 ПКУ);

- **іншого доходу, що отримує фізособа на території України** (резидент і нерезидент) на території України, які остаточно оподатковуються під час їхнього нарахування (виплати, надання). Наприклад, пасивні доходи такі, як виграти та призи (див. пп. 164.2.8 ПКУ, 170.6.3 ПКУ);

- **іноземного доходу фізособи-резидента**, які отримані за межами держави. Винятки можливі, якщо між Україною та відповідними державами підписані угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Виходить, що ті ж самі суми є й об'єктом оподаткування ПДФО (див. ст. 163 ПКУ). Таким чином, ВЗ є практично нерозривним з ПДФО. Якщо утримується ПДФО, то утримується й ВЗ. Якщо ПДФО не утримується, то немає й ВЗ. Дане правило можна застосовувати, наприклад при оподаткуванні додаткового блага, непідтверджених витрат на відрядження, надмірних добових, матеріальної допомоги на вирішення соціально-побутових питань тощо. Однак база нарахування ПДФО та ВЗ може відрізнятись – це ситуації застосування:

- **податкової соціальної пільги (ПСП)**. ПДФО – так, дохід зменшується на суму ПСП. ВЗ – ні, базою оподаткування є сам дохід без його зменшення на ПСП;

- **«натурального» коефіцієнта.** ПДФО – так, а ВЗ – ні.

Детальніше про випадки відмінності бази оподаткування ВЗ і ПДФО – див. далі щодо зарплати і ПСП, ВЗ і доходу у натуральній формі.

Військовий збір утримують за ставкою 1,5 % (пп. 1.3 п. 161 Перехідних положень ПКУ), тобто відсоток залишається незмінним впродовж усього існування збору з 2014 року. Не збільшився він і під час воєнного стану 2022.

Із доходу, який не належить до загального оподаткованого доходу фізособи, (розд. IV ПК), військовий збір (ВЗ) **не утримують** (пп. 1.7 п. 161 підрозд. 10 Перехідних положень ПКУ). Перелік таких доходів можна знайти у ст. 165 ПКУ. Наприклад, ВЗ не утримується з таких доходів:

- аліментів;
- допомоги по вагітності та пологам.

З аліментів та допомоги по вагітності та пологам також **не утримується** й ПДФО з цієї ж причини – не входять до загальномісячного (оподаткованого) доходу.

Також ВЗ не сплачуються з грошового забезпечення осіб, які беруть участь в АТО, здійснюють заходи із забезпечення нацбезпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення ООС. Сюди належать співробітники правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників ЗСУ, Нацгвардії, СБУ, СЗР, Держприкордонслужби, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників МВС України, УДО України, Дер спецзв'язку України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб (див. пп. 1.7 п. 161 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

ВЗ у період дії воєнного стану не підлягають оподаткуванню доходи у **вигляді грошового забезпечення** таких військовослужбовців та працівників:

- ЗСУ;
- Нацгвардії;
- працівників правоохоронних органів;
- СБУ;
- Служби зовнішньої розвідки України,
- Державної прикордонної служби України;
- осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників МВС, Управління держохорони, Держслужби спецзв'язку та захисту інформації;
- інших законно утворених військових формувань.

Також ВЗ не утримується з інших осіб на період їх **безпосередньої участі** в здійсненні заходів із забезпечення нацбезпеки і оборони, відсічі і стримуванні збройної агресії рф.

Однак поза дією воєнного стану та до 09 липня 2022 року ВЗ з військовослужбовців утримується на загальних підставах. Крім того ще є такі

застереження, на яких наголошують податківці:

- це звільнення застосовується лише на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримуванні збройної агресії РФ;
- звільнення від ВЗ не поширюється **середній заробіток мобілізованих**, який ще сплачувався на початку воєнного стану до **19 липня 2022 року**, коли були внесені зміни до ст. 119 КЗпП (наразі збереження середнього заробітку відсутнє).

Вочевидь звільнення від оподаткування ВЗ не поширюється на доходи згаданих осіб в іншому вигляді, ніж грошове забезпечення, наприклад у вигляді зарплати, оплати за ЦПД чи виграшу, призу тощо.

### **Порядок утримання військового збору 2022 року**

Військовий збір нараховує установа — податковий агент. Сума збору визначається за формулою:

$$\text{ВЗ} = \text{заробітна плата (інший дохід)} \times 1,5\%$$

Тобто розмір ВЗ залежать від розміру зарплати.

Також слід утримувати військовий збір із:

- зарплати, що нарахована працівнику, але не виплачена. Наприклад, у ситуації затримки виплати зарплати;
- доходу (зарплати) в негрошовій формі.

### **Порядок і терміни сплати військового збору**

Військовий збір установа платить до держбюджету одночасно з виплатою зарплати чи винагороди за ЦПД. Але є і винятки з правила.

Установа зобов'язана сплатити збір протягом **трьох банківських днів** з дня, наступного за днем:

- виплати з каси заробітної плати готівкою;
- надання працівнику доходу (зарплати) у негрошовій формі.

Протягом 30 к. днів, що настають за останнім днем звітного місяця, установа сплачує до бюджету ВЗ, утриманий із зарплати, що нарахована працівнику, але не виплачена.

Оскільки цей збір перераховують до **державного бюджету**, рахунки для його сплати, відкриті в органах Казначейства, слід шукати на сайті ДПС в розділі «Бюджетні рахунки», вибрати свою адміністративно-територіальну одиницю і завантажити рахунки «Державний бюджет».

Якщо установа має філії, відокремлені підрозділи, утриманий із зарплати цих працівників ВЗ слід сплатити на рахунок, відкритий в органі Казначейства, за адміністративно-територіальної одиниці, на якій розташовано підрозділ або філіал установи.

Звітування щодо військового збору (ВЗ) у податкових агентів щоквартальне та відбувається впродовж 40 к. днів за останнім днем звітного кварталу. Бюджетні установи не виняток. Звіт (податкова декларація) носить назву Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (він же – Об'єднаний звіт з ЄСВ,



ПДФО та ВЗ, або просто Об'єднаний звіт, Податковий розрахунок).

Щоправда, таку зміну обіцяли ще на початку 2022 року та пов'язана вона з необхідністю вчасного оновлення даних щодо ЄСВ у Пенсійному фонді, які також містить Податковий розрахунок.

Для відображення в бухгалтерському обліку розрахунків зі сплати податків, зборів застосовують загальний субрахунок 6311 «Розрахунки з бюджетом по податках і зборах». Якогось окремого субрахунку для ВЗ у діючому Плані рахунків не передбачено. Однак, як правило, до цього субрахунку вводять аналітичні рахунки. Наприклад, такі: 6311/1 «ПДВ»; 6311/2 «ПДФО»; 6311/3 «Військовий збір» та інші.

Отже, за кредитом аналітичного рахунку 6311/3 відображаємо нараховану суму збору, а за дебетом цього рахунку – суму збору, яку сплачено до держбюджету.

**Приклад (утримання та сплата ВЗ).** Працівнику за січень листопад поточного року нараховали зарплату в сумі 7000,00 грн. На суму зарплати нараховали ЄСВ — 1540,00 грн (=7000,00 грн × 22%), а з зарплати утримали:

- ПДФО — 1260,00 грн (= 7000,00 грн × 18%);
- ВЗ — 105,00 грн (= 7000,00 грн × 1,5%).

На картковий рахунок працівника перераховали зарплату 5635,00 грн (=7000,00 грн – 1260,00 грн – 105,00 грн) і сплатили на спеціальні реєстраційні рахунки ЄСВ, ПДФО та ВЗ.

Потрібно ці операції відобразити в бухгалтерському обліку. Проводки ми навели у таблиці нижче.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано зарплату за листопад	23, 91, 92, 93	6511
2.	Нараховано ЄСВ (22,0%)	23, 91, 92, 93	6313
3.	Утримано ПДФО (18,0%)	6511	6311.2
4.	Утримано ВЗ (1,5%)	6511	6311.3
5.	Сплачено ЄСВ за листопад	6313	2313
6.	Перераховано до бюджету ПДФО за листопад	6311.2	2313
7.	Перераховано до бюджету ВЗ за листопад	6311.3	2313
8.	Перераховано заробітну плату за листопад на картковий рахунок працівника (=7000,00 грн – 1260,00 грн – 105,00 грн)	6511	2313

## Контрольні питання до теми

1. Що таке податки?
2. Назвіть субрахунки 64 рахунку?
3. Як називаються платники податків за новим Податковим кодексом?
4. Яка формула розрахунку прибутку до оподаткування?
5. Чи включається амортизація до складу валових витрат?
6. Назвіть ставки податку на прибуток?
7. Що таке ПДВ?
8. Після перевищення якої суми особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ в органі державної податкової служби?
9. Формула розрахунку доходу нижче якого застосовується податкова соціальна пільга?
10. Який розмір податкової соціальної пільги у працівник який є інвалідом 2 групи?
11. Ставка податку з доходу фізичних осіб?
12. Назвіть групи підакцизних товарів?
13. Що таке податковий кредит?
14. У скількох екземплярах виписується податкова накладна?
15. Перерахуйте місцеві податки і збори?

## Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків за податками

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1: наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
4. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями: Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011р. № 3332-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.
7. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 851-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>.

## **ТЕМА 9.5 ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ ЗІ СТРАХУВАННЯ (ЄСВ)**

На підприємствах здійснюють операції з обов'язкового і добровільного страхування майна (основних засобів, виробничих запасів, незавершеного виробництва), ризиків при перевезення вантажів та пасажирів. Крім того, вони проводять відрахування до фондів соціального страхування у вигляді єдиного соціального внеску, у Фонд України соціального захисту інвалідів, при продажу ювелірних і тютюнових виробів, придбанні автомобілів, імпорт тютюнових виробів.

Набрав чинності Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» з 1 січня 2011 року. Відповідно до нього **єдиний соціальний внесок (далі - ЄСВ)** – це консолідований страховий внесок на всі види існуючого загальнообов'язкового державного соціального страхування, який сплачується в обов'язковому порядку, без винятку.

Закон містить положення про реєстрацію та облік платників ЄСВ, а саме стаючи на облік за місцем знаходження страхувальника на підставі відомостей з реєстраційної картки місцеві органи Пенсійного Фонду України та фонд соціального страхування встановлюють клас професійного ризику виробництва кожного конкретного платника єдиного внеску.

Після взяття платника на облік орган Пенсійного Фонду України повинен безоплатно надіслати йому повідомлення про взяття на облік платника єдиного внеску, в якому буде зазначено клас професійного ризику виробництва юридичної або фізичної особи підприємця, розмір єдиного внеску, номер рахунку для сплати єдиного внеску та строки його перерахування .

