

Б УХГАСТЕРСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Підручник

6 видання





Бухгалтерський фінансовий облік

Шосте видання,
доповнене і перероблене

За редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця

*Затверджено Міністерством освіти і науки
України як підручник для студентів
спеціальності "Облік і аудит"
вищих навчальних закладів*

ЖИТОМИР
ПП "РУТА"
2005

УДК 657
ББК 65.052.011.1
Б 94

*Затверджено Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1/11-2018 від 25.05.2003 р.)*

Рецензенти:

*д.е.н., професор В.Г. Лінник
Київський національний економічний університет,
д.е.н., професор Є.В. Мних
Київський національний торговельно-економічний університет*

Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ІПП “Рута”, 2005. – 756 с.
ISBN 966-8059-31-X

Колектив авторів:

д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець	к.е.н., доц. І.В. Жиглей	к.е.н., доц. М.М. Шигун
д.е.н., проф. А.М. Герасимович	к.е.н., доц. І.В. Замула	доц. В.В. Євдокимов
д.е.н., проф. Г.Г. Кірейцев	к.е.н., доц. С.М. Лайчук	доц. І.Р. Полішук
д.е.н., проф. Ю.І. Осадчий	к.е.н., доц. Я.В. Лебедзевич	ст. викл. М.О. Козлова
к.е.н., доц. Т.В. Барановська	к.е.н., доц. Н.М. Малюга	ст. викл. А.В. Рабшук
к.е.н., доц. І.А. Белоусова	к.е.н., доц. С.З. Мошенський	викл. Ю.Ф. Бутинець
к.е.н., доц. С.Л. Береза	к.е.н., доц. О.В. Олійник	викл. О.П. Войналович
к.е.н., доц. С.В. Бойко	к.е.н., доц. Т.П. Остапчук	викл. С.Ф. Легенчук
к.е.н., доц. Т.А. Бутинець	к.е.н., доц. В.М. Пархоменко	викл. І.Ю. Литвиненко
к.е.н., доц. Н.Г. Виговська	к.е.н., доц. Н.І. Петренко	викл. Н.А. Остап'юк
к.е.н., доц. О.М. Глушук	к.е.н., доц. О.М. Петрук	викл. К.В. Романчук
к.е.н., доц. Т.В. Давидюк	к.е.н., доц. Л.В. Чижевська	

Відповідальний редактор д.е.н., професор Ф.Ф. Бутинець

Видання підручника є шостим (1-е вид. 1998 р., 2-е – 2000 р., 3-тє – 2001 р., 4-е – 2002 р., 5-те – 2003 р.). Підручник містить теми, що висвітлюють облікову політику підприємства, методику бухгалтерського фінансового обліку, характеристику і порядок складання фінансової звітності та Приміток до неї згідно з П(С)БО.

Підручник, як і інші видання, підготовлений співробітниками кафедри обліку і аудиту ЖДТУ, пройшов апробацію шляхом використання при викладанні навчальної дисципліни у вищих закладах освіти всіх рівнів акредитації, та в практичній діяльності бухгалтерів підприємств.

Шосте видання враховує всі зауваження і побажання, що надійшли на адресу кафедри, доповнене характеристикою всіх чинних на момент видання П(С)БО, первинними документами, реєстрами обліку.

При використанні матеріалів підручника слід враховувати норми чинного податкового законодавства.

Призначений для студентів економічних спеціальностей ВНЗ усіх рівнів акредитації, слухачів системи підвищення кваліфікації, бухгалтерів-практиків, економістів, а також всіх тих, хто самостійно вивчає бухгалтерський облік.

Прикарпатський національний університет

імені Василя Стефаника

код 02125266

НАУКОВА БІБЛІОТЕКА

67 4825

№

ISBN 966-8059-31-X

УДК 657

ББК 65.052.011.1

- © Колектив авторів, 1998
- © Колектив авторів, 2000
- © Колектив авторів, 2001
- © Колектив авторів, 2002
- © Колектив авторів, 2003
- © Колектив авторів, 2005

Від редактора

Перед Вами шосте видання одного з перших підручників в Україні¹ з бухгалтерського обліку, яке враховує всі зміни, що відбулися в національній системі бухгалтерського обліку. Передусім воно призначене для підготовки бухгалтерів нової формації. Написання даного підручника є результатом проведених досліджень бухгалтерською науковою школою, яка вже розвинулася в декілька кафедр Обліково-фінансового факультету Житомирського державного технологічного університету. Наукова школа багата своїми традиціями, учнями й послідовниками, розвивається завдяки залученню до досліджень молодих фахівців, об'єднаних ідеями, методикою, принципами роботи. Це понад 30-ти молодих науковців віком до 30 років, більшість з яких – кандидати економічних наук і співавтори цього видання.

Підручник побудовано таким чином, щоб максимально охопити особливості обліку явищ в розрізі класів рахунків, прокоментувати всі чинні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Окреме висвітлення знайшли, зокрема, такі питання як облікова політика підприємства, облік на позабалансових рахунках, відображення в обліку процесу припинення господарської діяльності підприємства.

Знову чітко підкреслюється, що бухгалтерський облік – це єдина інформаційна система, а тому недоцільним є виділення фінансового, управлінського та податкового обліку як окремих систем.

Шосте видання підручника “Бухгалтерський фінансовий облік” вигідно відрізняється від інших аналогічних підручників і навчальних посібників тим, що:

- враховано зміни та доповнення до нормативних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку в Україні;
- матеріал викладено таким чином, щоб закріпити та поглибити знання, отримані в процесі вивчення курсу “Теорія (основи) бухгалтерського обліку” (висвітлено практичне застосування принципів та елементів методу бухгалтерського обліку в розрізі об’єктів, підкреслено їх роль і значення);
- наведено порівняльну характеристику національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- зосереджено увагу на основних завданнях бухгалтерського обліку та значенні його інформації для управління;

¹ За новим Планом рахунків і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку вперше в Україні вийшов навчальний посібник колективу кафедри обліку і аудиту колишнього ЖІТІ (тепер – ЖДТУ) на початку лютого 2000 р.

– розглянуто числові приклади з відповідними розрахунками, особливості проведення інвентаризації за окремими об'єктами та можливі напрями використання інформації для потреб управління, що дозволяє студентам і бухгалтерам-практикам самостійно та впевнено застосовувати набуті знання та навички в практичній діяльності;

– наведено інформацію про наукові роботи (дисертації, монографії) з окремих проблем обліку, що може бути використана в процесі проведення досліджень студентами, магістрантами, аспірантами, здобувачами і докторантами.

Шосте видання підручника є результатом узагальнення накопиченого досвіду викладання облікових дисциплін і враховує зауваження та побажання користувачів попередніх видань. Підручник має чітку побудову та зручну для користувача структуру, що проявляється у:

– логічному та послідовному викладенні матеріалу лекцій з урахуванням специфіки облікового процесу об'єктів, що розглядаються;

– формулюванні на початку кожної лекції переліку знань і вмій, без опанування якими неможливе подальше опрацювання матеріалу;

– наочному та систематизованому викладенні за допомогою таблиць, схем, рисунків інформації про порядок синтетичного та аналітичного обліку на рахунках;

– наведенні зразків первинних документів, реєстрів обліку та форм фінансової звітності, що є необхідним для розуміння організації облікового процесу на підприємстві.

Автори намагалися уникнути дублювання інформації, задля чого в тексті зроблено відповідні посилання та сформовано покажчик за об'єктами. Це буде зручним при вивченні обліку окремих об'єктів, що висвітлено в різних темах.

Колектив авторів сподівається, що цей підручник стане для його читачів початковою або черговою сходинкою на шляху до набуття майстерності у сфері бухгалтерського обліку.

Ф.Ф. Бутинець,

доктор економічних наук, професор,

Заслужений діяч науки і техніки України

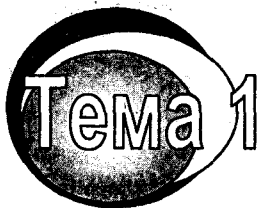
м. Житомир, січень 2005 р.

Наші координати:

Адреса: Кафедра бухгалтерського обліку і контролю, ЖДТУ, вул. Черняхівського, 103, м. Житомир, Україна, 10005

Телефон/факс: (0412) 24-09-91

Електронна адреса: but@ziet.zhitomir.ua



Загальні принципи організації бухгалтерського обліку

Лекція 1

Нормативна характеристика бухгалтерського обліку

Мета вивчення

Після вивчення лекції 1 студент повинен знати:

- у чому полягає призначення бухгалтерського обліку і які завдання виконує;
- які рівні містить система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні;
- хто несе відповідальність за організацію обліку на підприємстві.

Після вивчення лекції 1 студент повинен вміти:

- формулювати сутність бухгалтерського обліку;
- користуватися нормативними актами, які регламентують бухгалтерський облік;
- визначати об'єкти та елементи облікової політики.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 1.1. Бухгалтерський облік: сутність і призначення, види та принципи
- 1.2. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні
- 1.3. Облікова політика підприємства як інструмент організації бухгалтерського обліку

1.1. Бухгалтерський облік: сутність і призначення, види та принципи

Сутність бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік є складовою частиною процесу управління, впорядкованою системою збору, класифікації, накопичення, реєстрації й узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного і документального відображення всіх господарських операцій. Бухгалтерський облік повинен забезпечувати безперервне отримання інформації про всі сфери господарської діяльності та суспільного життя.

Бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле. Виступаючи ланкою зв'язку між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення, бухгалтерський облік: по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання; по-друге, виконує обробку даних та інтерпретує їх таким чином, щоб вони набули практичної корисності; по-третє, передає у вигляді звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень. Отже, дані про господарську діяльність є входом до системи бухгалтерського обліку, а інформація для осіб, що приймають рішення, – виходом з неї.

Бухгалтерський облік є універсальною і гнучкою системою з інформаційно-контрольним відображенням процесів і результатів діяльності господарюючих суб'єктів.

Виконання основного завдання бухгалтерського обліку стає можливим завдяки наступним його характеристикам (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Характеристики бухгалтерського обліку

№ з/п	Характеристика обліку	Зміст
1	2	3
1	Універсальність	Полягає в можливості його застосування на підприємствах різних правових форм господарювання, сфер і масштабів діяльності, у здатності до одночасного виконання різних функцій і широкомасштабних завдань, а також ведення його за різними організаційними формами та технологіями. Універсальність вказує на широкі можливості отримання необхідної інформації з метою управління діяльністю та використання даних бухгалтерського обліку зовнішніми користувачами. Раціональна побудова та ефективне функціонування бухгалтерського обліку обумовлює його можливості щодо реалізації виробленої місії та стратегії, виконання поставлених перед ним завдань

1	2	3
2	Гнучкість	Здатність обліку пристосовуватися до кожного господарюючого суб'єкту, незалежно від його розміру, правової форми, а також спроможність надавати економічну інформацію з різним ступенем деталізації
3	Якість	Сукупність ознак, які характеризують процес індивідуальної та колективної трудової діяльності працівників апарату бухгалтерії
4	Стратегія	Довгостроковий, якісно визначений напрям організації ведення обліку на підприємстві спрямований на закріплення його позицій, задоволення потреб користувачів інформації та досягнення поставлених перед обліком цілей. Розробляється для того, щоб визначити, в якому напрямі будуть прийматися рішення та удосконалюватися облік при виборі відповідної облікової політики

Сферою обліку є середовище, сукупність умов (користувачів), в яких ведеться облік. Такими умовами виступають:

- 1) прийняті принципи (політика) обліку;
- 2) ведення облікових реєстрів, які охоплюють записи фактів у хронологічному, синтетичному та аналітичному порядку;
- 3) періодичне встановлення дійсного стану активів і пасивів шляхом проведення інвентаризації;
- 4) оцінку активів і пасивів, визначення фінансового результату;
- 5) складання бухгалтерських звітів;
- 6) нагромадження й упорядкування бухгалтерських звітів, а також іншої документації, передбаченої законодавством;
- 7) надання для аудиту та оприлюднення фінансової звітності (у випадках, передбачених законодавством).

*Призначення
бухгалтерського
обліку*

Призначення бухгалтерського обліку проявляється через виконання ним триєдиного завдання:

- 1) забезпечення збереження майна власника. Виконувати це завдання бухгалтерський облік був покликаний завжди та за будь-яких власників і користувачів;
- 2) надання інформації для управління господарською діяльністю;
- 3) забезпечення можливості об'єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі, необхідному власнику (керівнику), – в цілому по підприємству та у розрізі структурних підрозділів чи за кожною операцією окремо.

Завдання бухгалтерського обліку формулювалися з розвитком науки, з урахуванням історичних подій, з погляду основних користувачів інформації, що формувалася в обліку. Як зазначає відомий у світі вчений, наш сучасник, проф. Я.В. Соколов, завдання бухгалтерського обліку, що формувалися в історичному розвитку, можна звести до чотирьох узагальнених (рис. 1.1).