Якщо платник не згоден з встановленим розміром або класом ризику, то він у 10-денний термін з дня нарахування повідомлення має право подати до органу Пенсійного Фонду України заяву про зміну розміру єдиного внеску.

### **Обчислення і строки сплати єдиного внеску платниками:**

**1.** Обчислення єдиного внеску зазначеною категорією платників здійснюється щомісячно на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які нараховується єдиний внесок.

**2.** При визначенні максимальної величини бази нарахування єдиного внеску виплати враховуються в такій черговості:

сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці»;

сума винагороди за цивільно-правовими договорами;

сума допомоги по тимчасовій непрацездатності.

Нараховані за відповідний базовий звітний період суми єдиного внеску сплачуються платниками не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом, незалежно від виплати заробітної плати та інших видів виплат, на суми яких нараховується єдиний внесок. Базовим звітним періодом є календарний місяць.

Єдиний внесок встановлюється відповідно до Закону для платників у відсотках від суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці», відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску з урахуванням видів їх економічної діяльності.

З 1 січня 2016 року набрав чинності Закон України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», яким внесено зміни, зокрема, до Закону України від 08 липня 2010 року № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464), а саме:

- збільшено максимальну величину бази нарахування єдиного внеску, яка дорівнює двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, на яку нараховується єдиний внесок;

- виключено з платників єдиного внеску найманих працівників;

- для платників, зазначених у статті 4 Закону № 2464 нарахування єдиного внеску складають 22 відсотки до бази нарахування єдиного внеску визначеної статтею 7 Закону № 2464;

- виключено базу для утримання єдиного внеску;

- виключено з платників, які мають право на добровільну сплату єдиного внеску, фізичних осіб-підприємців, в тому числі тих, які обрали спрощену систему оподаткування та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

- під час особливого періоду, визначеного Законом України "Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію" для платників єдиного внеску, визначених у статті 4 Закону № 2464, призваних на військову службу під час мобілізації або залучених до виконання обов'язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, на весь строк їхньої військової служби зупиняється застосування норм статті 25 Закону № 2464, підставою для такого зупинення є копія військового квитка або копія документа, виданого відповідним державним органом, із зазначенням даних про призов такої особи на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, яка подається до органів доходів і зборів цим державним органом протягом десяти днів після її мобілізації.

Бюджет – 2021 передбачає поетапне підвищення соціальних стандартів – мінімальної зарплати та прожиткового мінімуму. Це означає, що цього року збільшиться розмір податків і соціальних внесків для ФОПів. А прийняті минулого року законодавчі новації змінять ще й правила сплати ЄСВ та єдиного податку. Як цього року платити податки приватникам, розбирався «Мінфін».

Цього року мінімальна зарплата зміниться двічі:

- з 1 січня 2021 р. – 6000 грн (до 31 грудня 2020 р. – 5 тис грн)
- з 1 грудня 2021 р. – 6500 грн.

Прожитковий мінімум для працездатних осіб буде переглянуто тричі. Однак для розрахунку єдиного податку для *ФОПів I групи* важливий тільки розмір, який встановлений на 1 січня.

З 1 січня 2021 р. – 2270 грн.

Податки для фізосіб-підприємців I групи

Мінімальний ЄСВ для цієї категорії «спрощенців» становить 22 % мінімальної заробітної плати. Відповідно, підприємці на першій групі в цьому році повинні платити так:

з 1 січня – 1320 грн (6000 грн x 22: 100 = 1320 грн);

з 1 грудня – 1430 грн (6500 грн x 22: 100 = 1430 грн).

Розмір єдиного податку для цієї групи встановлює місцева влада, але не вище 10% прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня. Відповідно, цього року максимальна ставка єдиного податку становитиме – 227 грн на місяць.

*Податки для ФОП II групи*

Мінімальний ЄСВ – 22% зарплатної мінімалки. Відповідно, платити потрібно:

з 1 січня – 1320 грн (6000 грн x 22: 100 = 1320 грн);

з 1 грудня – 1430 грн (6500 грн x 22: 100 = 1430 грн).

Розмір єдиного податку для цієї групи встановлює місцева влада, але не вище 20% мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня.

Максимальна ставка єдиного податку становитиме 1200 грн на місяць.

*Податки для ФОП III групи*

Мінімальний ЄСВ – 22 % мінімальної заробітної плати. Відповідно, платити потрібно:

з 1 січня – 1320 грн (6000 грн x 22: 100 = 1320 грн);

з 1 грудня – 1430 грн (6500 грн x 22: 100 = 1430 грн).

Єдиний податок – 5% доходу (якщо підприємець не зареєстрований платником ПДВ) або 3% доходу «плюс» ПДВ для тих, хто має свідоцтво платника ПДВ.

З 1 січня набули чинності нові правила визначення граничного рівня річного доходу, що дозволяють підприємцю обрати ту чи іншу групу платників єдиного податку.

Обсяги доходу для ФОП-єдинників тепер встановлюють виходячи з розмірів мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового (звітного) року:

I група – 167 розмірів мінімальної заробітної плати (1 002 000 грн);

II група – 834 розміру мінімальної заробітної плати (5 004 000 грн);  
 III група – 1167 розмірів мінімальної заробітної плати (7 002 000 грн).  
 В обліку нараховання ЄСВ відображаються кореспонденціями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
<b>Нарахування та виплата дивідендів грошовими коштами</b>			
1.	Нараховано на фонд заробітної плати робітників	23	65
	адмінперсоналу	92	
	працівникам відділу збуту	93	
3.	Перераховано до бюджету ЄСВ	65	311

### **Контрольні питання до теми**

1. Яким законом регулюється збір та облік єдиного соціального внеску?
2. Що таке ЄСВ?
3. Протягом якого терміну платник ЄСВ має право подати до органу Пенсійного фонду України заяву про зміну розміру єдиного внеску, якщо він не згоден із встановленим розміром або класом ризику?
4. На якому рахунку обліковується ЄСВ?
5. В яких межах коливаються ставки нараховання ЄСВ?
6. Яка ставка нараховання ЄСВ для працівника-інваліда?
7. Якою кореспонденцією відображається утримання ЄСВ із ЗП працівників?
8. Скільки існує класів ризику?
9. У якому розмірі накладається штраф на платників єдиного внеску у разі ухилення від взяття на облік або несвоєчасного подання заяви про взяття на облік?
10. У якій послідовності вираховується база для нараховання ЄСВ зареєстрованій особі?
11. У якому розмірі накладається штраф за неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується єдиний внесок?
12. Якою кореспонденцією відображається нараховання ЄСВ на ФЗП: а) загальновиробничого персоналу, б) адмінперсоналу?
13. На підставі чого платники здійснюють сплату ЄСВ?

### **Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків за заробітною платою та соціальним страхуванням**

1. Інструкція зі статистики заробітної плати: наказ Державного комітету зі статистики України від 13.01.2004 р. №5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>.
2. Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій: наказом Мінфіну України №291 від 30.11.99 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
3. Кодекс законів про працю України від 10.12. 1971р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам": наказ Міністерства фінансів України від 28 жовт.

2003 р. № 601 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>.

5. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19 квіт. 2001 р. №186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01#Text>.

8. Порядок нарахування середньої заробітної плати: постанова Кабінету Міністрів України від 08.02. 1995р №100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

10. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України №2464-VI від 08.07.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.

11. Про оплату праці: Закон України від 24.03. 1995р. № 108/95 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

12. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05. 2003 р. № 889- IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15#Text>.

## **ТЕМА 10. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

### **10.1 Визнання та класифікація доходів і витрат.**

### **10.2 Облік доходів за видами діяльності.**

### **10.3 Облік витрат діяльності підприємства.**

### **10.4 Облік фінансових результатів діяльності.**

#### ***ТЕМА 10.1 ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ***

##### ***1. Методологічна основа обліку доходів та витрат***

##### ***2. Схеми обліку витрат і доходів***

###### ***1. Методологічна основа обліку доходів та витрат***

В умовах переходу вітчизняного бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти однією з найскладніших ділянок обліку постає облік доходів і витрат. Облік доходів здійснюється у відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого

наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. В свою чергу, розкриття інформації в обліку про витрати здійснюється згідно Націоналеного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, як і до набуття чинності Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування. Тобто доходи відображаються в бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності по відвантаженню продукції (товарів), виконанню робіт, наданню послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів від покупців (замовників).

Вся діяльність підприємства поділялась на звичайну ( яка в свою чергу ще розподіляється на інші види) і надзвичайну.

Із запровадженням НПСБО 1 зі структури доходів і витрат нових форм звітності видалено показники надзвичайних доходів і витрат, згадки про ці показники виключено з усіх стандартів бухгалтерського обліку. Через це також скасовано розподіл податку на прибуток на два субрахунки – 981 та 982. Із цією ж зміною пов'язане й зникнення із системи НП(С)БО згадок про «звичайну» діяльність. Адже зникнення «надзвичайних» показників із системи звітування означає, що діяльність підприємства більше не розділяється на звичайну та надзвичайну. Отже, усі теперішні показники фінзвітності є фактично звичайними.

У свою чергу діяльність підприємства можна поділити на операційну та іншу діяльність. Операційна поділяється на основну та іншу діяльність, а інша діяльність на фінансову та інвестиційну.

**Операційна діяльність** – це будь-яка основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, котрі не є інвестиційною чи фінансовою.

**До основної діяльності** відносяться 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 будуть операції з виробництва і реалізації продукції (робіт і послуг); для будівельної організації – операції з виконання будівельно-монтажних робіт тощо.

**Інша операційна діяльність** включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційну оренду активів, операції з операційними курсовими різницями, створення резервів сумнівних боргів, одержання або сплату санкцій тощо.

**Інвестиційною діяльністю** вважається придбання і реалізація активів, що амортизуються (основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів), а також короткострокових фінансових інвестицій, які



не є еквівалентами грошових коштів. У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) доходи від інвестиційної діяльності наводяться у двох статтях «Втрати від участі в капіталі» та «Інші витрати».

**Фінансова діяльність** охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства (залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди тощо).

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку і включають до складу Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Тобто фінансовий результат звітного періоду, визначається, виходячи з порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Наприклад, в момент реалізації водночас відображається виручка від реалізації продукції і списуються витрати на виробництво даної продукції. Проте не всі витрати можна пов'язати з певними доходами. Наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут не можна пов'язати з якимось конкретним видом доходів. Тому такі витрати відображаються в тому періоді, в якому вони виникли і списуються в кінці звітного періоду на фінансові результати.