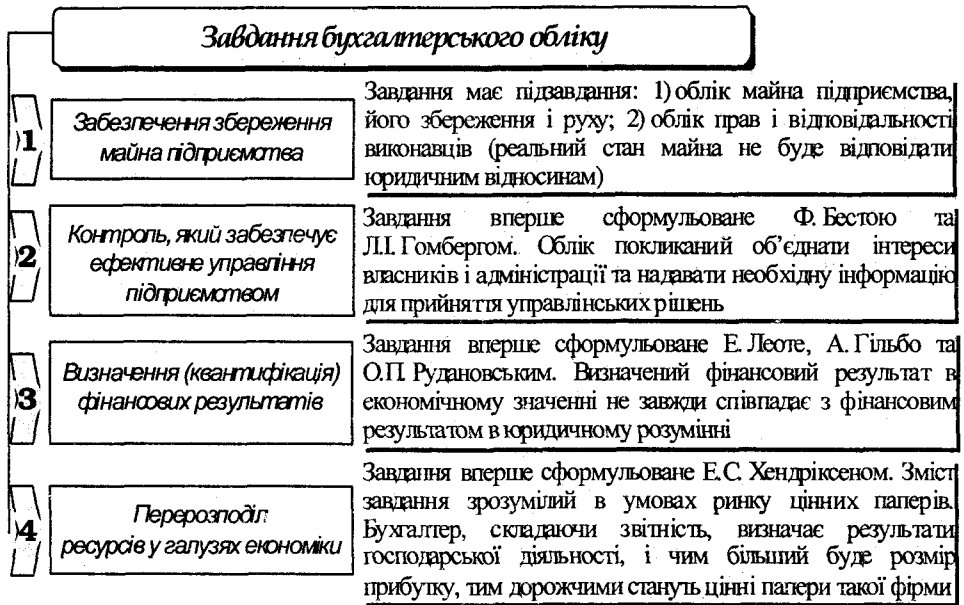


Рис. 1.1. Завдання бухгалтерського обліку

З огляду на основні функції бухгалтерського обліку (інформаційну, контрольну та аналітичну) його завдання можна сформулювати наступним чином:

- ◆ забезпечення необхідною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за дотриманням законодавства при здійсненні господарських операцій і за їх доцільністю;
- ◆ забезпечення контролю наявності та руху майна, виконання обов'язків, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;
- ◆ попередження отримання негативних результатів господарської діяльності підприємства та пошук внутрішньогосподарських резервів забезпечення фінансової стійкості.

Як зрозуміло зі змісту завдань, які покликаний вирішувати бухгалтерський облік, основне його призначення – забезпечити користувачів необхідною інформацією. По суті, бухгалтерський облік, якби в нього не було б користувачів, і не вівся б на підприємствах. А тому розглянемо більш детально хто ж виступає користувачами бухгалтерської інформації.

Користувачі бухгалтерської інформації – юридичні та фізичні особи, зацікавлені в інформації про фінансовий і майновий стан підприємства. Користувачами бухгалтерської інформації можуть виступати наступні групи осіб (див. рис. 1.2).



Рис. 1.2. Користувачі бухгалтерської інформації

Хоча в наведеній схемі й виділені такі групи користувачів, як внутрішні, зацікавлені, сторонні, основним вважається поділ, який визначає ступінь доступу користувачів до бухгалтерської інформації (рис. 1.3).

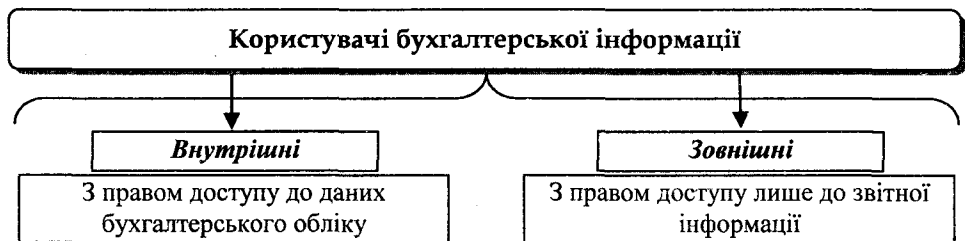


Рис. 1.3. Користувачі бухгалтерської інформації залежно від права доступу до інформації

Основними користувачами бухгалтерської інформації є власник і керівництво (в попередніх схемах вони виділені як внутрішні користувачі). По суті, ці групи користувачів є суб'єктами організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а тому мають найбільший доступ до інформації. Бухгалтер (бухгалтерська служба), в свою чергу, виступає одночасно і користувачем, і суб'єктом ведення бухгалтерського обліку.

Слід зауважити, що на великих і часто середніх підприємствах власник “розчиняється” в акціонерах або засновниках. Реальне управління власністю забезпечують менеджери, які в більшості випадків є найманими особами. Відокремленість на підприємствах функцій володіння та управління можуть викликати ситуацію, коли менеджери дотримуються власної лінії поведінки, яка передбачає максимальне збільшення власного добробуту за мінімального ризику. В одному з підручників з управлінського обліку зазначається: “Мета фірми – примножити капітал її власників, мета людини – збільшити цінність свого матеріального й духовного (воно теж варте грошей) добробуту”¹.

Тому, навіть якщо власники ставлять за мету досягнення максимального прибутку, вони не завжди можуть примусити керівництво (менеджерів) підприємства діяти лише в їх інтересах. У такому випадку саме бухгалтерський облік може забезпечити захист інтересів власника.

Існує цілий ряд різних груп як всередині, так і ззовні підприємства, які використовують облікову інформацію бухгалтерського обліку, до яких більш доцільним є застосування терміну *учасник (посередник)* як узагальнене поняття для всіх осіб, які мають фінансову зацікавленість у даному підприємстві. До таких користувачів можна віднести:

- ◆ акціонерів (ризикують, вкладаючи капітал у підприємство);
- ◆ позикодавців (надають залучені кошти підприємству);
- ◆ банки та інші фінансові установи;
- ◆ кредиторів (надають підприємству товари та послуги в кредит);
- ◆ замовників (покупців товарів і послуг підприємства);
- ◆ працівників підприємства (та їх представників – професійні спілки та організації);
- ◆ податкові органи (Державну податкову службу, митну службу, місцеві податкові органи);
- ◆ державні органи (центральне статистичне управління тощо).

Завдання учасників обумовлені різними інтересами, які, часто суперечать один одному (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Інтереси учасників господарського процесу

<i>Учасники господарського процесу</i>	<i>Характеристика інтересів учасників господарського процесу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Бухгалтери	Виконати якісно роботу, отримати від цього задоволення, підвищити заробітну плату
Власник підприємства	Отримати якомога більше прибутку, а якщо в країні діє жорстка система оподаткування доходів, то головною його турботою може бути приховування прибутку та ухилення від сплати податків
Власники-акціонери	Отримати найвищі дивіденди або чекати підвищення курсу акцій

¹ Соколов Я.В. Предисловие редактора: в кн. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – с.12

1	2
Кредитори	Мати гарантії платоспроможності підприємства, якому надано кредит
Дебітори	Уникнути повернення боргів
Податкові органи	Зацікавлені в тому, щоб кожне підприємство було максимально прибутковим, так як у цьому випадку збільшаться доходи казни й працівники фіскальних органів отримають високу заробітну плату та премію
Працівники	Підвищення заробітної плати та премій
Аудитори	Отримати прибуток від здійснення аудиторської діяльності
Працівники статистичних органів	Свочасне складання та подання звітності підприємствами та відносно простий спосіб її виведення з мікро- на макрорівень

Залежно від категорії користувачів та їх потреб у даних про діяльність підприємства, інформація, що формується на виході системи бухгалтерського обліку, набуває відповідного характеру та відрізняється за змістом, формою і порядком подання (рис. 1.4).

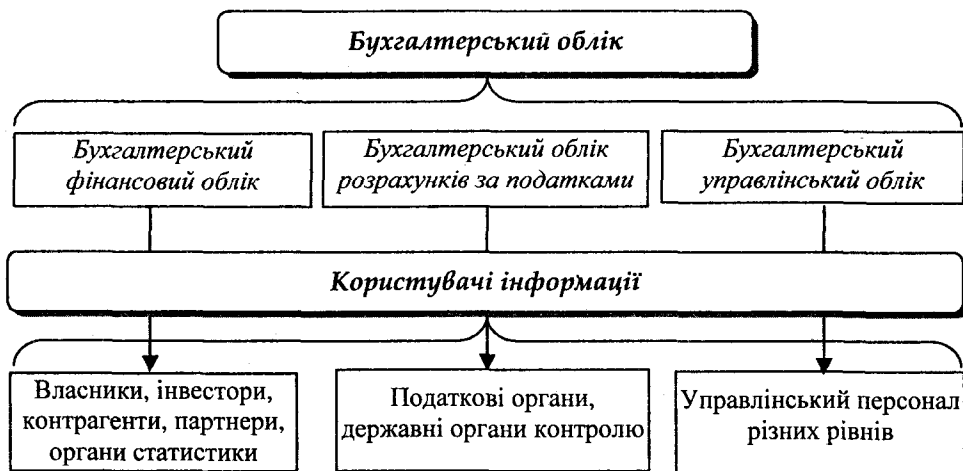


Рис. 1.4. Інтерпретація інформації в системі бухгалтерського обліку залежно від потреб користувачів

Як впливає із останньої схеми (див. рис. 1.4), бухгалтерський облік є єдиною цілісною системою, яка може складатися із певних підсистем з метою забезпечення інформаційних запитів різних користувачів. Посилення поділу єдиної системи обліку на підсистеми (фінансову, управлінську та податкову) зумовлено зростаючим конфліктом економічних інтересів власників, менеджерів, найманих працівників, державних органів. Так, надання фінансової інформації для зовнішніх користувачів відбувається через підсистему фінансового обліку; конфіденційної інформації для внутрішніх користувачів – управлінського обліку.

Види обліку

Одною із сучасних проблем теорії бухгалтерського обліку є поділ обліку на види або виділення самостійних облікових систем. Сьогодні на практиці підприємства організують три окремі системи обліку – для оподаткування, для управління і для акціонерів або інвесторів.

За радянських часів існував єдиний господарський облік, який поділявся на види – статистичний, бухгалтерський, оперативний. Згодом в межах бухгалтерського стали виділяти фінансовий та управлінський, а в межах управлінського – оперативний і стратегічний. В ринкових умовах говорити про єдиний господарський облік на рівні держави важко, адже господарський облік виконує “соціальне замовлення” панівного класу. Про класовість господарського обліку зазначав ще у 1977 році професор П.П. Німчинов. Вчений писав: “У кожній суспільній формації панівний клас використовує облік, його технічні засоби і методи для закріплення і зміцнення свого політичного й економічного становища. Тому господарський облік є класовим”².

Білоруський вчений проф. В.І. Стражев щодо видів господарського обліку зазначає наступне: “Для того, щоб чітко уявляти той чи інший вид обліку, необхідно передусім знати його об’єкт, а потім основні особливості його методу”³. І далі продовжує: “... об’єктом господарського обліку є господарська діяльність, що утворюється із п’яти основних взаємопов’язаних частин (процесів): функціональних, натуральних, економічних, соціальних та екологічних. Для відображення фактичних результатів цих процесів використовуються наступні види обліку за назвами цих об’єктів, тобто функціональний, натуральний або натурально-речовий, економічний або вартісний облік, соціальний та екологічний облік ... Для відображення результатів ... сумісних процесів господарської діяльності використовується відповідний вид обліку, наприклад: функціонально-економічний облік, натурально-економічний (або техніко-економічний, або кількісно-вартісний облік), соціально-економічний облік, економічно-екологічний облік. ... бухгалтерський облік за своїм змістом є економічним (або вартісним) обліком. А при виділенні в економічних процесах фінансових для відображення їх результатів виділяють фінансовий облік як складову частину бухгалтерського обліку”⁴.

Бухгалтерський фінансовий облік. Ведення фінансового обліку в Україні є обов’язковим для всіх підприємств. Фінансовий облік фіксує інформацію про господарську діяльність, зокрема, про фінансові результати підприємства, стан дебіторської і кредиторської заборгованості, розміри фінансових інвестицій, стан джерел фінансування тощо. Користувачами

² Німчинов П.П. Общая теория бухгалтерского учета. – Киев: Вища школа, 1977. – с. 7

³ Стражев В.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. – Мн.: Выш. шк., 2003. – с. 8.

⁴ Стражев В.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. – Мн.: Выш. шк., 2003. – с. 9-10.

інформації *фінансового обліку*, в основному, виступають зовнішні відносно управління підприємством користувачі, тобто Державна податкова служба, біржі, банки, інші фінансові інститути, постачальники та покупці, потенційні інвестори тощо, та внутрішні – управлінський персонал, керівники підрозділів, працівники.