## **2. Схеми обліку витрат і доходів**

Для окремого ведення обліку доходів і витрат, а також складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Планом рахунків передбачено 7-9 класи рахунків. Так, для узагальнення інформації про доходи підприємства передбачено клас 7 «Доходи і результати діяльності», про витрати – клас 8 «Витрати за елементами» та клас 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 9 обліковують витрати, які зменшують доходи звітного періоду, а рахунки класу 8 призначені для відображення операційних витрат підприємства за економічними елементами. При цьому рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються всіма підприємствами, крім малих, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням рахунків тільки класу вісім або рахунків класу 9 з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8, тобто в порядку, передбаченому для всіх інших підприємств. Тобто, можна сказати, що облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

- за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» - малими та неприбутковими організаціями;

- за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності» - всіма іншими підприємствами;

- за допомогою рахунків класів 8 і 9 – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків.

Підприємства, які ведуть облік даним способом, всі витрати в кінці звітного періоду одночасно з доходами, відображеними в рахунках класу 7,

списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Підприємствам рекомендується вести облік витрат зазначеним способом при невеликій кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямків діяльності.

Ті підприємства, які будуть використовувати метод розширеного обліку витрат, зможуть системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності. Тобто в бухгалтерії підприємства при списанні витрат необхідно буде робити два проведення замість одного. Наприклад, при передачі матеріалів у виробництво їх необхідно спочатку списати в дебет рахунку 20 «Виробничі запаси», а потім – із кредиту рахунку 80 в дебет рахунку 23 «Виробництво».

Як бачимо, в кінці звітного періоду сальдо рахунків класу 7, 8 або 9 списуються на рахунок 79 «Фінансові результати», за даними якого відображаються прибуток або збиток від фінансово-господарської діяльності підприємства. Визначений прибуток або збиток списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

## **ТЕМА 10.2 ОБЛІК ДОХОДІВ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ.**

- 1. Визначення доходу**
- 2. Облік доходів від реалізації продукції**
- 3. Облік доходів від надання послуг, виконання робіт**
- 4. Облік інших операційних доходів**
- 5. Облік доходів від участі в капіталі**
- 6. Облік інших фінансових доходів**
- 7. Облік інших доходів**
- 8. Визнання доходу від цільового фінансування**

### **1. Визначення доходу**

Облік доходів підприємства ведеться згідно НП(С)БО 15 «Дохід».

**Доходами** підприємства визнаються: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Однак цей стандарт не поширюється на деякі доходи підприємства, пов'язані з:

- ✓ договорами оренди;
- ✓ дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій, вирахованих методом участі у капіталі (тобто за дивідендами з інвестицій у спільні дочірні та асоційовані підприємства);
- ✓ страховою діяльністю;
- ✓ змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням)

вказаних активів та зобов'язань;

- ✓ змінами вартості інших поточних активів;
- ✓ природним приростом поголів'я тварин, виходом продукції сільського та лісового господарства;
- ✓ видобуванням корисних копалин.

Доходи по цих операціях обліковуються відповідно до норм, обумовлених в інших стандартах, таких як НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», НП(С)БО 14 «Оренда» та інші.

Дохід від діяльності підприємства визначається тоді, коли в результаті господарської операції:

- збільшуються активи
- зменшуються зобов'язання і внаслідок цього відбувається зростання власного капіталу.

Таким чином, якщо активи збільшуються (або зобов'язання зменшуються), але це не призводить до зростання власного капіталу, дохід не визнається.

Потрібно звернути увагу на те, що не визнаються доходами підприємства суми, які отримані від інших сторін, тобто:

- суми ПДВ, акцизного збору, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договорами комісії, агентським та іншими аналогічними договорами на користь комітента тощо;
- суми передоплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу;
- суми завдатку під заставу або в погашення позики
- надходження від первинного розміщення цінних паперів
- сума балансової вартості валюти тощо.

Планом рахунків передбачено відображати доходи, які відносяться до різних груп, на різних рахунках доходів. Розглянемо різні варіанти обліку доходів у відповідності до НП(С)БО.

## **2. Облік доходів від реалізації продукції**

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації готової продукції, доходи від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходів, у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації», до якого відкриваються такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховання».

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції пов'язане з

виконанням деяких умов НП(С)БО 15 «Дохід», зокрема:

1. **Передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію.** У більшості випадків передача ризиків і вигод від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею в управління покупцеві. В інших випадках передача ризиків і вигод відбувається не завжди одночасно з передачею юридичного права власності, наприклад:

а) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених контрактом на реалізацію, а підприємство-продавець немає упевненості відносно його повернення;

б) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є істотною частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;

в) одержання доходу від визначеної реалізації залежить від доходу, який отримує підприємство – покупець від власної реалізації цих товарів;

г) одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримує покупець від власної реалізації цієї продукції.

Якщо підприємство-продавець залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визначається.

2. **Управління і контроль за реалізованою продукцією.** Якщо підприємство залишає за собою подальше керівництво або контроль за реалізованою продукцією, то дохід від такої реалізації не визнається.

3. **Сума доходу достовірно визначена.** Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності – **обачливості**, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів (активів, зобов'язань тощо) за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

4. **Упевненість у тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з реалізацією продукції, достовірно визначені.** Якщо існує невпевненість в отриманні доходів від реалізації, то до усунення цієї невпевненості дохід не повинен визнаватися.

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку виручки від реалізації готової продукції на прикладі.

*ПРИКЛАД.* Підприємство відвантажило покупцю готову продукцію на суму 1200 грн., в т. ч. ПДВ – 200 грн. Собівартість готової продукції – 700 грн. При вирішенні даної задачі використаємо обидва варіанти реалізації.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
<b>Перша подія – відвантаження</b>				
1.	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	361	701	1200

2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	641	200
3.	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791	1000
4.	Відображено собівартість готової продукції	901	26	700
5.	На фінансовий результат списано собівартість готової продукції	791	901	700
6.	Отримано грошові кошти	311	361	1200
<b>Перша подія – оплата</b>				
7.	Надійшла попередня оплата за продукцію	311	681	1200
8.	Нараховані податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	200
9.	Відображено реалізацію готової продукції	361	701	1200
10.	Списано податкові зобов'язання щодо ПДВ	701	643	200
11.	Відображено собівартість готової продукції	901	26	700
12.	Списано на фінансові результати: доходи від реалізації; собівартість продукції	701	791	1000
		791	901	1200
13.	Проведено зарахування заборгованостей	681	361	1200

### **3. Облік доходів від надання послуг, виконання робіт**

Згідно з НП(С)БО 15 «Дохід» дохід від надання послуг визнається в тому періоді, в якому надаються послуги.

Даний стандарт передбачає визначення доходу:

- виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу;

- шляхом рівномірного його нарахування за певний період часу.

Згідно із цими методами дохід визначається в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги.

Визнання доходу шляхом посилення на ступінь завершеності операції називають методом поетапного виконання. Згідно з цим методом дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються відповідні послуги.

**Ступінь завершеності операції з надання послуг** може бути оцінено такими трьома методами:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, понесеним підприємством у зв'язку з

наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю ж дату.

Якщо надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу, то дохід визнається шляхом його *рівномірного нарахування за цей період*.

Розглянемо деякі варіанти обліку доходів від надання послуг.

*а) Вивчення виконання роботи*

Даний варіант бажано застосовувати в тому випадку, коли операція по наданню послуг, виконанню робіт має разовий характер або здійснюється на протязі доволі короткого періоду і дохід від даної операції можна легко визначити.

*ПРИКЛАД. Авторемонтне підприємство отримало замовлення на ремонт автомобіля. Вартість ремонту становить 240 грн., (в т. ч. ПДВ 40 грн.).*

У цьому випадку дохід буде визнаватись при підписанні акту виконаних робіт.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
<b>Перша подія – надання послуг</b>				
1.	Здійснено виконання робіт	377	703	240
2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	703	641	40
3.	Поступили грошові кошти за оплату послуг	311	377	240
<b>Перша подія – оплата</b>				
4.	Поступили грошові кошти за оплату послуг	311	681	240
5.	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	40
6.	Здійснено виконання робіт	377	703	240
7.	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	643	40
8.	Проведено зарахування заборгованості	681	377	240

*б) Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.*

Для визначення ступеня завершеності роботи даним методом потрібно обчислити питому вагу послуг, які вже надані (як правило на певну дату) по відношенню до всього обсягу робіт, які повинні бути виконані.

*ПРИКЛАД. Авторемонтне підприємство уклало угоду на ремонт 10 автомобілів АТП на суму 1800 грн. (в т. ч. ПДВ – 300 грн.). Термін виконання*

замовлення 2 місяці. В першому місяці було відремонтовано 4 автомобілі.

1). Визначаємо питому вагу послуг, наданих в першому місяці:

$$4 : 10 * 100 = 40 \%$$

Виходячи з того, дохід в першому місяці становить:

$$1800 * 40 : 100 = 720 \text{ грн.}$$

2). Визначаємо питому вагу послуг, наданих в наступному місяці:

$$6 : 10 * 100 = 60\%$$

Дохід в другому місяці склав:

$$1800 * 60 : 100 = 1080 \text{ грн.}$$

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
<b>Перший місяць</b>				
1	Поступили грошові кошти за оплату майбутніх послуг	311	681	1800
2	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	300
3	Відображено реалізацію наданих послуг в першому місяці	377	703	720
4	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ, які відносяться до операцій, виконаних в першому місяці	703	643	120
<b>Другий місяць</b>				
5	Відображено реалізацію наданих послуг в другому місяці	377	703	1080
6	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ, які відносяться до операцій, виконаних в другому місяці	703	643	180
7	Проведено зарахування заборгованості	681	377	1800

в) *Визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.*

Даний метод відрізняється від попереднього тим, що основою для визначення доходу є здійснені підприємством витрати у загальній сумі витрат, які потрібно здійснити для того, щоб виконати необхідні роботи (при розгляді попереднього варіанту основою для нарахування доходу був виконаний обсяг робіт відносно всього запланованого обсягу робіт).

З усіх трьох методів визначення ступеня завершеності роботи найкраще використовувати *метод вивчення роботи*, оскільки даний метод не передбачає здійснення розрахунку питомої ваги виконаних робіт. При застосуванні даного методу звичайний метод виконаних робіт вважається свідченням того, що замовник і підрядник вивчили роботу і таким чином визначили її вартість в певній сумі від загальної вартості замовлення.

### ***Рівномірне нарахування доходу від надання послуг***

У випадку виконання невизначеної кількості дій за певний проміжок часу, дохід визначається методом рівномірного нарахування за цей період.

*ПРИКЛАД. Консалтингова фірма уклала з малим підприємством угоду на консультаційне обслуговування підприємства в сумі 720 грн., у т.ч. ПДВ 120 грн. Термін дії угоди – 1 квартал 2020 р. Витрати консалтингової фірми в січні становили 150 грн., за лютий – 180 грн., за березень – 170 грн.*

За допомогою рівномірного методу встановимо, що дохід в січні, лютому та березні становив 240 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Поступили грошові кошти за оплату майбутніх послуг	311	681	720
2.	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	120
3.	Відображення реалізації наданих послуг:			
	Січень	377	703	240
	Лютий	377	703	240
	Березень	377	703	240
4.	Списано податкові зобов'язання щодо ПДВ:			
	Січень	703	643	40
	Лютий	703	643	40
	Березень	703	643	40
5.	Відображено зарахування заборгованості	681	377	720

Необхідно також визначити, що НП(С)БО 15 «Дохід» передбачає ситуацію, при якій неможливо на ранніх стадіях господарської операції достовірно оцінити дохід від надання послуг. У такому випадку пропонується дохід визначати тільки в розмірі понесених затрат, які передбачається відшкодувати.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо в подальшому суму доходу буде достовірно оцінено, дохід визнається за такою оцінкою.

На субрахунку 705 “Перестраховування” підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України “Про страхування”, узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховування. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховування, за кредитом - частки страхових платежів (страхових



внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

#### 4. Облік інших операційних доходів

У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), до яких, зокрема, належать:

- дохід від купівлі продажу іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- пеня, штрафи, неустойки, які визнані боржником, або щодо яких отримано рішення судових органів про стягнення;
- доходи про відшкодування сум раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності;
- отримані гранти, асигнування і субсидії;
- інші доходи від операційної діяльності.

У бухгалтерському обліку суми інших доходів від операційної діяльності підприємства відображаються на рахунку 71 «Інший операційний дохід» на відповідних субрахунках.

При відображенні в обліку і фінансовій звітності операцій з продажу іноземної валюти, її балансова вартість вже не визнається доходом і витратами.

До того ж, на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» (раніше субрахунок називався «Дохід від реалізації іноземної валюти») узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема, додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

*ПРИКЛАД.* Підприємство отримало виручку від іноземного контрагента, яка підлягає продажу, а саме 1000 \$. Курс НБУ становить 28,0, відповідно курс продажу 28,5 (валюта надійшла у цей же день).

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Перераховано валюту на продаж	334	312	1000 \$
				28000
2.	Зараховано гривні від продажу валюти	311	334	28500
3.	Відображено додатну різницю між ціною купівлі-продажу іноземної	334	711	500

	валюти та її балансовою вартістю *			
4*	У випадку від'ємної різниці	942	334	

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів наведена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
2.	Відображено дохід від реалізації оборотних та необоротних активів Нараховано ПДВ від вартості реалізованих активів	36 712	712 641
3.	Нараховано доходи від операційної оренди активів Нараховано ПДВ з орендної плати	37 713	713 641
4.	Відображено дохід від операційних курсових різниць	36, 37	714
5.	Відображено одержані штрафи, пені, неустойки	30, 31, 36, 37	715
6.	Відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів	30, 31	716
7.	Списано кредиторську заборгованість після закінчення строків позовної давності	63, 68, 37	717
8.		30, 31	718
9	Відображено результати інвентаризації (оприбутковано надлишок готівки, запасів)	30, 20	719
10	Відображено інші операційні доходи	31, 63	719
11	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	791

### 5. Облік доходів від участі в капіталі

Для обліку доходів від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які відображаються за методом участі в капіталі призначено рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі». Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі подана в наступній таблиці.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображення інвестором доходів, одержаних від участі в капіталі	14	72
2.	Списання доходів від участі в капіталі на фінансові результати	72	792

## 6. Облік інших фінансових доходів

Доходи, що виникають у процесі фінансової діяльності підприємства, такі, як дивіденди, відсотки, інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які враховуються за методом участі в капіталі), відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» по субрахунках:

731 «Дивіденди отримані»;

732 «Відсотки отримані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

У випадку використання активів підприємства іншими сторонами дохід виникає у вигляді:

а) відсотків – плати за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству;

б) роялті – платежів за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо);

в) дивідендів – частини чистого прибутку, розподіленого між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Кореспонденція рахунків з обліку доходів у вигляді процентів, дивідендів, роялті наведена у таблиці:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховані відсотки щодо майна у фінансовій оренді	373	732
2.	Нараховані роялті за право користування предметом ліцензійної угоди	373	733
3.	Нараховані доходи у вигляді дивідендів	373	731
4.	Одержані дивіденди	311	373
5.	Одержані відсотки	311	373
6.	Одержано доходи у вигляді роялті	311	373
7.	Відображено списання інших фінансових доходів	731, 732, 733	792

## 7. Облік інших доходів

Для узагальнення інформації про доходи, що виникають у процесі

звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи». До таких доходів, зокрема, належать доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій;
- відновлення корисності активів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно отриманих активів;

- а також інші доходи від звичайної діяльності, в тому числі від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом тощо.

Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації (субрахунок 745), визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Кореспонденції рахунків з обліку інших доходів представлена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	36, 30, 31	741
2.	Одержано дохід від не операційної курсової різниці	30,31, 36	744
3.	Відображено дохід від безоплатно отриманих активів	20,22	745
4.	Сплачено довгострокову кредиторську заборгованість після закінчення строку позовної давності	50,51, 52,53, 55,68	746
5.	Списано в кінці звітної періоду інші доходи на фінансові результати	74	793
6.	Відображено суму відшкодування від страхових організацій	655	746
7.	Відображено доходи від списання майна, знищеного внаслідок непередбачувальних подій	20	746

8.	Списано доходи на фінансові результати	746	79
----	----------------------------------------	-----	----

### **8. Визнання доходу від цільового фінансування**

У відповідності до НП(С)БО 15 «Дохід» кошти, які надходять на підприємство у вигляді цільового фінансування, визнаються доходами. Проте, згідно того ж положення, дохід від цільового фінансування визнається лише у сумі витрат, пов'язаних з цим фінансуванням, причому в тих же періодах, коли були здійснені дані витрати.

Крім цього, цільове фінансування може бути визнано доходом лише тоді, коли буде отримано підтвердження про те, що дане цільове фінансування буде одержано.

Цільове фінансування на придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів визнається доходом протягом періоду їх корисного використання.

*ПРИКЛАД.* Підприємство отримало від міжгалузевого фонду на рахунок суму 15000 тис. грн. для будівництва важливого об'єкта соціальної сфери. Термін використання даного об'єкта становить 15 років.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Отримано грошові кошти на поточний рахунок підприємства	311	48	15000
2.	Витрачено кошти на будівництво	151	31	15000
3.	Введено основні засоби в експлуатацію	103	151	15000
4.	Одночасно відображено дохід майбутніх періодів на суму цільового фінансування	48	69	15000
5.	Нарахована амортизація будівлі за звітний період	92	131	1000
6.	Одночасно з нарахуванням амортизації визнається дохід звітного періоду у розмірі амортизаційних відрахувань	69	745	100

Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат (або збитків), які вже понесло підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних з цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

*ПРИКЛАД.* Бухгалтерією підприємства здійснено нарахування компенсації учасникам ліквідації наслідків обстрілу ворожою авіацією на

суму 1500 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Нараховано компенсацію	92	377	1500
2.	Відображена заборгованість щодо фінансування компенсації	48	718	1500
3.	Здійснено виплату компенсації	377	301	1500
4.	Надійшли кошти для відшкодування компенсаційних виплат	311	48	1500

### **ТЕМА 10.3 ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

- 1. Визнання витрат**
- 2. Облік основних витрат на виробництво**
- 3. Облік адміністративних витрат**
- 4. Облік витрат на збут**
- 5. Облік інших операційних витрат**
- 6. Облік витрат від участі в капіталі**
- 7. Облік інших витрат**
- 8. Податок на прибуток**

#### **1. Визнання витрат**

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **витрати** – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять:

- списання матеріалів у виробництво, для ремонту основних фондів, на адміністративні цілі;
- нарахування зносу (амортизації);
- списання основних засобів, МШП, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- витрати від знецінених запасів;
- недостачі запасів (сировини, матеріалів, товарів, готової продукції тощо);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що може бути не погашена;
- благодійні внески;

- визнані економічні санкції – сплачені штрафи, пені.
- Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування:
  - зарплати, податків, зборів, обов'язкових платежів;
  - відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
  - транспортних витрат;
  - оренди, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
  - послуг сторонніх організацій (аудиторських, юридичних, консультаційних, медичних тощо);
  - інші нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Облік витрат підприємства здійснюється згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Це положення до прийняття НП(С)БО 18 “Довгострокові контракти” також поширюється на витрати з виконання будівельних контрактів та надання послуг для їх виконання.

Як уже зазначалось, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто витрати визнаються виходячи з принципу *відповідності доходів і витрат* (наприклад, матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші витрати, що складають собівартість продукції, визнаються як витрати в момент відображення доходу від реалізації продукції).

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Ще однією обов'язковою умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх достовірна оцінка.

Слід відзначити, що не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати згідно з п. 9:

- погашення отриманих позик;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт і послуг;
- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента або принципала;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведені у пункті 6 НП(С)БО 16 «Витрати»;
- Балансова вартість валюти.

Для обліку витрат в Плані рахунків передбачено рахунки класу 8 “Витрати за елементами” і рахунки класу 9 “Витрати діяльності”. В даній темі схематично вже було розглянуто нову методику обліку витрат на рахунках цих класів. Тому ми зараз більш детально зупинимось на аналізі

витрат, які обліковуюються на рахунках даних класів.

**Елементи витрат** – це сукупність економічно однорідних операцій. У відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків на рахунках класу 8 передбачено відображати витрати за елементами наступним чином:

1. Витрати операційної діяльності:

- Рахунок 80 «Матеріальні витрати».
- Рахунок 81 «Витрати на оплату праці»
- Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»
- Рахунок 83 «Амортизація»
- Рахунок 84 «Інші операційні витрати»

2. Витрати, пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю:

- Рахунок 85 «Інші витрати».

Всі підприємства, крім малих (хоча малим підприємствам теж не забороняється), облік витрат ведуть на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Використання рахунків даного класу дозволяє здійснювати більш детальний облік витрат.

Проте такі підприємства також можуть використовувати рахунки класу 8 для відображення інформації про витрати за елементами. Такий елемент вважається найбільш ідеальним і на його основі без проблем складатиметься «Звіт про фінансові результати».

Для обліку витрат від операційної діяльності використовують рахунки 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і 94 «Інші витрати операційної діяльності», для обліку витрат інвестиційної діяльності – рахунок 96 «Витрати від участі в капіталі».

## **2. Облік основних витрат на виробництво**

Для обліку основних витрат на виробництво в Плані рахунків призначено наступні рахунки: 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати». Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Більш детально облік витрат на цьому рахунку наведений в розділі «Облік запасів».

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» призначений для обліку та розподілу непрямих виробничих витрат, зокрема:

- 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);
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів
- загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології і організації виробництва;



- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (витрати від браку, оплата простоїв тощо).