На практиці фінансовий облік є процесом узагальнення фінансових даних, отриманих на основі бухгалтерських записів підприємства, та надання їх у формі фінансових звітів зовнішнім користувачам. А це означає, що фінансовий облік не є окремою системою з самостійним процесом документування та реєстрації. Він черпає інформацію із бухгалтерських рахунків, узагальнюючи її, а тому більш правильним буде говорити про фінансову звітність, а не облік. Фінансова звітність подається або на біржу, або комісії з цінних паперів, які є посередниками при наданні акціонерам, інвесторам зведених даних (які основані на бухгалтерських даних). Саме зазначені органи повинні аналізувати звітність і формувати зведені показники як за окремими підприємствами і галузями, так і за регіонами. Формування показників, що призначені для потенційних інвесторів, які цікавляться умовами вкладення капіталу, – це макрорівень, а не бухгалтерський облік конкретного підприємства.

Бухгалтерський фінансовий облік має за мету складання фінансової звітності та орієнтований, в першу чергу, на зовнішніх користувачів. Фінансова звітність складається відповідно до законодавства, положень бухгалтерського обліку та інших нормативних документів.

Фінансова звітність оприлюднюється, вона не становить комерційної таємниці підприємства. Процес формування фінансової звітності повинен бути прозорим, доступним для розуміння компетентними користувачами. Усі ці фактори зумовлюють чітку регламентацію структури та форми зовнішньої звітності підприємства, правил і принципів її складання.

Бухгалтерський управлінський облік. Бухгалтерський управлінський облік спрямований передусім на визначення та вивчення факторів, обставин та умов, що впливають на господарську діяльність підприємства. Його мета – надати інформацію для прийняття управлінських рішень та перевірити ефективність їх виконання. Тут доцільно згадати вислів проф. Я.В. Соколова: “Будь-яке рішення приймається на підставі інформації, яка складає плоть і кров управлінського обліку”¹.

Управлінський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів. Управлінська звітність є внутрішньою, регламентується на рівні підприємства, призначена для забезпечення

¹ Соколов Я.В. Предисловие редактора: в кн. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – с.12, 13

інформацією внутрішніх користувачів – менеджерів – для прийняття необхідних управлінських рішень. Така звітність не регулюється загальноприйнятими принципами, її форми встановлюються підприємством самостійно для забезпечення власних потреб в інформації всіх рівнів управління. Тут збирається інформація про діяльність підприємства, яка може бути його комерційною таємницею.

Завдання управлінського обліку полягає у наданні апарату управління інформації, яка б сприяла підвищенню ефективності використання ресурсів підприємства.

В межах управлінського обліку виділяють стратегічний і оперативний облік. Віднесення стратегічного обліку до управлінського, а значить і бухгалтерського обліку є дискусійним питанням, адже визначається він як фінансовий аналіз, або аналіз, планування і контроль⁵, тобто за визначенням і суттю підмінює інші функції управління.

Управлінський облік відрізняється від фінансового за наступними ознаками:

◆ *відсутністю стандартизації* – способи та форми ведення бухгалтерського управлінського обліку не встановлені нормативними документами; форми надання звітних даних можуть бути довільними та зручними для користувачів. Як зазначає проф. Я.В. Соколов: “Методи обліку, перш за все обліку управлінського, формуються не на папері і не в комп’ютерних файлах, а в головах людей”¹;

◆ *конфіденційністю* – інформація управлінського обліку призначена виключно для внутрішнього використання;

◆ *плановим характером* – управлінський облік є джерелом інформації, що використовується для планування, моделювання та прогнозування різних аспектів діяльності підприємства (обсягу реалізації, витрат на збут та ін.), адже управляти – означає передбачати;

◆ *використанням поряд з грошовим інших вимірників*, що забезпечує повноту наданої інформації, наприклад, вимірювання кількості запасів поштучно, із зазначенням їх гатунку та ін.;

◆ *актуальністю наданої інформації*, що досягається за рахунок складання звітності на основі оперативних даних за короткі проміжки часу: добу, п’ятиденку, декаду тощо. Ці дані використовуються для оперативного контролю та управління діяльністю підприємства. Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни та періодичність подання внутрішньої звітності відповідно до інформаційних потреб користувачів;

◆ *розширеним складом об’єктів обліку* – в якості об’єктів управління обліку можуть виступати окремі вироби, види діяльності, центри відповідальності тощо. Їх склад обумовлений потребами управління.

⁵ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – с. 32-36.

Поділ системи бухгалтерського обліку на управлінський і фінансовий є умовним і викликаний, в першу чергу, необхідністю балансувати між вимогами оприлюднення бухгалтерської звітності, з одного боку, та збереження комерційної таємниці, з іншого. Такий поділ властивий для підприємств з капіталістичним способом виробництва. Саме “відкритість” чи “закритість” обліку визначає цей поділ. Управлінський облік забезпечує такі функції управління як планування, облік, аналіз та контроль, а фінансовий облік виступає засобом залучення в бізнес додаткових джерел шляхом “створення привабливої картини”.

Кафедра бухгалтерського обліку і контролю університету дотримується позиції, що поділ єдиної системи бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський не має сенсу. Адже фактичний набір облікових функцій, процедур і операцій цієї системи не відрізняються від тих, які складають предметну змістовну основу фінансового та управлінського видів обліку. Адже, не будучи названим, “фінансовий” облік достатньо успішно забезпечує відображення на бухгалтерських рахунках фактів господарської діяльності, формує бухгалтерську звітність. При цьому значна увага приділяється розширенню та посиленню функцій бухгалтерського обліку, використанню його аналітичного потенціалу в якості головного і достовірного джерела управлінської інформації, методам аналізу зазначеної інформації з метою формування управлінських рішень. Не маючи назву, “управлінський” облік забезпечує управління підприємством необхідною оперативною та поточною інформацією про фактичні та планові витрати, собівартість продукції, про фінансові результати структурних підрозділів підприємства, про ефективність господарської діяльності в цілому по підприємству.

Аналогічної думки дотримується й відомий російський вчений М.Ю. Медведев. Він відмічає: “На сьогодні продовжується активний процес диференціації обліку на окремі дисципліни ...мається на увазі тенденція поділу обліку на фінансовий і управлінський. ...на нашу думку, дана класифікація є мало виправданою в зв'язку з господарською необхідністю, в багатьох своїх проявах нав'язується штучно, тому констатувати кінцевий поділ обліку на фінансовий і управлінський поки передчасно”⁶.

Податкові розрахунки. До підсистем бухгалтерського обліку відносять і так званий податковий облік (податкові розрахунки), який призначений для відображення операцій, пов'язаних з виникненням розрахунків підприємства з бюджетом.

Для вітчизняної практики оподаткування діяльності господарюючих суб'єктів характерна різноманітність видів і ставок податків, складність обчислення багатьох оподатковуваних позицій. У результаті цього значно зріс обсяг облікової роботи бухгалтерських служб щодо розрахунків податків і платежів. Це і призвело до виникнення терміну *податковий облік*. Але новизна взаємовідносин господарюючих суб'єктів з державою, що

⁶ Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – с. 8

визначається розвитком різних форм податкових зобов'язань, не змінила самої сутності бухгалтерського обліку, де формується вихідна інформація про стан цих зобов'язань. Системою бухгалтерського обліку акумулюється та обробляється інформація про нарахування та сплату податків до бюджетів різних рівнів, позабюджетних фондів, місцевих податків і зборів, яка надається до податкових органів. Але не у всіх випадках.

Найточніший облік там, де найвибагливіший користувач. В Україні такий користувач уособлений податковою службою, бухгалтер знає про відповідальність та можливі наслідки допущених помилок, а тому і приділяє особливу увагу веденню податкового обліку. На жаль, податковий облік “вийшов” за межі системи бухгалтерського обліку (в частині податку на прибуток), “не вписується” в неї, а тому і здобув самостійну назву. З прийняттям законів про ПДВ та оподаткування прибутку триває дискусія про місце податкового обліку: чи він в системі бухгалтерського обліку чи поза нею. Щодалі розбіжності в об'єктах податкового і бухгалтерського обліку зростають. Податковий облік обрав такі методи обчислення бази для оподаткування, які не завжди мають економічного обґрунтування (адже тут маємо справу з інструментами фіскальними), внаслідок чого непридатні для обчислення національного багатства.

Сьогодні маємо ситуацію, при якій бухгалтерський облік будується за патримоніальною диграфічною системою, а податковий – за камеральною⁷. Як зазначає Я.В. Соколов, “Неодноразово робилися спроби синтезувати ці дві облікові системи, однак, одна справа констатувати необхідність синтезу і зовсім інша – провести його в життя. Тут можна відмітити дві серйозні спроби – одна була зроблена видатним швейцарським автором Фридрихом Гюглі, інша великим російським бухгалтером Олександром Павловичем Рудановським. При всіх дуже цікавих знахідках обидві ці спроби не дали вражаючих результатів і не могли бути визнані вдалимими. За всією видимістю були праві такі видатні вчені, як М. Ріва і П. Гарніє, які прокламували принципіву несумісність цих двох систем обліку”⁸.

Перефразувавши відому цитату Паскаля, підкреслимо, що всі види бухгалтерського обліку грають одним і тим же “м'ячем”, але по-різному (і не завжди найкращим чином)”⁹.

Задача інтеграції видів обліку підлягає вирішенню. Тільки єдина система бухгалтерського обліку, яка включає в себе і фінансовий, і

⁷ Патримоніальна система орієнтована на облік наявності та руху майна, доходи і витрати сприймаються як наслідок цього руху; камеральна – на облік грошових потоків, доходів та витрат, стан і рух майна розглядається як наслідок виконання бюджету, причому в камеральній бухгалтерії реєстрації підлягають не лише витрати і доходи, але й виникнення прав на їх здійснення або отримання (за матеріалами Соколова Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.).

⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – с. 23.

⁹ Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

управлінський, і податковий обліки як види (підсистеми), дозволяє в своїх межах організувати оперативний облік, слугує базою для визначення макроекономічних показників (узагальнюються державними органами статистики або головною компанією) має майбутнє. Тільки єдина система обліку – гарант довіри суспільства до обліку та звітності. А тому така система повинна знайти теоретичне і методологічне обґрунтування. В даному випадку суттєвим доробком виступають праці наших попередників, які будували соціалістичний облік – найточніший, найсвоєчасніший, найдостовірніший інструмент управління економікою держави. Але й основним користувачем такого обліку була держава – власник і розпорядник майна суспільства. Наявні напрацювання з урахуванням вимог сьогодення можна застосувати до нового, недержавного, власника.

Як окремих вид іноді називають *креативний (творчий) облік*. Але це не вид, а підхід до обліку, який в сучасних умовах використовується при веденні бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності. Поширенню цього підходу сприяє конфлікт інтересів управлінців і власників з питань розподілу ресурсів. Так, креативний підхід зустрічається вже в XIX ст., коли шляхом створення резервів бухгалтери акціонерних товариств почали приховувати від акціонерів прибутки. Сьогодні креативний підхід проявляється у формуванні облікової політики.

Екологічний облік. Останнім часом велика увага приділяється проблемі глобального екологічного забруднення. Ряд підприємств своїм процесом виробництва створюють загрозу екологічній безпеці. Як наслідок – хвороби людей, непридатність великих площ для їх експлуатації. В ряді країн до звітності підприємств вимагається включати екологічну складову (або у Примітках до фінансової звітності або окремою формою). Екологічна політика господарюючих суб'єктів сьогодні виходить на перший план; така політика передбачає проведення підприємствами діяльності, пов'язаної з охороною навколишнього середовища. Слід розуміти, що для проведення такої діяльності підприємство несе витрати і не отримує доходів, тобто фінансування такої діяльності відбувається за рахунок власних джерел. І не кожне підприємство добровільно йде на такі витрати. Це і зумовило появу так званого *екологічного обліку*, намагання створити нові форми звітності, які б давали можливість спеціалістам визначати ціни та витрати на екологічні ресурси “неформальними” цінами (такі як чисте повітря, передбачуваний клімат, цілющі моря та непошкоджений озоновий шар). Практична реалізація таких спроб дозволить бухгалтерам визначати ціни та витрати на цілий ряд

* В одному із дисертаційних досліджень, виконаних в Житомирській науковій школі доведено, що більш влучною є назва не “екологічний облік”, а “екологічний облік навколишнього середовища”

екологічних послуг, які зазвичай не оцінюються. Наприклад, якщо будь-який господарюючий суб'єкт купує лісові насадження, то вартість такого лісу включатиме витрати на охорону його флори й фауни. Ці ж витрати потім будуть включатися до ціни готової продукції промисловості.

Екологічний облік можна визначити як систему виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, передачі інформації про взаємодію підприємства й навколишнього (природного) середовища. Об'єктами екологічного обліку є майно підприємств природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, нематеріальні активи та господарські операції, які здійснюють підприємства в процесі своєї діяльності.