Перераховані витрати не можуть бути віднесені до конкретного виду продукції, тому вони підлягають розподілу. Основна частина цих витрат розподіляється між видами продукції (списується на дебет рахунку 23 «Виробництво»), а нерозподілена частина збільшує собівартість продукції, тобто прямо списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Для визначення суми розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат слід використати Додаток 1 до П(С)БО 16, в якому наводиться розрахунок загальновиробничих витрат,

*ПРИКЛАД. На підприємстві у виробництво передано матеріалів на 23000 грн. в розмірі 10000грн. Було проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування та нарахування зносу на виробничі основні засоби в розмірі 700 грн. Заробітна плата адмінперсоналу цеху склала 2000 грн. Знос основних засобів загальновиробничого призначення 100 грн. На склад було оприбутковано готової продукції на 19000 грн. і реалізовано в той же день*

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Передано матеріали у виробництво	80	20	23000
		23	80	23000
2.	Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	81	66	10000
		23	81	10000
3.	Нараховано обов'язкові страхові збори	82	65	3750
		23	82	3750
4.	Нараховано знос виробничих основних засобів	83	13	700
		23	83	700
5.	Нараховано заробітну плату адміністрації і обслуговуючому персоналу цеху	81	66	2000
		91	81	2000
6.	Нараховані обов'язкові страхові збори	82	65	750
		91	82	750
7.	Нараховано знос основних засобів, що знаходяться на обслуговуванні адміністрації цеху	83	13	100
		91	83	100
8.	Загальновиробничі витрати включені до собівартості виготовленої продукції	23	91	2850
9.	Оприбутковано на склад готову продукцію	26	23	19000
10.	Списана собівартість реалізованої продукції	90	26	19000

Як вже зазначалось, загальновиробничі витрати поділяються на постійні й змінні. До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Ці витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство і відображає в обліковій політиці.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва. Приклад розрахунку розподілу загальновиробничих витрат наведено в таблиці.

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, грн.

<b>Показники</b>	<b>Нормальна потужність (за планом)</b>	<b>Фактична потужність (фактично)</b>
Загальновиробничі витрати:		
а) змінні	10000	13 000
б) постійні	7 000	7 000
в) усього	17 000	20 000
База розподілу, заробітна плата	140 000	100 000
Постійні загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу ( $7000:140\ 000 = 0,05$ )	0,05	0,05
Розподіл постійних загальновиробничих витрат на:		
а) виробництво продукції ( $0,05 \cdot 100000 = 6000$ )	7000	5000
б) собівартість реалізації продукції ( $7000 - 5000 = 2000$ )	-	2000

Із наведених даних у таблиці видно, що при нормальній потужності постійні загальновиробничі витрати становили 50 грн на 1000 бази розподілу (заробітна плата). Звідси, на собівартість виробництва продукції потрібно

віднести їх у сумі 5000 грн ( $50 * 100 = 5000$ ), а на собівартість реалізованої продукції 2000 грн ( $7000 - 5000 = 2000$ ), тобто суму, що залишилася. Якби фактична сума постійних загальновиробничих витрат була менша ніж 5000 грн, то всі вони були б віднесені на виробництво продукції. Отже, на виробництво продукції потрібно віднести всю суму змінних загальновиробничих витрат (13000 грн) і частину постійних витрат (5000 грн), що визначена згідно з фактичною потужністю.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат із використанням бази розподілу при нормальній потужності забезпечує те, що сума цих витрат на кожний об'єкт не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв, а тому собівартість продукції не буде завищеною.

Списуються загальновиробничі витрати на основі розрахунку (довідки), яка складається працівниками бухгалтерії підприємства.

Загальна сума загальновиробничих витрат (змінних і постійних), що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими видами продукції з використанням бази розподілу. Наприклад, у цеху виготовляють два види продукції – костюми та пальто, а загальновиробничі витрати цього цеху розподіляють між виробництвом костюмів та пальто.

Розподіл загальновиробничих витрат, грн.

Назва продукції	Пряма оплата праці (база розподілу)	Загальновиробничі витрати
Костюми	70 000	12 600
Пальто	30 000	5 400
Усього	100 000	18 000

Розрахунок зроблено так:

а) визначено суму загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу - 0,18 грн ( $18\ 000 : 100\ 000 = 0,18$ );

б) визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на виробництво костюмів - 12 600 грн ( $0,18 * 70\ 000 = 12\ 600$ );

в) визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на виробництво пальт – 5400 грн ( $0,18 * 30\ 000 = 5400$ ).

Загальновиробничі витрати обліковують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Це активний збірно-розподільчий рахунок, за дебетом якого збирають витрати, а за кредитом їх списують у порядку розподілу на об'єкти обліку виробництва та на собівартість реалізації продукції. Рахунок 91 не застосовується підприємствами торгівлі, які не мають власного виробництва. Аналітичний облік за рахунком 91 ведеться в розрізі цехів, відділень, бригад, інших структурних підрозділів підприємства. На рахунку 91 обліковують також витрати на утримання машин та устаткування.

### 3 Облік адміністративних витрат

Рахунок 92 “Адміністративні витрати” відображає загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. До них, зокрема, належать:

- витрати на утримання адміністративно управлінського персоналу;
- витрати на їх службові відрядження;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги);
- витрати на охорону;
- витрати на юридичні, аудиторські транспортні послуги;
- поштово-телеграфні, канцелярські витрати;
- сума податків, зборів (обов’язкових платежів).

Потрібно мати на увазі, що згідно нової системи обліку адміністративні витрати списуються в кінці звітної періоду на фінансові результати, а не на витрати виробництва, як практикувалось раніше.

Приклади відображення в обліку адміністративних витрат (за видами діяльності і елементами):

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Нараховано заробітну плату адміністрації підприємства	81	66	3000
		92	81	3000
2.	Нараховано обов’язкові страхові збори	82	65	1125
		92	82	1225
3.	Нараховано знос обладнання офісу	83	13	200
		92	83	200
4.	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	84	372	100
		92	84	100
5.	Списано матеріали на ремонт офісу	801	201	300
		92	801	300
6.	Здійснені інші адміністративні витрати	84	685	250
		92	84	250
7.	Відображено витрати на розрахунково-касове обслуговування	84	685	35
		92	84	35
8.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	5010

#### 4. Облік витрат на збут

Рахунок 93 “Витрати на збут” обліковує витрати, пов’язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут, зокрема, належать:

- витрати пакувальних матеріалів;
- витрати на маркетинг та рекламу;

- витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту;

- амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг;

- витрати на транспортування та страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів);

- інші витрати, що використовуються для забезпечення збуту продукції.

Приклади відображення в обліку витрат на збут (за видами діяльності і елементами) наведені нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховано заробітну плату продавцям	81	66	2000
		93	81	2000
2.	Нараховано обов'язкові страхові збори	82	65	750
		93	82	750
3.	Нараховано знос торговельного обладнання	83	13	45
		93	83	45
4.	Відображено втрати на службові відрядження працівників збуту	84	372	155
		93	84	155
5.	Списано матеріали на ремонт тари	80	20	300
		93	80	300
6.	Створено резерв для покриття майбутнього гарантійного ремонту	84	473	200
		93	84	200
7.	Списано витрати, пов'язані зі збутом продукції	791	93	3450

### 5. Облік інших операційних витрат

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість», 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». До таких витрат належать:

- витрати на дослідження і розробки;
- витрати на купівлю продаж іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- безнадійні та сумнівні борги;
- втрати від операційних курсових різниць;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі та втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойка за невиконання підприємством законодавства і умов договорів;

- інші витрати операційної діяльності, в тому числі витрати на створення резерву відпусток, гарантійного резерву і витрати на утримання об'єктів соціально – культурного призначення.

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат розглянута нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено в обліку витрати на дослідження і розробку	941	20, 22, 66, 65
3.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
4.	Створено резерв сумнівних боргів	944	38
5.	Відображено витрати від операційних курсових різниць	945	312, 314, 332, 334, 362, 632
6.	Віднесено на витрати втрати від знецінення запасів	946	20, 22, 26, 28
7.	Відображено витрати і нестачі від псування цінностей (якщо винуватця не встановлено)	947	20, 22, 23, 25, 26, 28
8.	Відображено визнані штрафи та санкції	948	31, 63, 64, 65, 68
9.	Відображено інші витрати операційної діяльності (матеріальна допомога, понаднормові витрати від браку)	949	301, 24
10.	Віднесено інші операційні витрати на зменшення фінансового результату	791	94

Слід зазначити, що на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» (раніше субрахунок називався «Собівартість реалізованої валюти») узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

Окрім того, витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти, відносяться до адміністративних витрат (рахунок 92). Це, насамперед, різні комісійні винагороди. Розглянемо старі та нові правила на проводках у таблиці. Облік на даному рахунку ведеться аналогічно, як і на рахунках 92 і 93, тобто за дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

*ПРИКЛАД. Придбано 1000 \$. Курс НБУ склав – 8,0, міжбанківський – 8,7, комісійна винагорода банку 250 грн.*

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Перераховано гривні на купівлю валюти	333	311	8700
2.	Зараховано іноземну валюту на рахунок	312	333	1001
				8000
3.	Відображено у складі витрат	942	333	700

	різницю між курсом міжбанку і курсом НБУ на дату придбання			
--	------------------------------------------------------------	--	--	--

### 6. Облік витрат від участі в капіталі

У процесі здійснення інвестиційної діяльності виникають втрати від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». На даному рахунку обліковуються втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. До таких витрат можуть бути віднесені збитки, одержані інвестором, або інші втрати капіталу – наприклад, знецінення необоротних активів, інвестицій.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат від участі в капіталі наведена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено інвестором збитки, одержані від інвестиційної діяльності (здійснюваної за методом участі в капіталі)	96	141
2.	Списано одержані збитки на фінансові результати	792	96

### 7. Облік інших витрат

До інших відносяться витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів) і послуг, а також втрати від страхової діяльності. У складі інших витрат відображаються:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- втрати від зменшення корисності активів;
- втрати від не операційних курсових різниць;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів;
- інші витрати діяльності.

Облік таких витрат ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат діяльності наведена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено собівартість реалізованих	971	14, 35

	фінансових інвестицій		
2.	Відображено втрати від зменшення корисності активів	972	10, 12, 11, 18
4.	Відображено втрати від не операційної від'ємної курсової різниці	974	302, 312, 314, 332, 334, 342
5.	Відображено суму знецінення (уцінки) необоротних активів, фінансових санкцій	975	10, 12, 14, 35
6.	Відображається залишкова вартість необоротних активів при їх списанні, ліквідації	976	10, 11, 12, 18
7.	Здійснено списання інших витрат звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати»	977	30, 31
8.	Списано в кінці звітного періоду на фінансові результати інші витрати звичайної діяльності	793	97

### 8. Податок на прибуток

Для відображення *податку на прибуток* в Плані рахунків передбачено рахунок 98 “Податок на прибуток”. За дебетом цього рахунку відображають нараховану суму податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Із запровадженням НП(с)БО 1 зі структури доходів і витрат нових форм звітності видалено показники надзвичайних доходів і витрат, згадки про ці показники виключено з усіх стандартів бухгалтерського обліку і відповідно скасовано розподіл податку на прибуток на два субрахунки – 981 та 982.

Платник податку повинен забезпечити накопичення в регістрах бухгалтерського обліку інформації про доходи, витрати тимчасові та постійні різниці, яка необхідна для складання декларації з податку на прибуток підприємств.

*Податковою різницею* визнається різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

Кореспонденція з обліку податку на прибуток від діяльності наведена нижче.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нарахований податок на прибуток	98	641
2.	Списано податок на прибуток	791	98
3.	Сплачено податок на прибуток	641	311
4.	Відображено суму нерозподіленого прибутку	791	441



## **Контрольні питання до теми**

1. У якому НП(с)БО здійснюється облік доходів?
2. На основі якого принципу складається звітність?
3. На яку діяльність поділяється діяльність підприємства?
4. Що таке операційна діяльність підприємства?
5. Що таке інвестиційна діяльність?
6. Що таке фінансова діяльність?
7. До складу Звіту про фінансові результати доходи і витрати включають згідно з принципом .....
8. Які класи рахунків призначені для обліку витрат і доходів і як вони називаються?
9. Чи може на підприємстві вестися одночасно облік витрат і доходів за допомогою 8 і 9 класу рахунків?
10. Що таке доходи підприємства?
11. Що не визнається доходом?
12. Назвіть субрахунки 70 рахунку «Дохід від реалізації».
13. Відобразіть кореспонденцію - Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження.
14. Ступінь завершеності операції з надання послуг може бути оцінено такими трьома методами. Які це методи?
15. Відобразіть кореспонденцію - Відображено одержані гранти та субсидії?
16. Відобразіть кореспонденцію - Відображення інвестором доходів, одержаних від участі в капіталі?
17. Які субрахунки 73 рахунку «Інші фінансові доходи»?
18. У випадку використання активів підприємства іншими сторонами дохід виникає у вигляді....
19. Відобразіть кореспонденцію – Нараховані відсотки щодо майна у фінансовій оренді?
20. Відобразіть кореспонденцію - Нараховані роялті за право користування предметом ліцензійної угоди?
21. Відобразіть кореспонденцію - Нараховані доходи у вигляді дивідендів?
22. Відобразіть кореспонденцію - Нараховано компенсацію?
23. Відобразіть кореспонденцію - Надійшли кошти для відшкодування компенсаційних виплат?
24. До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять...
25. Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування...
26. У якому НП(с)БО здійснюється облік витрат?
27. Згідно якого принципу визнаються витрати?
28. Що не визнається витратами і не включається до звіту про фінансові результати?
29. Які витрати належать до адміністративних?
30. Які витрати належать до витрат на збут?
31. Які витрати належать до витрат операційної діяльності?
32. Відобразіть кореспонденцію - Відображено в обліку витрати на дослідження і розробку?
33. Відобразіть кореспонденцію - Відображено інвестором збитки, одержані від інвестиційної діяльності (здійснюваної за методом участі в капіталі)?

34. Відобразить кореспонденцію - Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій?

35. Відобразить кореспонденцію - Відображено списання реалізованих цілісних майнових комплексів?

### **Нормативно-правове забезпечення обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства**

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": наказ Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 о. № 318 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати": наказ Міністерства фінансів України від 28 квіт. 2006 р. №415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

## **ТЕМА 11. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

**11.1 Облік зареєстрованого та неоплаченого капіталу.**

**11.2 Облік резервного капіталу.**

**11.3 Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків).**

## **ТЕМА 11.1 ОБЛІК ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО ТА НЕОПЛАЧЕНОГО КАПІТАЛУ**

**1. Визначення основних понять обліку власного капіталу**

**2. Облік зареєстрованого капіталу**

**3. Облік інших видів капіталів.**

**4. Фінансовий облік неоплаченого капіталу**

### **1. Визначення основних понять обліку власного капіталу**

Джерелами формування майна підприємства є власні (власний капітал) і позикові кошти (позиковий капітал). У момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах ( $A=K$ ) інвестованих засновниками (учасниками) і представляє собою вартість майна підприємства. Здійснюючи

підприємницьку діяльність, підприємство також використовує залучені кошти, в результаті чого виникають борги. Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства:

$$A=Z+K \quad (1)$$

і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників. Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями:

$$K+A-Z \quad (2)$$

**Власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

З 1 січня 2013 року відбулися зміни щодо основних форм фінансової звітності. І відповідно зачепили зміни у структурі власного капіталу. Так, власний капітал у балансі відображається у першому розділі пасиву «Власний капітал» і до 2013 року включав у себе такі статті: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал.

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи:

1. **Вкладений капітал** – це капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

2. **Накопичений капітал** – це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Класифікація власного капіталу за джерелами формування є дуже важливою при визнанні його елементів. Капітал підприємства не може бути сформований іншими шляхами ніж вказані вище. Тому, якщо ми не бачимо у тому чи іншому елементі капіталу, наведених у Балансі підприємства, ознак 1 чи 2 групи елементів капіталу, слід з'ясувати, чи були підстави визнавати їх такими.

Вкладений капітал включає такі елементи:

- зареєстрований капітал (статутний капітал, пайовий капітал);
- додатково вкладений капітал (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал).

До накопиченого капіталу відносяться такі елементи:

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- резервний капітал;
- інший додатковий капітал.

Головною ознакою елементів капіталу першої групи є наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права, на можливість брати участь в управлінні та розподілі прибутків, майна підприємства. Із такого підходу до визначення випливає заборона на збільшення власного капіталу за рахунок внесення фіктивних активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості і т.ін. Вирішення

протиріччя між юридичним оформленням внесків до капіталу та необхідністю виконувати це правило полягає у застосуванні в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності коригуючих показників:

- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

**Неоплачений капітал** – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

**Вилучений капітал** – дорівнює фактичній собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

**Зареєстрований капітал** – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють: статутний капітал та пайовий капітал.

Для реальної оцінки показника власного капіталу сума неоплаченого капіталу, вилученого капіталу та непокритого збитку підприємства віднімається при визначенні підсумку власного капіталу в балансі підприємства.

## **2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу**

Зареєстрований капітал включатиме статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних господарств, який призначений для заснування та введення підприємства в дію, виконує захисну функцію та функції управління і контролю, що дасть можливість власникам контрольного пакета акцій підприємства проводити стратегічну політику, формувати дивідендну політику та контролювати кадрові питання.

**Статутний капітал** передбачає забезпечення фінансування і забезпечення ліквідності та є базою для нарахування дивідендів. Отже, він повинен бути направлений на реалізацію інвестиційних проектів, поліпшення ліквідності та платоспроможності, модернізації чи розширення виробництва, оптимізації дивідендної політики тощо.

Розмір статутного капіталу не може бути меншим за встановлену законодавством суму. Рішення про його збільшення або зменшення мають бути зареєстровані у Державному реєстрі господарських одиниць і відповідати за вартістю даним фінансової звітності і балансу. Тобто фіксується у балансі та у ма капіталу в межах якої засновники несуть матеріальну відповідальність перед кредиторами.

Джерелами формування статутного капіталу господарських товариств є гроші та матеріальні внески засновників, що фіксується в засновницьких документах. Сума статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення приймається лише засновниками товариства та обов'язково реєструються в Державному реєстрі господарських одиниць. Сума зареєстрованого капіталу за балансом дорівнює сумі зареєстрованій в Державному реєстрі.

Для узагальнення інформації про стан та рух зареєстрованого капіталу

призначений пасивний рахунок 40 “Зареєстрований капітал”. По дебету даного рахунку відображається зменшення зареєстрованого капіталу, а по кредиту – його збільшення. Сума кредитового сальдо по рахунку 40 повинна відповідати розміру зареєстрованого капіталу зафіксованого у засновницьких документах підприємства і відображається в балансі підприємства.

Рахунок 40 має такі субрахунки:

- 401 “Статутний капітал”;
- 402 “Пайовий капітал”;
- 403 “Інший зареєстрований капітал”;
- 404 “Внески до незареєстрованого статутного капіталу”.

На субрахунку 401 "Статутний капітал" відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал" відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

На субрахунку 402 "Пайовий капітал" відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

На субрахунку 403 "Інший зареєстрований капітал" відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу" відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал", а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником (учасником), акціонером тощо.

У відповідності до ст. 52 Закону України про господарські товариства (від 05.-5.1999) мав би складати суму еквівалентну 100 мінімальних заробітних плат для створення ТОВ. У відповідності до змін до цієї статті 30.12.2009 р. було встановлено, що в товаристві з обмеженою відповідальністю створюється статутний капітал, розмір якого має складати суми, що еквівалентна одній заробітній платі на момент створення

товариства. В 2011 році згідно з Законом України № 3263-VI – “Про внесення змін у деякі законодавчі акти України відносно спрощення процедури початку підприємницької діяльності”, положення відносно встановлення мінімального розміру статутного капіталу було анульовано.

Процедура формування статутного капіталу наступна – до моменту державної реєстрації ТОВ кожен з учасників повинен внести не менше 50 % внеску, вказаного в установчих документах, що підтверджується довідкою з банку, якщо внеском учасника є грошові кошти, або актом передачі до статутного капіталу майна в натуральній формі та актом експертної оцінки даного майна. У зв’язку з цим починаючи в реєстрах бухгалтерського обліку повинні бути здійснені записи (навіть якщо бухгалтера немає):

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зареєстровано статут зі статутним капіталом	46	401
2.	Відображено внески до статутного капіталу:		
	- грошовими коштами	30,31	46
	- основними засобами	10	46
	- іншими необоротними активами	11	46

Статутний капітал господарських товариств (крім акціонерних) може збільшуватись за рахунок:

- додаткових внесків учасників;
- належних учасникам дивідендів;
- нерозподіленого прибутку.

Збільшення статутного капіталу відображається такими записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зареєстровано статут (внесено зміни до статуту)	46	401
2.	Збільшення статутного капіталу за рахунок:		
	а)нерозподіленого прибутку	443	401
	б)належних учасникам дивідендів	671	401

Для прийняття рішення про зменшення статутного капіталу товариства необхідна згода всіх його учасників та відсутність заперечень збоку кредиторів цього підприємства. Для цього підприємство має опублікувати відповідне повідомлення в пресі.