Основними завданнями екологічного обліку є:

- ◆ формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування і охорони навколишнього середовища;
- ◆ забезпечення необхідною інформацією всіх внутрішніх і зовнішніх користувачів (керівництва організації, системи екологічного менеджменту, акціонерів, інвесторів тощо);
- ◆ запобігання негативному впливу підприємства на навколишнє середовище та навколишнього середовища на господарську діяльність підприємства.

Принципи бухгалтерського обліку

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні ґрунтується на законодавчо визначених принципах (табл. 1.3).

Таблиця 1.3. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

<i>Принцип</i>	<i>Зміст принципу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Обачності</i>	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
<i>Повного висвітлення</i>	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
<i>Автономності</i>	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
<i>Послідовності</i>	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
<i>Безперервності</i>	Оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі

1	2
<i>Нарахування та відповідності доходів та витрат</i>	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
<i>Превалювання сутності над формою</i>	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
<i>Історичної (фактичної) собівартості</i>	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
<i>Єдиного грошового вимірника</i>	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
<i>Періодичності</i>	Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

У міжнародній практиці, окрім зазначених, існують наступні принципи побудови бухгалтерського обліку: двоїстості, доказовості, індивідуалізації та персоніфікації рахунку, історизму (безперервності), стабільності (сталості), реєстрації доходу, зіставності та інші.

Моральність обліку

Облік є бухгалтерським лише тоді, коли він є розумним, справедливим, відображає порядність у відносинах між людьми. Ці три фундаментальні засади визначають моральність обліку. Слід відмітити, що на сьогодні держава, яка формує національну облікову систему, повинна взяти на озброєння моральність як базову, фундаментальну категорію бухгалтерського обліку.

Проблема моральності бухгалтерського обліку може бути окремим предметом дослідження. Говорити про аморальність обліку, що визначає правовий статус бухгалтера, можна тоді, коли проти останнього порушена кримінальна справа, або коли особа обвинувачується у вчиненні злочину за допомогою фальсифікації облікових даних. Отже, моральність обліку – це цілком актуальна, реальна категорія, яка, наче лакмусовий папірець, перевіряє нову українську систему обліку на його об'єктивність і справедливість.

Моральність обліку порушується внаслідок діяльності або бездіяльності бухгалтерського апарату на всіх етапах облікового процесу: на етапі документування – викривлення фактів спостереження на будь-чие замовлення, внаслідок бухгалтерської необізнаності, низької кваліфікації бухгалтерів, зловживання ними службовим положенням тощо. На етапі реєстрації – фальсифікація бухгалтерських проводок, неправильне рознесення даних у реєстри обліку тощо. На етапі узагальнення – фальсифікація звітності на будь-чие замовлення або з власної ініціативи бухгалтера.

Бухгалтерський облік як наука та практична діяльність

Бухгалтерський облік як наука є вченням про систему отримання, обробки та подання облікової інформації з метою використання її в управлінні ланками галузей економіки – підприємствами (об'єднаннями), організаціями та установами.

Відомий економіст, розробник економічної теорії Шумпетер визначає науку наступним чином: “Наука – це будь-який вид заняття, яке є об'єктом свідомого вдосконалення” і “Наука – це будь-яка галузь знань, яка виробила спеціалізовану техніку пошуку й інтерпретації (аналізу) фактів”. Бухгалтерський облік, будучи прикладною економічною наукою, чудово вписується в обидва ці визначення: він вдосконалюється вже багато століть, має свій специфічний категорійний апарат (проводка, подвійний запис, дебет, кредит, сторно та ін.), предмет (факти господарського життя), які в сукупності й складають “спеціалізовану техніку пошуку й інтерпретації фактів”.

Як і будь-яка наука, бухгалтерський облік має свої чітко визначені мету, завдання, предмет, метод, методологію, які вивчаються через такі наукові дисципліни як теорія бухгалтерського обліку та галузеві курси бухгалтерського обліку (в промисловості, будівництві, сільському господарстві) тощо.

Наука – це суспільне явище, і чим більш зрілим стає суспільство, тим успішніше воно застосовує методи ринкової економіки, тим більшу роль відіграє облік у житті суспільства, тим нагальніше постає питання наукового пояснення існування та функціонування бухгалтерського обліку.

Але науку творять дослідники, а організацію та ведення обліку на конкретному підприємстві забезпечують бухгалтери. Дослідники вивчають надбання своїх попередників – науковців і бухгалтерів-практиків, а бухгалтери застосовують на практиці розробки й рекомендації вчених, які знайшли своє відображення в стандартах обліку, рекомендаціях міністерств, підручниках, навчальних і практичних посібниках. Як зазначає проф. Я.В. Соколов, те, що робить практик, – ніщо інше як “Положення-заповіт” теоретиків, які жили раніше.

Наука покликана вирішувати проблеми, які виникають на практиці. А проблема виникає тоді, коли на практиці існують дві ситуації: одна реальна (що склалася), а друга – бажана.

Бухгалтерський облік як наука вирішує ряд актуальних проблем, серед яких, зокрема, можна виділити наступні:

- уніфікація понятійного апарату, який використовується в бухгалтерському обліку;
- створення теорії та методик, які б дозволили поєднати фінансовий, управлінський і податковий облік в єдину інформаційну систему;
- обґрунтування аналітичних можливостей облікової системи при застосуванні комп'ютерних технологій;
- розробка концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Бухгалтерський облік як практична діяльність стимулює розвиток обліку в різних галузях економічної діяльності. Практичний аспект бухгалтерського обліку реалізується у працях українських вчених-бухгалтерів, у яких пропонуються шляхи розв'язання серйозних проблем, що виникли в практиці обліку, реальні дії для вирішення практичних облікових завдань.

Як вказує сучасний російський вчений М.Ю.Медведев в одній із найцікавіших своїх праць, „..Наявність у бухгалтерського обліку прикладного і теоретичного аспектів, а саме в таку площину можна перевести старе формулювання, є, на нашу думку, ключем до розуміння завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком і, якщо брати ширше, ролі бухгалтерського обліку в сучасному світі”¹⁰.

Першим розмежувати практичне й наукове вимірювання в обліку запропонував відомий російський бухгалтер Е.Е.Сіверс (1852-1917): в його термінології бухгалтерський облік як наука представлений рахункознавством, а практична робота – рахівництвом.

1.2. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Дотримання балансу взаємних інтересів груп користувачів інформації досягається за допомогою різних видів регулювання бухгалтерського обліку (табл. 1.4).

Таблиця 1.4. Види регулювання бухгалтерського обліку

№ з/п	Види регулювання	Зміст
1	2	3
1	Економічне	Здійснюється за допомогою методичних рекомендацій, роз'яснень з ведення обліку, обміну досвідом. Спрямоване, в першу чергу, на одержання корисної інформації для оцінки ефективності діяльності та прийняття управлінських рішень; має ненормативний характер і використовує не принцип обов'язковості, а принцип доцільності
2	Правове	Здійснюється державою, яка, діючи в інтересах суспільства, встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів. В основу правового регулювання покладено принцип обов'язкового дотримання правових норм. Економічна доцільність та юридична обов'язковість не є взаємно протилежними, однак, якщо перша орієнтована на особисті інтереси підприємства, облік діяльності якого ведеться, то друга базується, передусім, на публічному інтересі, який складається з інтересів як самого підприємства, так і всіх інших суб'єктів господарської діяльності. Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що підприємство при веденні обліку обирає для себе економічно доцільні напрями поведінки, але при цьому воно змушене враховувати правові норми, порушення яких призводить до юридичної відповідальності та, відповідно, економічних втрат

¹⁰ Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – с. 7.

1	2	3
3	Морально-етичне	Охоплює всі сфери суспільного життя, в тому числі й бухгалтерський облік. Низка суспільних відносин, урегульованих правом, оцінюється і з точки зору моралі. Однак, якщо норми права закріплено державою, то моральні норми та принципи існують у підсвідомості людей, в громадській думці, знаходять відображення у творах літератури, мистецтва, засобах масової інформації. В ряді країн прийняті етичні "стандарти" поведінки аудиторів і бухгалтерів, але вони не можуть розглядатися як нормативно-правові акти, що носять примусовий характер. Їх вплив спрямовано, передусім, на підсвідомість людей, розраховано на силу громадської думки

Законодавчі основи регулювання бухгалтерського обліку визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі – Закон), який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства. Законом передбачено:

1) державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою захисту інтересів користувачів й удосконалення бухгалтерського обліку та звітності;

2) застосування принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які визначаються національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та не суперечать міжнародним стандартам;

3) розробку галузевими міністерствами та іншими органами виконавчої влади методичних рекомендацій щодо застосування національних П(С)БО відповідно до галузевих особливостей;

4) напрями діяльності Методологічної ради з бухгалтерського обліку тощо.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

◆ удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлена п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів (див. рис. 1.5).

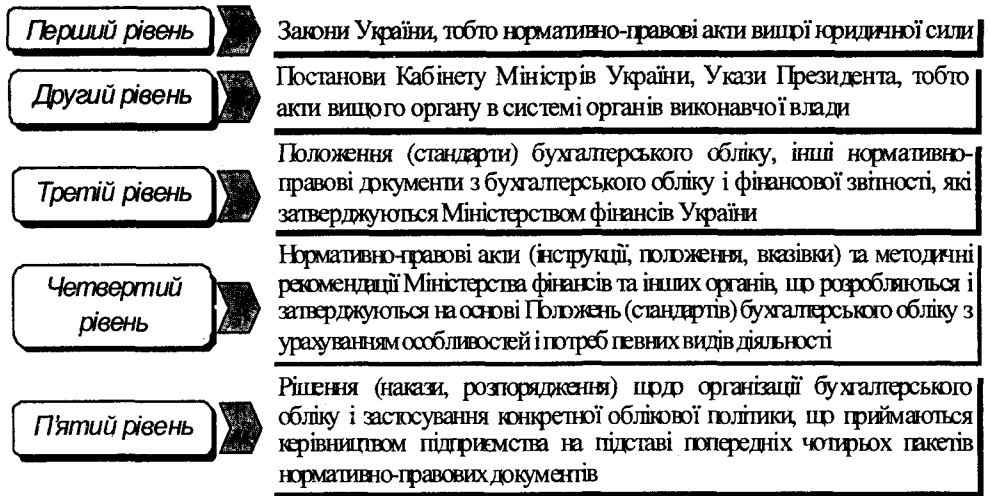


Рис. 1.5. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України та забезпечує виконання наступних завдань:

- ◆ організація розробки та розгляду проектів національних П(С)БО, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- ◆ удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- ◆ методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- ◆ розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Бухгалтерський облік в Україні ґрунтується на визнаних на міжнародному рівні нормах ведення обліку та складання звітності, основні вимоги яких встановлені Законом, та ведеться на підприємстві безпосередньо з дня його реєстрації до моменту ліквідації.

Стандарти обліку Стандарти бухгалтерського обліку базуються на трьох елементах: прецеденти; державні процедури-інструкції, що регулюють порядок встановлення стандартів; вплив з боку недержавних (громадських) бухгалтерських організацій.

Основою стандартів будь-якої країни та головною вимогою до фінансової звітності є правдиве відображення фінансового стану підприємства та його фінансових результатів у реальному часі. У загальному розумінні всі стандарти бухгалтерського обліку розглядають наступні питання (див. рис. 1.6).

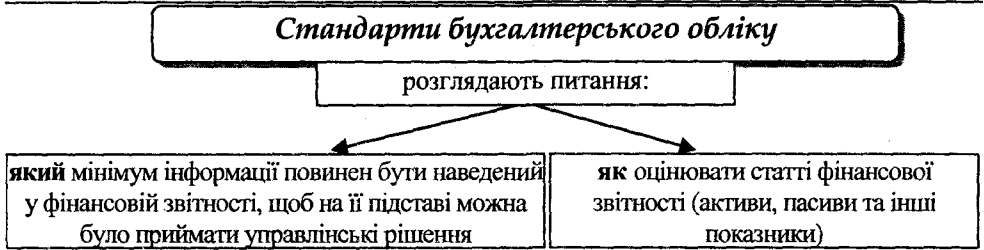


Рис. 1.6. Питання, які розглядаються в стандартах бухгалтерського обліку

Міжнародні стандарти – це документи, які мають повністю рекомендаційний характер. Є країни, які застосовують міжнародні стандарти як національні. В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, прийняті національні правила обліку – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Стандарт звітності – облікові правила та процедури, що стосуються виміру, оцінки й надання облікової інформації, розроблені відповідними професійними організаціями, наприклад, Комісією зі стандартів фінансового обліку (США), Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності, що знаходиться у Великобританії, Методологічною Радою при Міністерстві фінансів України.