Зменшення статутного капіталу можливе при виході, виключенні учасника зі складу товариства. Обидва варіанти потребують, крім обов’язкової публікації в пресі та державної реєстрації, змін у засновницьких документах, розрахунку з учасником. Такому учаснику повинні бути повернуті:

- 1) сума його вкладу до статутного капіталу;
  - 2) вартість частини майна пропорційна його вкладу до статутного капіталу;
  - 3) частка прибутку, отримана товариством у поточному році.
- Зменшення статутного капіталу відображається проведеннями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зменшено статутний капітал в розмірі внеску учасника	401	672
2.	Відображено вартість частини майна, що належить учаснику при виході з товариства, пропорційно його вкладу до статутного капіталу	443	672
3.	Нараховано частку прибутку, що отримано підприємством у поточному році, яка підлягає виплаті учаснику при виході з товариства	443	671

Акціонерні товариства мають свої особливості при формуванні та зміні статутного капіталу. Формування статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом випуску певної кількості акцій рівною номінальною вартістю. Створюючи акціонерне товариство акції можуть бути розповсюджені шляхом відкритої передплати (у публічних акціонерних товариствах) або розподілу всіх акцій між засновниками (в приватних акціонерних товариствах).

Для акціонерного товариства мінімальний статутний капітал 1250 мінімальних зарплат. Величина статутного капіталу ПрАТ визначається в сумі, передбаченій установчими документами; статутний капітал ПАТ визначається в сумі проведеної підписки на акції в розмірі номінальної вартості (незалежно від ціни їх реалізації) \*.

Відображення в обліку формування статутного капіталу публічного акціонерного товариства здійснюється аналогічно, як і для товариства з обмеженою відповідальністю. Облік цього процесу для приватного акціонерного товариства здійснюється таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено внески засновників для формування статутного капіталу після його оголошення і до реєстрації відповідних змін	30,31 10 11	404
2.	Зареєстровано статутний капітал в установленому порядку	404	401

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал при умові, що раніше випущені акції повністю оплачені за вартістю не нижче номінальної.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- 1) збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості;
- 2) збільшення номінальної вартості акцій;
- 3) обміну облігацій на акції цього емітента.

I. У першому випадку підприємства здійснюють додатковий випуск акцій. У разі здійснення додаткового випуску акцій обов'язково повинні виконуватися такі умови:

- попередні випуски акцій мають бути зареєстровані та повністю оплачені за вартістю не нижчою від номінальної;
- номінальна вартість акцій додаткового випуску повинна дорівнювати номінальній вартості попередніх випусків акцій;
- у разі, коли збільшення статутного капіталу здійснюється за рахунок індексації основних засобів, додаткова кількість акцій має розподілятися серед акціонерів пропорційно їх частки у статутному капіталі.

Акції додаткового випуску можуть бути оплачені грошовими коштами (або іншими активами) шляхом зарахування заборгованості перед акціонерами за дивідендами (виплата дивідендів акціями) або за облігаціями (обмін облігацій на акції).

Таке збільшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>Додатковий випуск акцій з оплатою грошовими коштами</i>			
1.	Зареєстровано статутний капітал	46	401
2.	Відображено суму емісійного доходу	46	421
3.	Оплата акцій грошовими коштами	31	46
<i>Оплата акцій шляхом зарахування заборгованості за дивідендами</i>			
1.	Списано нараховані дивіденди на зменшення заборгованості акціонерів за внесками у статутний капітал	671	46
<i>Оплата акцій шляхом зарахування заборгованості за облігаціями</i>			
1.	Списано суми зобов'язань товариства за облігаціями на зменшення заборгованості власників облігацій за внесками у статутний капітал	521	46

II. При збільшенні статутного капіталу шляхом збільшення номінальної вартості акції статутний капітал збільшується за рахунок нерозподіленого прибутку, реінвестиції дивідендів, індексації балансової вартості основних



засобів. Випуск попередніх акцій анулюється: акції попереднього випуску обмінюються на акції нового випуску з більшою номінальною вартістю у співвідношенні “один до одного”.

Таке збільшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається такими записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Збільшено статутний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	443	401
2.	Збільшено статутний капітал за рахунок індексації основних засобів	411	401

III. При збільшенні статутного капіталу шляхом обміну облигацій на акції емітента статутний капітал збільшується на загальну номінальну вартість облигацій, які обмінюються на акції. При цьому номінальна вартість облигацій має дорівнювати номінальній вартості акцій.

Акціонерне товариство також повинно провести реєстрацію випуску акцій. При обміні облигацій на акції збільшується статутний капітал та зменшується зобов'язання. Позитивна різниця відноситься на доходи від реалізації фінансових інвестицій – субрахунок 741, негативна – на фінансові витрати субрахунок 952.

Таке збільшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Збільшено статутний капітал за рахунок обміну облигацій номінальною вартістю на акції	46 521	401 46

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- зменшення вартості акцій;
- зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

У випадку зменшення статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій акції попереднього випуску обмінюються на акції нового випуску з меншим номіналом у співвідношенні “один до одного”.

Викуп акцій зменшує кількість акцій в обігу і впливає на розрахунок показників у третьому розділі Звіту про фінансові результати (прибуток на акцію). Голосування на загальних зборах акціонерів та розподіл прибутку здійснюються без врахування викуплених акцій.

Згідно з чинним законодавством акціонерне товариство може викупувати власні акції у акціонерів з метою: їх наступного перепродажу,

розповсюдження серед свої працівників, анулювання.

Викуплені акції повинні бути реалізовані або анульовані у строк не більше одного року.

Таке зменшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зменшено статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	401	672
2.	Зменшено статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення кількості акцій номінальної вартості при їх викупі	451	30,31
3.	Зменшено статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення кількості акцій номінальної вартості(акцій анульовано)	401	451

**Пайовий капітал** – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

На субрахунку 402 "Пайовий капітал" відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 402 обліковують не тільки вартість розпайованої частини майна, але й вартість тієї частини, яка залишилася не розпайованою, а також збільшення (зменшення) вартості майна у процесі діяльності підприємства.

Аналітичний облік по рахунку 402 ведеться за видами капіталу в окремих відомостях.

Типові проведення з обліку пайового капіталу:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено повернення пайових внесків	402	30,31
2.	Пайові внески направлені на формування статутного капіталу	402	40

3.	Списано непокритий збиток за рахунок пайового капіталу	402	442
4.	Зменшення пайового капіталу за рахунок погашення заборгованості перед кредиторами	402	67
5.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок внесків	10,12,14, 15,20,21, 28,30,31, 35	402
6.	Відображено розпайовану вартість майна у КСП	40	402
7.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	402
8.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок використання прибутку	44	402
9.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок погашення членом підприємства заборгованості підприємства за позиками, отриманими від останнього	50,60	402
10.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок погашення учасником підприємства заборгованості підприємства за отриману продукцію(товари, послуги),отримані від цього учасника	63	402
11.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок утримань із заробітної плати працівника підприємства	66	402
12.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок зменшення заборгованості підприємства перед засновниками цього підприємства (реінвестування)	67	402
13.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок погашення членом підприємства кредиторської заборгованості підприємства перед цим членом	68	402

Що стосується оцінки капіталу, то оплачений або вкладений капітал дорівнює оцінці вкладених в обмін на корпоративні права активів, за вирахуванням облікової вартості активів, витрачених на викуп корпоративних прав самим підприємством. У свою чергу сума статутного (пайового) капіталу дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу.

Джерелом формування статутного капіталу є грошові та матеріальні внески засновників. У випадку внесення засновниками до статутного капіталу матеріальних ресурсів, первісною вартістю останніх є їх справедлива вартість, погоджена між засновниками, за якою активи зараховуються на баланс підприємства.

**Неоплачений капітал** є нічим іншим, як заборгованістю засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу.

Сам порядок оцінки майнових внесків учасників має бути визначено в засновницьких документах. У випадку, якщо самі засновники не можуть здійснити оцінку майна, то це роблять спеціалісти з бюро технічної інвентаризації або торгівельно-промислової палати.

У бухгалтерському обліку фактичне надходження внесків засновників відображається на рахунку 46 "Неоплачений капітал". По дебету рахунку 46 відображається заборгованість засновників (учасників) товариства по внесках до статутного капіталу підприємства, а по кредиту – погашення заборгованості.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться по кожному засновнику (учаснику) і за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств).

У балансі підприємства сума заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

*ПРИКЛАД.* В установчих документах товариства з обмеженою відповідальністю статутний капітал встановлено в розмірі 150 000 грн. До реєстрації внески трьох засновників ТзОВ склали:  $150\,000 \times 50\% : 100 = 75\,000$  грн. У подальшому, як визначено у засновницьких документах, учасники здійснюють внески:

– учасник «А» вносить до статутного капіталу основні засоби (обладнання) вартістю 35 000 грн.

– учасник «В» вносить до статутного капіталу нематеріальні активи вартістю 25 000 грн.

– учасник «С» вносить до статутного капіталу грошові кошти в сумі 15 000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку це буде відображено наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Відображено заборгованість учасників товариства по внесках до статутного капіталу	46	40	150000
2.	Відображено суму фактичних внесків учасників грошовими коштами:	31	46	15000
	а) учасника «А»	31	46	25000
	б) учасника «В»	31	46	35000
	в) учасника «С»			
3.	Відображено фактичні внески учасників:			
	а) учасника «А» на вартість внесеного обладнання	104	46	35000
	б) учасника «В» на вартість нематеріального активу	12	46	25000
	в) учасника «С» на суму грошових коштів	31	46	15000

### 3. Облік інших видів капіталів

З 2013 р. введена в дію така стаття балансу, як «*Капітал у дооцінках*», на якому відобразатиметься інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно за НП(С)БО 1 відображаються у складі власного капіталу, але розкриватимуться не у звіті про власний капітал, як раніше, а у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма 2)).

На рахунку 41 «Капітал у дооцінках» узагальнюватиметься інформація про дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок. Такі суми дооцінки основних засобів і нематеріальних активів відносяться до нерозподіленого прибутку. Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 41 "Капітал у дооцінках" має такі субрахунки:

- 411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів";
- 412 "Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів";
- 413 "Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів";
- 414 "Інший капітал у дооцінках".

На субрахунку 411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів" узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 412 "Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів" узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 413 "Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів" узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених 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 414 "Інший капітал у дооцінках" узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 "Капітал у дооцінках" формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 "Додатковий капітал".

**Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів** – це інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових коштів у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Такі

суми будуть віднесені до первісної вартості фінансових інвестицій чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

**Додатково вкладений капітал** – це сума внесків засновників понад зареєстровану частину. У складі додатково вкладеного капіталу виділяють:

- **емісійний дохід**, який пов'язаний з придбанням акцій за ціною, вищою за їх номінальну вартість, у акціонерних товариствах та

- **інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал**, які вносяться без рішень про зміну розміру статутного капіталу.

Для обліку цих сум передбачено рахунок 42 "Додатковий капітал". Рахунок 42 "Додатковий капітал" призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунку 42 "Додатковий капітал" відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом - його зменшення.

Рахунок 42 "Додатковий капітал" має такі субрахунки:

- 421 "Емісійний дохід";
- 422 "Інший вкладений капітал";
- 423 "Накопичені курсові різниці";
- 424 "Безоплатно одержані необоротні активи";
- 425 "Інший додатковий капітал".

Різниця між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу і є додатково вкладеним капіталом.

На субрахунку 421 "Емісійний дохід" відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

*ПРИКЛАД.* Для формування статутного капіталу акціонерним товариством було випущено 3000 акцій номінальною вартістю 50 грн. Продажна вартість акцій склала 55 грн. за акцію.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Відображено статутний капітал акціонерного товариства, виходячи з номінальної вартості випущених акцій	46 (404)	401	150000
2.	Відображено емісійний дохід	46 (404)	421	15000

Різниця між продажною вартістю емітованих акціонерним товариством акцій та їх номінальною вартістю (у нашому прикладі 15000 грн.) являє собою **емісійний дохід** такого акціонерного товариства.

В подальшому акціонерне товариство може викуповувати свої акції з метою перепродажу або анулювання. Накопичений товариством емісійний дохід може бути джерелом:

1) для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю акцій, у випадку якщо ціна, за якою акції були викуплені, перевищує ціну акцій, за якою вони потім були продані;

2) для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю анульованих акцій, у випадку якщо ціна акцій, за якою вони були викуплені, перевищує номінальну вартість анульованих акцій.

У балансі акціонерного товариства залишок суми невикористаного емісійного доходу, тобто кредитове сальдо по рахунку 421 відображається по статті “Додатково вкладений капітал”.

На субрахунку 423 “Накопичені курсові різниці” узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

Відповідно до пункту 8 Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. №193, курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов’язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу.

Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов’язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не планується і не є ймовірним в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході.

**Вилучений капітал** – це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції тільки за рахунок сум, що перевищують статутний капітал, для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Зазначені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін не більше 1 року.

## **ТЕМА 11.2 ОБЛІК РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ**

**Резервний капітал** – це сума резервів, створених підприємством відповідно до діючого законодавства або статутних документів.

Резервний (страховий) капітал створюється господарськими товариствами в розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше 25 відсотків статутного капіталу (в акціонерних товариствах – не менше 15%). Щорічний розмір відрахувань до резервного (страхового)

капіталу також встановлюється засновницькими документами, але не може бути меншим за 5 відсотків суми чистого прибутку.

Резервний капітал господарського товариства створюється з метою покриття можливих в майбутньому не передбачуваних збитків, втрат. Резервний капітал може використовуватися для покриття балансового збитку підприємства за звітний період, на виплату дивідендів при недостатності нерозподіленого прибутку, на інші цілі передбачені законодавством.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку у Плані рахунків призначено рахунок 43 “Резервний капітал”. По кредиту цього рахунку відображається створення резерву, по дебету – використання резервного капіталу. Сальдо по рахунку 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Збільшено статутний капіталу за рахунок резервного капіталу	43	401
2.	Погашено непокриті збитки минулих років за рахунок резервного капіталу	43	442
3.	Створено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу	42	43
4.	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43

### **ТЕМА 11.3 ОБЛІК НЕРОЗПОДІЛЕНИХ ПРИБУТКІВ (НЕПОКРИТИХ ЗБИТКІВ)**

**Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)** – це сума доходу, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку.

У Плані рахунків для обліку сум нерозподілених прибутків (збитків) поточного і минулого років, а також використаного в поточному році прибутку передбачено рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. По кредиту рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету – збитки і використання прибутку.

Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” має такі субрахунки:

- 441 “Прибуток нерозподілений”;
- 442 “Непокриті збитки”;
- 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

На субрахунку 441 відображають наявність та рух нерозподіленого прибутку.



На субрахунку 442 відображають непокріті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді.

Слід відмітити, що виправлення помилок за минулий рік, які виявлені в поточному році, відображають кореспонденцією рахунку 44 “Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)” з відповідними рахунками бухгалтерського обліку.

Типові проведення з обліку нерозподіленого прибутку (непокрітого збитку):

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано дивіденди власникам	443	671
2.	Використано прибуток на виплату премії за випущеними облігаціями	443	522
3.	Проведено відрахування до резервного капіталу	443	43
4.	Списано фінансовий результат на нерозподілений прибуток	79	441
5.	Списано фінансовий результат на непокріті збитки	442	79
6.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді, за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
7.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді на непокріті збитки	442	443
8.	Списано непокріті збитки за рахунок коштів резервного і додаткового капіталу	43,42	442

У балансі підприємства дані про суми нерозподіленого прибутку (непокрітого збитку) відображаються у рядку 350. Причому сума непокрітого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку I розділу пасиву балансу.

### **Контрольні запитання до теми**

1. *Власний капітал – це...?*
2. *Що є джерелами формування статутного капіталу господарських товариств?*
3. *Яким проведенням відображається операція: збільшено статутний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку? Для акціонерного товариства мінімальний статутний капітал становить...?*
4. *Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:...?*

5. Вкажіть кореспонденцію: 1) збільшено статутний капітал за рахунок індексації основних засобів?  
2) збільшено статутний капітал за рахунок обміну облігацій номінальною вартістю на акції?
6. Пайовий капітал – це...?
7. Емісійний дохід – це...?
8. Що відображається на субрахунку 423 “Дооцінка активів”?
9. Що відображає підприємство одночасно з нарахуванням зносу по безоплатно отриманих необоротних активах?
10. Резервний капітал – це...?
11. З якою метою створюється резервний капітал господарського товариства?
12. Вкажіть кореспонденцію: створено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу?
13. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це...?
14. Назвіть субрахунки 44 рахунку?
15. Вкажіть кореспонденцію: 1) проведено відрахування до резервного капіталу?; 2) списано суму прибутку, використаного у звітному періоді на непокриті збитки .
16. Вилучений капітал – це...?
17. Який рахунок передбачено Планом рахунків для узагальнення інформації про вилучений капітал?
18. Згідно із Законом України “Про господарські товариства” до моменту державної реєстрації ТОВ, скільки кожний з учасників повинен внести внеску?

### **Нормативно-правове забезпечення обліку власного капіталу**

1. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436-І. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=436-15>.
2. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 №433 : за станом на 17.11.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1: наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (.).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 " Прибуток на акцію" : наказ Міністерства фінансів України від 16 лип.. 2001 р. № 344 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 "Платіж на основі акцій" : наказ Міністерства фінансів України від 30 груд. 2008 р. № 1577. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09#Text>.
6. Положення про діяльність з обліку прав власності на іменні цінні папери та депозитарну діяльність: указ Президента України від 02.03.1996 березня 1996 № 160/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/247/94#Text>.
7. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства: Рішення ДКЦПФР від 22.02.2007 № 387 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0280-07>.
8. Положення про порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерних товариств: рішення ДКЦПФР від 22.02.07 №387. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-18#Text>.

9. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.08 №514–VI зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text>.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 21.02.2021 р.).
11. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV зі змінами та доповненнями URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=851-15>.
12. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку: Наказ МФУ від 27.06.2013 р. № 627. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
13. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 29. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
14. Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств: рішення національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27.05.2014 р. №692. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0642-14#Text>.
15. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23.02.2006 № 3480-IV зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3480-15>.
16. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=435-15>.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Фатенок-Ткачук А. О. Фінансовий облік I, II : навч. пос. (пер. та доп.) Луцьк : Вежа-друк, 2021. 552 с. URL : <http://esnuir.eunu.edu.ua/handle/123456789/13856>
2. Фатенок-Ткачук А. О. Фінансовий облік I : конспект лекцій для студентів галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньої програми «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Луцьк : Вежа-друк, 2020. 192 с.
3. Фатенок-Ткачук А. О. Фінансовий облік I : методичні рекомендації до лабораторних робіт для студентів галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньої програми «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Луцьк : Вежа-друк, 2020. 40 с.
4. Фінансовий облік I : методичні рекомендації до практичних робіт / Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук. Луцьк : В-во «Вежа-Друк», 2023. 142 с.
5. Фатенок-Ткачук А.О., Комариця Л.П. Основні проблеми відображення нематеріальних активів в обліку підприємства. Економіка та суспільство. 2021. № 25. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/291> DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-67>
6. Фатенок-Ткачук А. О., Кулинич М. Б., Сафарова А. Т. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної діяльності підприємства : монографія. Луцьк : Вежа-Друк, 2019. 154 с. / Алла Фатенок-Ткачук. Теоретико-методичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності у контексті стратегії розвитку підприємства. С. 5–61.
7. Фатенок-Ткачук А.О., Гаврилюк З. І. Обліковий супровід розробки інноваційного продукту Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Ужгород, 2021. Вип. 1 (57). С. 141–147. [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.1\(57\).141-147](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.1(57).141-147)
8. Fatenok-Tkachuk A., Asyutin A. Theoretical aspects of the financial accounting of investment property. Sciences of Europe. Praha, Czech Republic. 2021. No 80. Vol. 2. P. 17 – 24. DOI: <https://doi.org/10.24412/3162-2364-2021-80-2-17-23>
9. Фатенок-Ткачук А., Пех Ю. Особливості використання РРО у системі фінансового обліку. Економіка та суспільство. 2021. Вип. 33. С. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-22>.
10. Шворак А. М., Кулинич М. Б., Фатенок-Ткачук А. О., Мельник К. П. The Normative Land Valuation Impact on Rural Development in Ukraine through the Prism of Taxation and Role of Auditing in its Determining. Modern Economics. 2020. № 23(2020). С. 227-232. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V23\(2020\)-36](https://doi.org/10.31521/modecon.V23(2020)-36). (Index Copernicus)
11. Discover What's Behind the Numbers in Financial Statements :

courses. Harvard Business School Online/ URL:  
<https://online.hbs.edu/courses/financial-accounting/>

12. Fatenok-Tkachuk A., Akymenko O., Gavrilyuk Z. Accounting and analytical support of registration of ownership right for innovation product. Економічний часопис ВНУ ім. Лесі Українки. 2021. № 4. С. 48-55. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2021-04-48-55>.

**МЕТОДИЧНЕ ВИДАННЯ**

# **ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗА НП(С)БО**

**Конспект лекцій**

*Редактори:  
Коректор  
Верстка*