Бухгалтерський стандарт – це стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтерські стандарти, як правило, співпадають з бухгалтерськими принципами.

У багатьох країнах стандарти бухгалтерського обліку розробляються професійними недержавними організаціями бухгалтерів, до того ж, частина стандартів носить обов'язковий характер, а частина – рекомендаційний. У деяких країнах правила бухгалтерського обліку встановлюються особами, уповноваженими на це урядовими органами. До таких країн належить і Україна.

Сьогодні загальний характер багатьох норм і правил (стандартів) дає бухгалтерам широке поле для професійної творчості та спонукає до самостійного прийняття важливих рішень з облікових проблем.

На сьогодні в Україні 27 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які охоплюють всі чинні Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку. Деякі національні стандарти об'єднують положення декількох МСФЗ, а в окремих випадках розробляються стандарти, зміст яких не має аналогу в міжнародних стандартах. Але всі національні стандарти базуються на МСФЗ та не суперечать їх положенням.

Стандарти надають свободу вибору відповідних методів обліку, у зв'язку з чим бухгалтерські записи часто залежать від обраного методу. Вони описують можливі методи, надають рекомендації щодо вибору найбільш

вдалого методу для підприємств залежно від специфіки їх діяльності. А бухгалтер обирає необхідні йому проводки відповідно до облікової політики.

Сьогодні бухгалтер сам вирішує питання щодо використання норм амортизації матеріальних і нематеріальних активів, які платежі відносити до даного звітного періоду, а які капіталізувати (включити до витрат майбутніх періодів або віднести на незавершене виробництво), як списувати прострочену дебіторську заборгованість тощо. При цьому бухгалтер розуміє, що всі його рішення не мають відношення до розрахунків з бюджетом за податками.

Таким чином, сьогодні немає чіткого шаблону, до якого бухгалтер міг би підставляти потрібні суми. Відображаючи ту чи іншу операцію, бухгалтер аналізує її економічний зміст, від чого залежить визнання і відображення результату цієї операції у звітності.

Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність власника або керівника підприємства зі створення, постійного впорядкування та вдосконалення системи бухгалтерського обліку для забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Саме організація бухгалтерського обліку є одним з найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки його до ефективної діяльності. Без організованого бухгалтерського обліку неможлива господарська діяльність підприємства.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство визначає облікову політику, форму ведення та форму організації бухгалтерського обліку.

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

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

Законом про бухгалтерський облік передбачено 4 форми організації бухгалтерського обліку (див. рис. 1.7).

Бухгалтерська служба підприємства (бухгалтерія) – це спеціальний підрозділ або відділ, який займається веденням бухгалтерського обліку і

складанням бухгалтерської звітності. Бухгалтерська служба є самостійним структурним підрозділом підприємства і очолюється головним бухгалтером. Структура бухгалтерської служби залежить від розмірів підприємства і сфери його діяльності, обсягу облікової роботи та наявності технічних засобів для ведення бухгалтерського обліку.

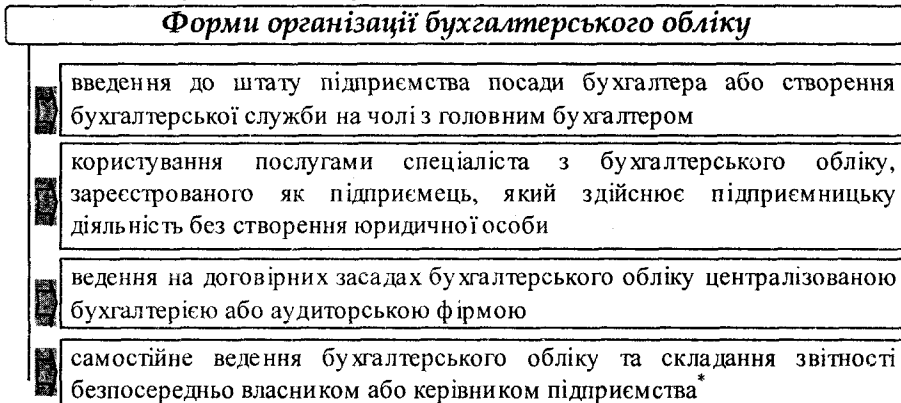


Рис. 1.7. Форми організації бухгалтерського обліку

У складі бухгалтерської служби можуть створюватися такі групи (відділи, бюро, сектори): матеріальна група, група обліку оплати праці, виробничо-калькуляційна група, група обліку готової продукції, групи капітального будівництва та житлово-комунального господарства та ін. На великих підприємствах додатково можуть бути створені відділи обліку тари, обліку основних засобів, група підготовки й машинної обробки інформації, звітно-аналітичний відділ. Така структура бухгалтерської служби у більшості випадків поширена на середніх і частині великих підприємствах. Кожен відділ виконує специфічні функції, наведені в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5. Функції груп бухгалтерської служби

<i>Група</i>	<i>Функції</i>
1	2
Матеріальна	Облік заготівлі (придбання) і руху матеріально-виробничих запасів (за винятком готової продукції), облік основних засобів
Розрахункова	Облік оплати праці, облік розрахунків з бюджетом за податками і обов'язковими платежами, облік розрахунків за соціальними платежами
Виробнича	Облік витрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
Готової продукції	Облік запасів готової продукції, її відвантаження і реалізації
Розрахунково-касова	Облік касових операцій і безготівкових розрахунків

* Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися

1	2
Обліку капітального будівництва	Облік капітального будівництва
Житлово-комунальна	Облік житлово-комунального господарства
Загальна	Облік окремих операцій, ведення Головної книги, складання облікових реєстрів і бухгалтерської звітності

Функції бухгалтерських працівників

Кількість бухгалтерів, які працюють у бухгалтерській службі підприємства, та їх посади залежать від характеру, складу й обсягу облікових робіт. Можливі посади бухгалтерських працівників і їх функції наведено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6. Функції облікових працівників

<i>Посада</i>	<i>Функції</i>
Головний бухгалтер	Організація і ведення бухгалтерського обліку й контролю на підприємстві
Бухгалтер із розрахунків з персоналом	Розрахунки з оплати праці, облік розрахунків з працівниками підприємства
Бухгалтер з обліку основних засобів	Облік надходження і витрачання основних засобів, контроль за їх зберіганням і використанням
Бухгалтер з обліку запасів	Облік матеріальних цінностей, їх зберігання, використання, розрахунки з постачальниками і підрядниками
Бухгалтер з обліку собівартості	Облік витрат усіх видів виробництва, калькулювання собівартості продукції, що випускається
Бухгалтер зі складання звітності	Зведення даних до Головної книги, облікових реєстрів, складання фінансової звітності
Бухгалтер-касир	Ведення касових операцій

Безпосередньо керівнику підприємства підпорядковується головний бухгалтер, який несе відповідальність за формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку, своєчасне подання повної і достовірної звітності, за відповідність законодавству господарських операцій, які здійснюються.

Головний бухгалтер або особа, на яку згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” покладено обов’язок ведення бухгалтерського обліку підприємства:

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

- ◆ організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- ◆ бере участь в оформленні матеріалів, пов’язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжками й псуванням активів підприємства;

◆ забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Бухгалтерський облік ґрунтується на первинних даних. Законом передбачено, що власник підприємства несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві таким чином, щоб усі господарські операції, які відбуваються в межах господарської діяльності підприємства, були документально підтверджені.

Документи, які фіксують факти господарського життя, є підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій. Вони повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення на паперових або машинних носіях. Для контролю та впорядкування обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Для забезпечення створення, перевірки та обробки первинних документів у бухгалтерському обліку від моменту їх створення до передачі в архів складаються графіки документообороту.

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

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

Підприємство повинно вживати всі необхідні заходи для запобігання несанкціонованому виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечення їх належного зберігання протягом встановленого строку.

Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятих у межах їх повноважень, передбачених законодавством. Посадова особа підприємства має право у присутності представників органів фінансово-господарського контролю зняти копії документів, які вилучаються. У цьому випадку на такі документи повинен бути складений реєстр у встановленому порядку.

1.3. Облікова політика підприємства як інструмент організації бухгалтерського обліку

Поява терміну “облікова політика” у національній системі бухгалтерського обліку, як і в обліку інших пострадянських країн, та його офіційне закріплення зумовлені процесами реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових умов шляхом гармонізації його з міжнародними стандартами.

Вперше можливість використання окремих елементів облікової політики в практиці національного бухгалтерського обліку з’явилася з

введенням в дію Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності. Ним передбачалося, що підприємства й організації можуть самостійно встановлювати форму організації бухгалтерського обліку, визначати форму та методи ведення бухгалтерського обліку, розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, звітності й контролю, визначати право підпису документів працівниками, виділяти на окремий баланс свої філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи. Однак, сам термін “облікова політика” не застосовувався.

Офіційно в Україні цей термін почали вживати у 1999 р. із введенням в дію Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, згідно з яким *облікова політика* – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Таке визначення облікової політики робить її близькою до поняття балансової політики, розповсюдженої в бухгалтерському обліку країн Західної Європи (Польщі, Німеччини, Франції, Англії, Австрії). Під *балансовою політикою* розуміють загальну сукупність заходів здійснених протягом звітного періоду, а також під час складання та подання річної звітності, з урахуванням норм чинного законодавства, завданням яких є вплив на користувачів цих звітів (як зовнішніх, так і внутрішніх), з метою сприяння реалізації поставлених господарських завдань. Балансову політику також називають *політикою річної фінансової звітності*.

Поняття облікової політики не обмежується лише складанням та поданням фінансової звітності. Звітність може бути достовірною лише за умови правильної організації та ведення бухгалтерського обліку.

Таким чином, більш повним є наступне визначення: *облікова політика* – це сукупність дій з формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації і ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства інтересам його власника та необхідно розглядати з точки зору призначення самого бухгалтерського обліку, складовою якого вона є, а саме:

- ◆ забезпечення збереження майна власника;
- ◆ надання інформації власникам для здійснення управління. Якщо управлінський персонал підприємства працює за наймом, то повинна реалізуватись захисна функція бухгалтерського обліку через створення власником незалежної та підпорядкованої тільки йому служби внутрішнього контролю;

- ◆ забезпечення власника інформацією про фінансові результати;
- ◆ захист інтересів суспільства через загальносуспільне значення обліку.

Поряд з бухгалтерським обліком, облікова політика, як його складова, покликана забезпечувати виконання розглянутих функцій в будь-який момент та в будь-яких економічних системах.

Формування та реалізація облікової політики можливі на трьох взаємопов'язаних рівнях, відповідно до яких розрізняють міждержавну (регіональну), державну облікову політику й облікову політику підприємства (рис. 1.8).

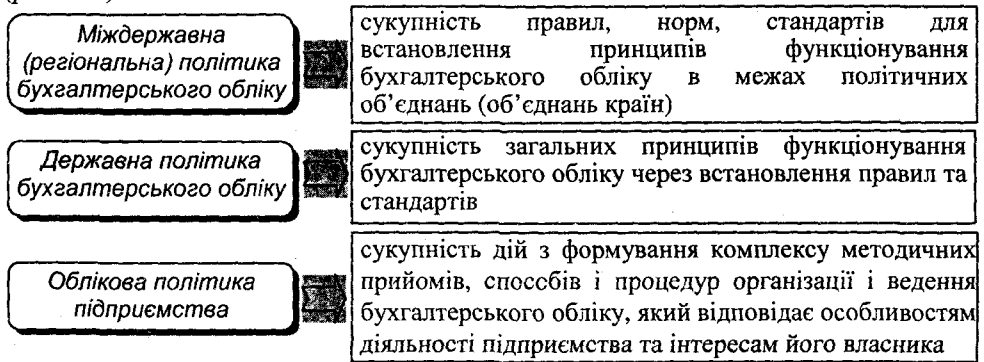


Рис. 1.8. Рівні реалізації облікової політики

Таке розмежування облікової політики має принципове значення та базується на розмежуванні понять теорії і практики обліку.

Теорія обліку не є національною, вона призначена розробити загальні елементи методу бухгалтерського обліку, такі як подвійний запис, рахунки, інвентаризація, баланс, оцінка, звітність тощо. Теорія обліку є не тільки наднаціональною, але й надчасовою. Елементи методу обліку не зазнають змін, їх лише доповнюють у частині зміни організації та форм ведення обліку. Наприклад, в усьому світі є закон подвійності, який жодним змінам не підлягає.

У той же час практика обліку має й національний характер і враховує особливості ведення обліку кожного окремого суб'єкта господарювання.

На міждержавному (регіональному) рівні облікова політика може формуватися в межах геополітичних або економічних об'єднань. Під *регіоном* розуміється група країн, які є окремим економіко-географічним або близьким за національним складом і культурою, або однотипним за суспільно-політичним устроєм районом світу. Тому державна політика учасників таких об'єднань буде формуватися відповідно до міждержавної (регіональної).

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку у вигляді переліку методик і облікових процедур, серед яких передбачаються допустимі альтернативні варіанти. Підприємство має можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу бухгалтерських рахунків тощо. Облікова політика окремих підприємств цілком залежить від державної політики: якщо в державі централізоване регулювання обліку, то облікова політика підприємств відсутня (як у колишньому СРСР).

Державна політика в сфері обліку – явище складне та багатогранне. Це, в першу чергу, зумовлено винятковим значенням і роллю держави в загальній політичній системі суспільства. Держава є власником основних засобів виробництва, визначає основні напрями розвитку суспільства, виступає

організацією всіх громадян, має спеціальний апарат управління та примусу, здійснює правотворчу функцію, характеризується єдністю законодавчих, управлінських і контрольних функцій, є єдиною повновладною організацією у межах всієї країни.

Облікова політика має свої суб'єкти, об'єкти й елементи. *На рівні держави суб'єктами облікової політики є:* Міністерство фінансів України; Методологічна рада при Міністерстві фінансів України; Кабінет Міністрів України; Верховна рада України; Національний Банк України; Державна податкова адміністрація та інші органи влади. Суб'єктом облікової політики на рівні підприємства, у першу чергу, є власник. Суб'єкти облікової політики підприємства та їх взаємодія відображені на рис. 1.9.



Рис. 1.9. Суб'єкти облікової політики підприємства та їх взаємодія

Суб'єкт ведення обліку (бухгалтер, аудитор, бухгалтерська служба) розробляє пропозиції з формування облікової політики та надає їх власнику (або керівнику, уповноваженому на це власником), який затверджує Положення про облікову політику або інший документ, що оформлює облікову політику. При цьому повинні бути передбачені певні складові облікової політики (рис. 1.10).

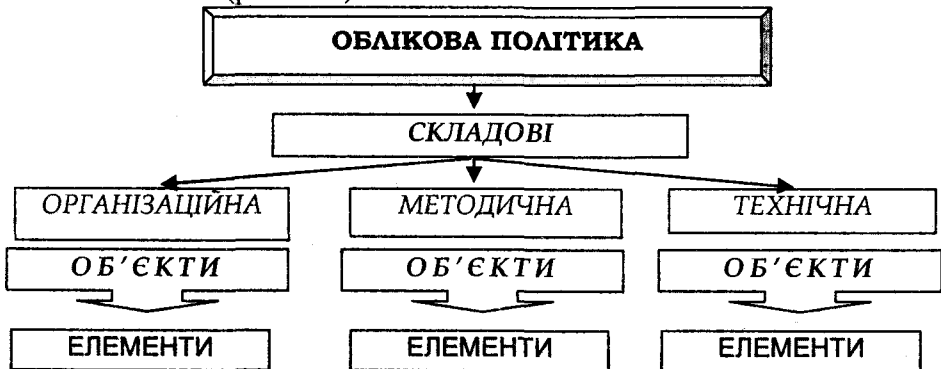


Рис. 1.10. Складові облікової політики

Оскільки облікова політика є складовою частиною системи бухгалтерського обліку, вона охоплює всі його рівні: організаційний, методичний, технічний. Складовими облікової політики на найнижчому рівні є об'єкти та елементи. Під *об'єктом облікової політики* розуміють будь-яку норму або позицію підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти.

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

Наприклад, об'єктом облікової політики можуть бути основні засоби, а елементами облікової політики, які йому відповідають, – метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів тощо; об'єкт – форма обліку, а елементи – журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютерна форми тощо.

Процес формування облікової політики включає вибір методичних прийомів, процедур і способів організації та ведення бухгалтерського обліку із сукупності затверджених законодавчими та нормативними актами, відповідно до особливостей господарської діяльності конкретного підприємства (рис. 1.11).

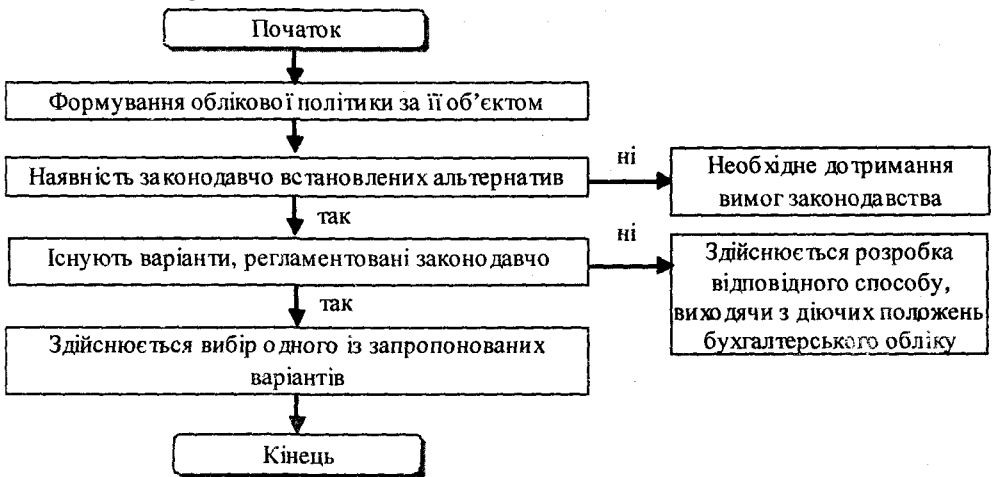


Рис. 1.11. Алгоритм процесу формування облікової політики

Так як відповідальність за організацію бухгалтерського обліку законодавством покладається на власника підприємств, до його повноважень також входить також відповідальність за формування облікової політики. Однак, на практиці власник підприємства може бути не обізнаним з питань бухгалтерського обліку або взагалі перекласти свої повноваження особі, яка керує підприємством на підставі контракту. Тому формування облікової політики може здійснюватися одним із наступних способів:

- 1) головним бухгалтером і керівником підприємства;
- 2) головним бухгалтером із залученням відповідних спеціалістів;
- 3) внутрішнім аудитором або аудиторською службою;

- 4) створенням та наданням повноважень спеціальній комісії;
- 5) залученням спеціалізованої фірми (бухгалтерської, аудиторської, консалтингової тощо).

Облікова політика підприємства – це, насамперед, політика власника, тому саме він вирішує, які з перерахованих суб'єктів будуть формувати облікову політику. Якщо власників декілька (ТЗОВ, ВАТ тощо), облікова політика підприємства затверджується рішенням зборів засновників (учасників).

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді системи внутрішніх організаційно-розпорядчих документів, в центрі якої Положення про облікову політику підприємства. Після затвердження цей розпорядчий документ набуває статусу юридичного. Положення про облікову політику – це основний внутрішній документ, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві, є обов'язковим для виконання всіма службами та працівниками підприємства. Будова Положення про облікову політику може мати наступний вигляд.

Преамбула. Основні відомості про підприємство (назва підприємства, форма власності, організаційно-правова форма, чисельність працюючих тощо).

Розділ 1. Організація роботи бухгалтерської служби. Порядок організації роботи облікового апарату (форма організації бухгалтерського обліку, права та обов'язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами тощо).

Розділ 2. Методика обліку. Наводяться за окремими об'єктами облікової політики обрані елементи.

Розділ 3. Організаційно-технічні аспекти. Основні організаційно-технічні аспекти облікової політики: форма ведення обліку, робочий план рахунків, порядок організації документообороту, проведення інвентаризації тощо.

За необхідністю до Положення складаються відповідні додатки, наприклад, графік документообороту, перелік первинних документів, форми яких затверджуються керівником підприємства, перелік посадових осіб, які використовують бланки суворої звітності, робочий план рахунків тощо.

Підготовка Положення про облікову політику підприємства на практиці є досить трудомісткою справою і вимагає від учасників цього процесу відповідних здібностей, комплексних знань з усіх процесів, які відбувалися на підприємстві та за його межами в минулому, здійснюються сьогодні та будуть у майбутньому. Все це потребує ґрунтовного аналізу подій і фактів, вміння бачити перспективу, неординарно мислити тощо.

Вибір облікової політики залежить від особливостей діяльності кожного конкретного підприємства. При формуванні облікової політики слід враховувати фактори, які на неї впливають (див. рис. 1.12).

Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством при формуванні облікової політики, застосовуються з 1-го січня нового року всіма структурними підрозділами, включаючи виділені на окремий баланс, незалежно від місця їх розташування.

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



Рис. 1.12. Фактори, що впливають на формування облікової політики

Облікова політика розробляється на багато років і може змінюватися лише у випадках:

- ◆ зміни статутних вимог;
- ◆ зміни вимог органу, що затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- ◆ забезпечення внесеними змінами більш достовірного відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення її політики для: а) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; б) подій або операцій, які раніше не відбувалися.

У випадку зміни облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності слід розкривати причини та сутність зміни, суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

Положення про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці діяльності підприємства.

Лекція 2

План рахунків та форми ведення бухгалтерського обліку

Мета вивчення

Після вивчення лекції 2 студент повинен знати:

- принцип побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- форми ведення обліку, які можуть використовуватися підприємствами.

Після вивчення лекції 2 студент повинен вміти:

- пояснити взаємозв'язок Плану рахунків і фінансової звітності;
- характеризувати форми ведення бухгалтерського обліку, визначати їх переваги та недоліки.

У лекції розглядаються наступні питання:

2.1. План рахунків бухгалтерського обліку: характеристика та структура

2.2. Форми ведення бухгалтерського обліку

2.1. План рахунків бухгалтерського обліку: характеристика та структура

План рахунків: Для упорядкування змісту економічної інформації про господарські засоби та джерела їх утворення, господарські процеси, забезпечення власників та інших зацікавлених користувачів достатньою інформацією, необхідною для планування, нормування, управління та контролю за виконанням завдань, а також для правильної та чіткої побудови й організації бухгалтерського обліку потрібно знати характеристику кожного рахунку. Виконання даної процедури є важливим завданням Плану рахунків бухгалтерського обліку.

План рахунків є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів господарського життя у бухгалтерському обліку і є обов'язковим

для всіх підприємств¹. У ньому передбачено всі необхідні рахунки для відображення в обліку операційної, фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності підприємств. План рахунків має наступні основні характеристики (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Характеристика Плану рахунків

Показники	Діючий План рахунків
Групування рахунків	3 розділи, 10 класів, 0-й клас – позабалансові рахунки
Нумерація синтетичних рахунків	Балансові та позабалансові рахунки – 2 цифри
Субрахунки	Більшість субрахунків до кожного рахунку законодавчо затверджені
Нумерація синтетичних субрахунків	Затверджені номери з 3-х цифр
Аналітичні рахунки	Відкриваються підприємством самостійно. Номери повинні починатися з номеру відповідного рахунку/субрахунку

В єдиному Плані рахунків України передбачено близько 90 синтетичних рахунків (рахунків першого порядку). Виробничі підприємства використовують близько 60 з них, а якщо вони крім основної діяльності здійснюють ще й капітальне будівництво або торговельну діяльність, то 63-66 рахунки. Передбачені в Плані рахунків субрахунки (рахунки другого порядку) застосовуються підприємствами залежно від потреб – для аналізу, контролю і складання звітності.

Рахунки, на яких обліковуються однорідні види активів або зобов'язань, об'єднані у відповідні класи. Таких класів 10, кожен з яких має своє кодове значення: від 0 до 9. Коди (номери) й найменування синтетичних рахунків і субрахунків у Плані рахунків бухгалтерського обліку наведені за десятковою системою. Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку. При цьому код класу та код синтетичного рахунку, тобто дві перші цифри, – це той мінімум, який повинен застосовуватися для відображення в обліку господарських операцій. Коди, наведені в Плані рахунків, не можуть змінюватися підприємствами самостійно. У Плані рахунків наведені також коди і найменування ряду субрахунків.

Повний код рахунку може складатися з будь-якої кількості цифр, кожна з яких має певне значення. Використання кодів довжиною більше 4-5 цифр є виправданим лише в умовах використання комп'ютерних технологій. Інструкцією про застосування Плану рахунків не передбачено застосування розділових знаків, а тому всі цифри, які означають код, записуються поруч. Структуру коду рахунку наведено нижче (див. рис. 2.1).

¹ Суб'єкти малого підприємництва (СМП) за власним бажанням можуть використовувати спрощений план рахунків, рекомендований Міністерством фінансів України.

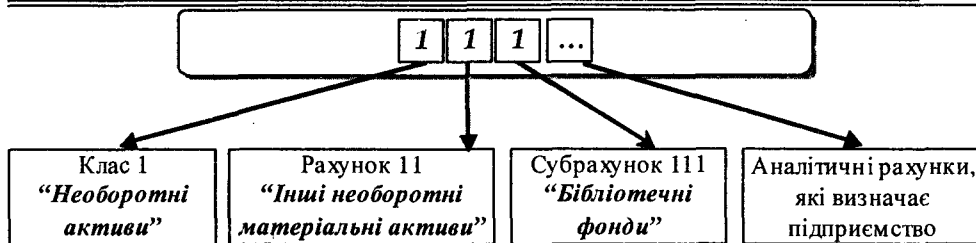


Рис. 2.1. Структура коду рахунку

Рахунки другого порядку використовуються за двома напрямками:

- ◆ перший – застосування субрахунків, що мають встановлені конкретні номери й призначення згідно з Планом рахунків;
- ◆ другий – застосування субрахунків, які не мають встановлених конкретних номерів, їх номер і конкретне призначення встановлюються підприємством.

Підприємство має право не використовувати субрахунки (рахунки другого порядку), але при використанні, слід застосовувати коди, передбачені Планом рахунків. Якщо Планом рахунків не передбачено субрахунок для обліку певних об'єктів обліку, а підприємство вважає за необхідне виділити цей вид, воно може ввести додатковий субрахунок, використовуючи для цього незадіяні цифри. Наприклад, рахунок 28 “Товари” може бути доповнений субрахунком 289 “Транспортно-заготівельні витрати”.

Інструкція до Плану рахунків

Інструкція про застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках та їх субрахунках. В Інструкції наведено коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, а також типові схеми реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденції рахунків першого порядку).

Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведені в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм Інструкції, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, а також потреб управління.

Ведення аналітичного обліку спрямоване на забезпечення кількісними та якісними (марка, сорт, розмір) даними в натуральному та вартісному вимірниках про наявність і рух об'єктів обліку, а також про місця зберігання й матеріально відповідальних осіб.

Аналітичний облік

Аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів надає можливість здійснювати калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), контроль за витратами та визначення результатів діяльності за центрами відповідальності.

Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для всіх підприємств.

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться підприємствами всіх форм власності, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших підприємств, діяльність яких не спрямована на здійснення комерційних операцій, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами".

Суб'єкти малого підприємництва та інші підприємства, функціонування яких не спрямоване на здійснення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням лише рахунків класу 8 "Витрати за елементами" або в порядку, який наведено вище.

Структура Плану рахунків

План рахунків бухгалтерського обліку структурований за класами. Як було зазначено вище, він містить 10 класів, які описують укрупнені групи об'єктів:

1. Необоротні активи;
2. Запаси;
3. Кошти, розрахунки та інші активи;
4. Власний капітал і забезпечення зобов'язань;
5. Довгострокові зобов'язання; поточні зобов'язання;
6. Доходи і результати діяльності;
7. Витрати за елементами;
8. Витрати діяльності;
9. Позабалансові рахунки.

Рахунки класу 0 "Позабалансові рахунки" надають інформацію, яка розкривається в Примітках до фінансової звітності.

Отже, кожен клас рахунків має конкретне призначення та відображає потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів в інформації.

Взаємозв'язок плану рахунків з елементами та формами звітності

Структура Плану рахунків пристосована до складання всіх п'яти форм фінансової звітності. Балансові рахунки побудовано таким чином, щоб їх сальдо відповідало сумам, які відображаються у статтях Балансу (ф. № 1). При цьому такі рахунки об'єднані в класи згідно з розділами активу й пасиву Балансу (ф. № 1). Показники розділів I-III активу Балансу (ф. № 1) заповнюються на підставі даних рахунків класів 1-3, показники розділів I-V пасиву Балансу (ф. № 1) – на підставі даних рахунків класів 4-6.

Обороти рахунків, які застосовуються для обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності, тобто рахунків класів 7-9, використовуються для заповнення показників Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Схематично взаємозв'язок Плану рахунків і форм фінансової звітності може бути наведено наступним чином (див. рис. 2.2).

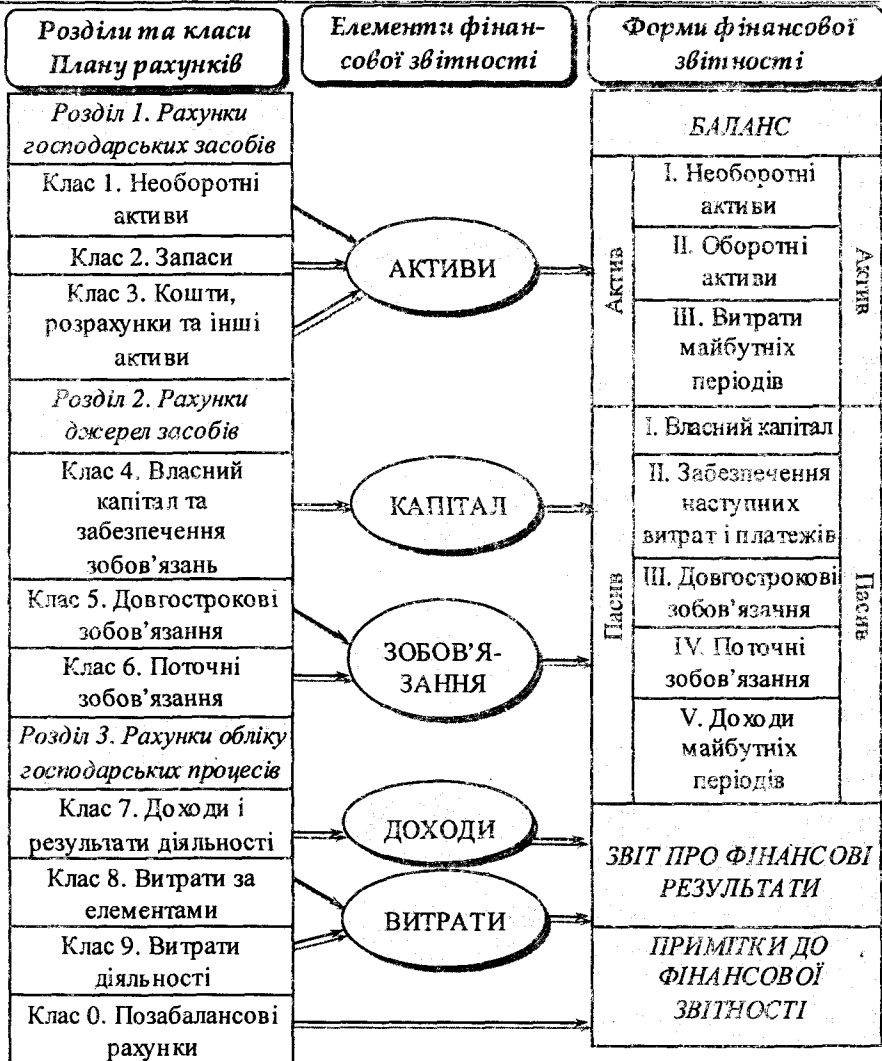


Рис. 2.2. Взаємозв'язок Плану рахунків з елементами та формами фінансової звітності

Робочий план рахунків

План рахунків бухгалтерського обліку призначений для використання підприємствами всіх організаційних форм та галузей промисловості, містить докладний перелік рахунків. З наведеного переліку не всі можуть використовуватися конкретними суб'єктами господарювання. Тому підприємства формують робочий план рахунків залежно від галузі, виду й обсягів діяльності та ряду інших факторів.

Робочий план рахунків повинен бути побудований таким чином, щоб задовольняти потреби в аналітичній інформації для виконання всіх завдань

бухгалтерського обліку – збереження майна власника, підготовки інформації для управління, визначення фінансового результату та розрахунків за податками тощо.

Детальніше складення робочого плану рахунків розглянуто в курсі “Організація бухгалтерського обліку” [46].

2.2. *Форми ведення бухгалтерського обліку*

Вимоги до техніки бухгалтерського обліку В бухгалтерському обліку слід розрізняти два етапи: організацію та ведення. Ведення обліку включає: постановку об’єкта на облік, його перебування в обліку (використання) та списання об’єкту. Сукупність засобів, прийомів і форм, якими керуються в бухгалтерському обліку для відображення наявності та руху господарських засобів й джерел їх утворення, відображає техніку бухгалтерського обліку, до якої висуваються наступні вимоги (рис. 2.3).

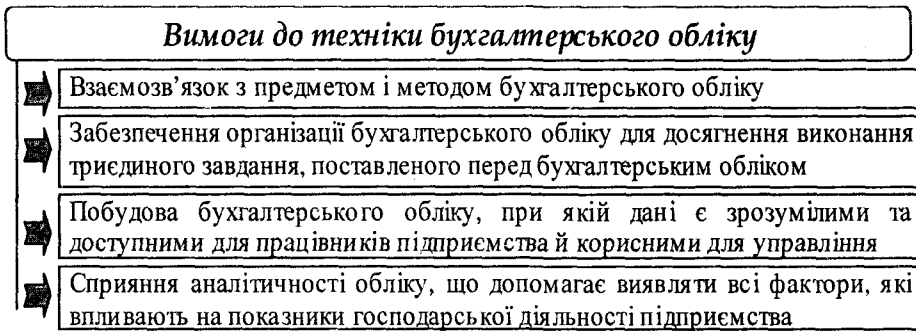


Рис. 2.3. Основні вимоги до техніки бухгалтерського обліку

Облікові реєстри та форми ведення бухгалтерського обліку Господарська операція на підставі первинного документу реєструється в облікових реєстрах. Облікові реєстри – це сукупність технічних засобів, призначених для фіксації інформації. Вони виступають носіями даних і побудовані відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал і зобов’язання підприємства. Реєстри є засобом бухгалтерського спостереження та носієм інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку.

Облікові реєстри відрізняються за формою, змістом, способом відображення і накопичення інформації.

Склад облікових реєстрів, які ведуться на підприємстві, залежить від прийнятої на підприємстві форми ведення бухгалтерського обліку.

Форма ведення бухгалтерського обліку є важливим елементом одного з етапів ведення бухгалтерського обліку (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Етапи ведення бухгалтерського обліку

№ з/п	Етап ведення бухгалтерського обліку	Характеристика етапу
1	Первинне спостереження	Аналізуються факти господарського життя, які вже відбулися та розподіляються на окремі господарські операції. Господарська операція відображається в бухгалтерському обліку за умови визначення часу її здійснення, змісту, вартісного вимірювання
2	Документальне оформлення операцій	Складаються або приймаються від інших суб'єктів документи, які відображають всі господарські операції та їх результати (рахунки, накладні, довідки тощо). Первинні документи перевіряються за формою, суттю та реєструються
3	Поточне групування фактів господарського життя	Дані документів про відповідну господарську операцію відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Складається бухгалтерська проводка з використанням подвійного запису, яка заноситься в облікові реєстри відповідно до обраної форми ведення бухгалтерського обліку
4	Остаточне узагальнення фактів господарського життя	На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність за встановленими формами

Таким чином, під *формою бухгалтерського обліку* слід розуміти сукупність облікових реєстрів, які характеризуються певною послідовністю і способами записів в них, для відображення інформації про наявність об'єктів бухгалтерського обліку, що відображає всі етапи облікової реєстрації від первинного документу до бухгалтерської звітності. Трактують терміну "форма бухгалтерського обліку" свідчить про її характерні риси: технологію і організацію облікового процесу. Форму ведення бухгалтерського обліку визначають наступні фактори: певне поєднання реєстрів, що застосовуються в обліку, як хронологічного так і систематичного характеру, порядок ведення синтетичного і аналітичного обліку, визначені форми зв'язку між обліковими реєстрами, спосіб і техніка облікових записів, тип запису (простий чи подвійний).

В процесі історичного розвитку форми бухгалтерського обліку суттєво видозмінювалися, такі зміни відбувалися за двома напрямками: удосконалення змісту і сутності, а також удосконалення форм бухгалтерського обліку. Форми бухгалтерського обліку змінювалися від простих примітивних до більш розвинених та досконалих.

У відповідності до чинного законодавства підприємство самостійно визначає форму ведення обліку, тобто форма ведення обліку є об'єктом облікової політики й повинна бути визначеною в Положенні про облікову політику.

В умовах комп'ютеризації зміст форми його ведення розширюється і поглиблюється. Вона визначає не тільки методи, але й технологічні та

інформаційні аспекти організації бухгалтерського обліку й обробки облікових даних.

Форми ведення бухгалтерського обліку: класифікація

Форми ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної облікової праці класифікуються за наступними ознаками:

- ◆ кількістю облікових реєстрів, які застосовуються, їх призначенням, змістом, формою і зовнішнім виглядом;
- ◆ послідовністю та способами записів в облікових реєстрах;
- ◆ зв'язком реєстрів хронологічного та систематичного, синтетичного й аналітичного обліку.

На сьогодні на підприємствах, в установах і організаціях України найбільш поширеними є такі паперові форми ведення обліку: меморіально-ордерна, "Журнал-Головна", журнальна.

Меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку одержала назву від меморіального ордеру, складанням якого завершується обробка документів. Передбачає складання проводок на кожен документ окремою довідкою у меморіальних ордерах. Для здійснення операцій з однаковою кореспонденцією рахунків відкриваються окремі відомості, за якими в кінці місяця визначаються підсумки й складаються підсумкові меморіальні ордери. Меморіально-ордерна форма надає широкі можливості для розподілу праці, але вимагає багаторазового переписування даних з реєстру в реєстр (рис. 2.4).

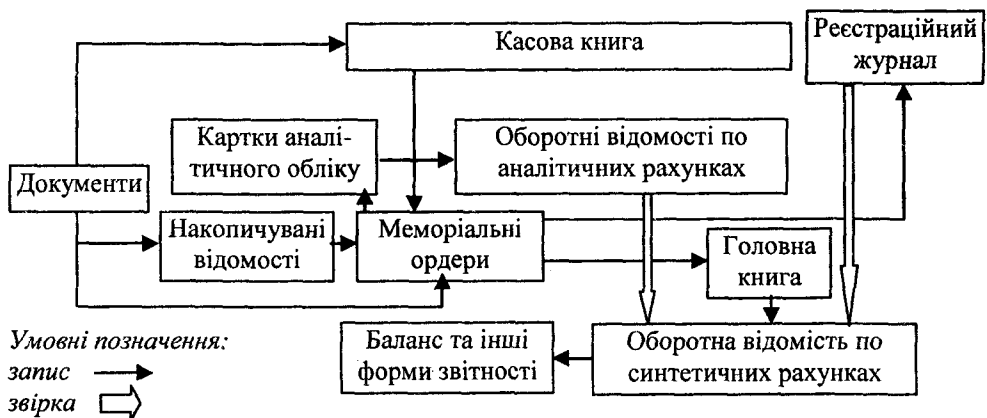


Рис. 2.4. Меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку

Основними принципами меморіально-ордерної форми ведення обліку є:

- ◆ оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами;
- ◆ розподіл синтетичного обліку на хронологічний і систематичний;
- ◆ ведення аналітичного обліку на картках;
- ◆ особлива будова Головної книги, яка розкриває кореспонденцію рахунків, що підвищує можливості аналізу й контролю за правильністю записів.

Сьогодні меморіально-ордерна форма ведення обліку рекомендована Державним казначейством для бюджетних установ.

Журнал-Головна. На підприємствах, які мають незначну кількість синтетичних рахунків, може застосовуватися один із спрощених варіантів меморіально-ордерної форми ведення обліку, який прийнято називати формою “Журнал-Головна” (див. рис. 2.5). За цим варіантом хронологічна реєстрація меморіальних ордерів поєднується із записами за синтетичними рахунками в одній книзі, яка має назву “Журнал-Головна”.

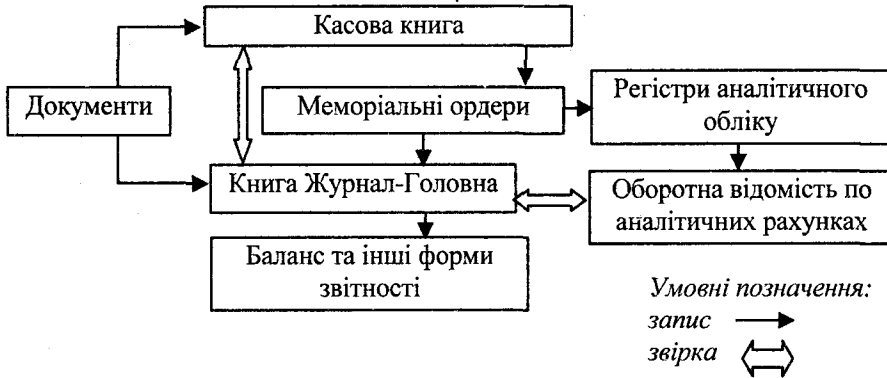


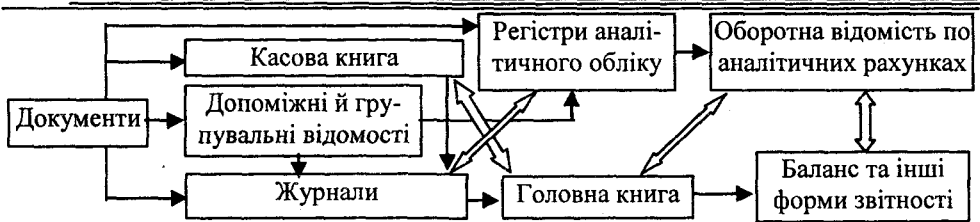
Рис. 2.5. Форма ведення бухгалтерського обліку “Журнал-Головна”

Журнальна форма ведення бухгалтерського обліку. Процес вдосконалення меморіально-ордерної форми ведення обліку зумовив відмову від складання меморіальних ордерів і реєстраційних журналів та появу більш прогресивної форми ведення обліку – журнальної.

Основними принципами журнальної форми ведення обліку є наступні:

- ◆ побудова журналів за кредитовою ознакою;
- ◆ широке застосування накопичувальних журналів і допоміжних відомостей;
- ◆ поєднання в одному регістрі хронологічного та систематичного запису;
- ◆ зазначення в журналах кореспонденції рахунків;
- ◆ поєднання в одному журналі, як правило, декількох економічно взаємопов’язаних синтетичних рахунків;
- ◆ побудова окремих журналів за рядом рахунків забезпечує поєднання синтетичного і аналітичного обліку;
- ◆ максимальне використання шахових відомостей і лінійно-позиційного способу.

Тобто, ця форма ведення бухгалтерського обліку основана на застосуванні журналів, де збираються і систематизуються дані первинних документів, необхідні для синтетичного та аналітичного обліку (див. рис. 2.6).



Умовні позначення:

Запис → звірка ↔

Рис. 2.6. Журнальна форма ведення бухгалтерського обліку

У журналах зазначаються коди (шифри) й найменування кореспондуючих рахунків за операціями, що обліковуються в даному журналі. Журнали відкриваються на місяць на окремий синтетичний рахунок або групу синтетичних рахунків.

Вони є основними регістрами синтетичного, а в окремих випадках, за невеликого обсягу облікової інформації, і регістрами аналітичного обліку та розраховані на відображення документообороту невеликих і середніх підприємств.

Записи до журналів здійснюються з кредиту одного (або декількох) синтетичних рахунків до дебету багатьох рахунків синтетичного обліку, а в деяких журналах навіть до дебету субрахунків бухгалтерського обліку та інших складових аналітичного обліку (статті, елементи).

Крім журналів, ця форма ведення бухгалтерського обліку передбачає складання відомостей, Головної книги, таблиць аналітичних даних, аркушів-розшифровок, реєстру депонованої заробітної плати, бухгалтерських довідок (у випадку здійснення відповідних операцій).

Відомості, аркуші-розшифровки призначені для аналітичного обліку об'єктів, попереднього накопичення, групування та узагальнення облікових даних, що містяться у прийнятих до обліку документах. Бухгалтерські довідки використовуються для виправлення помилок, допущених у минулих звітних періодах.

Головна книга використовується для узагальнення облікових записів у журналах, взаємної перевірки облікових записів за рахунками бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Вона передбачає щомісячне перенесення підсумків облікових записів з журналів до окремого аркушу, який виділяється на один синтетичний рахунок.

Порядок ведення облікових регістрів, виправлення в них помилок, узгодженість даних синтетичного й аналітичного обліку затверджено законодавством. Формати (розміри) регістрів бухгалтерського обліку для виготовлення (друкування) є орієнтовними та можуть удосконалюватися підприємством з урахуванням специфіки його діяльності.

Форми ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами.

Малі підприємства використовують одну з двох форм ведення бухгалтерського обліку.

- а) просту форму бухгалтерського обліку;
- б) спрощену форму бухгалтерського обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій і застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), які виконують нематеріаломісткі роботи і послуги.

У Журналі обліку господарських операцій записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати й амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Журнал обліку господарських операцій є комбінованим регістром, що містить усі рахунки, які мале підприємство може обрати для застосування згідно зі спрощеним планом рахунків. Він є підставою для складання бухгалтерської звітності, оскільки достатньо деталізований для обґрунтування змісту відповідних статей балансу.

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Узагальнення інформації про господарські операції при спрощеній формі бухгалтерського обліку

№ з/п	Ділянка обліку	Регістри
1	2	3
1	Облік готівки, грошових коштів, їх еквівалентів та грошових документів	Відомість 1-м (для обліку на рахунках 30 і 31) Розділ I. Облік готівки і грошових документів Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів
2	Облік запасів	Відомість 2-м Облік запасів (для обліку на рахунках 20 і 26)
3	Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками та оплати праці	Відомість 3-м (для обліку на рахунках: 37, 55, 64, 69 та 66) Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками і платежами довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів Розділ II. Облік розрахунків з оплати праці
4	Облік необоротних активів, нарахованої амортизації, капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	Відомість 4-м (для обліку на рахунках: 10, 13, 14, 15, 18 та 35) Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зношення) Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів

1	2	3
5	Облік доходів, витрат, фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	Відомість 5-м (для обліку на рахунках: 84, 85, 23, 44, 70, 79, 39, 40, 47) Розділ I. Облік витрат Розділ II. Облік витрат на виробництво Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів
6	Підсумкові відомості	Оборотно-сальдова відомість

Систематизація даних про операції з цінностями, що не належать малому підприємству (отримані для зберігання, переробки, монтажу, продажу на умовах комісії, користування на умовах операційної оренди), з бланками суворого обліку, зі списання активів до з'ясування винних осіб, із гарантіями і заставами ведеться у Відомості 8.

Підсумкові записи з відомостей переносяться до Оборотно-сальдової відомості, яка використовується для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Оборотно-сальдова відомість складається щомісяця і використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунка окремо. Оборотно-сальдова відомість заповнюється перенесенням кредитових оборотів із регістрів бухгалтерського обліку у дебет відповідних рахунків, що є спробою поєднати два регістри – Шахову і Оборотну відомість.

Суб'єкти малого підприємництва мають право використовувати будь-яку іншу форму ведення обліку (журнальну, комп'ютерну тощо).

Комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку. Використання комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку, причому з допоміжного засобу обчислювальна техніка перетворюється на визначальний фактор організації обліку.

Застосування комп'ютерів дозволило автоматизувати робоче місце бухгалтера й підняти на якісно новий рівень процес реєстрації господарських операцій. Бухгалтер працює на комп'ютері в діалоговому (інтерактивному) режимі, використовує зворотній зв'язок у процесі обробки даних і отримання відповідних вихідних документів.

Основними перевагами комп'ютерної форми ведення обліку, порівняно з паперовою, є:

- ◆ вбудовані бухгалтерські знання (у програму закладено правила формування тих чи інших бухгалтерських проводок по господарських операціях, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями);

- ◆ паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками);

◆ забезпечення отримання необхідної внутрішньої та зовнішньої звітності за вимогою управлінського персоналу (використання комп'ютерної техніки дозволяє отримувати інформацію з бажаним ступенем деталізації у будь-який момент часу).

Порядок ведення облікових записів при комп'ютерній формі бухгалтерського обліку наведено на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку

Основні принципи комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку наступні:

- ◆ відповідність багатьох реєстрів систематичного запису одному журналу хронологічного запису;
- ◆ накопичення і багаторазове використання облікових даних;
- ◆ один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків. Кількість рахунків аналітичного обліку залежить від цілей, поставлених керівництвом перед обліком, і нічим не обмежується;
- ◆ автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо;
- ◆ одержання звітних показників у режимі діалогу “людина-комп'ютер”;
- ◆ автоматичне формування всіх облікових реєстрів і форм звітності на основі даних, відображених у системі рахунків.

Компонентами комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є: інформаційне, технічне, програмне, організаційне та методологічне забезпечення.

Обробка даних при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку здійснюється в три етапи (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Етапи технологічного процесу обробки даних при комп'ютерній формі ведення бухгалтерського обліку

№ етапу	Зміст етапу	Вид робіт
1	2	3
I	Збір, реєстрація і обробка на комп'ютері облікових даних	Початкові дані з документів заносяться до пам'яті комп'ютера, й за допомогою комп'ютерних програм здійснюється групування та узагальнення

1	2	3
II	Формування на електронних носіях даних бухгалтерського обліку	Відбувається формування бухгалтерських проводок у журналі реєстрації господарських операцій, структурі синтетичних і аналітичних рахунків, довідниках аналітичних об'єктів. Одночасно здійснюється контроль процесу та обробка даних, занесених у масиви облікових даних
III	Виведення на запит користувача результатів за звітний період	Отримуються результати у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок за даними рахунків бухгалтерського обліку або відображенням на екрані моніторі потрібної інформації

Сучасна комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку базується на використанні персональних комп'ютерів та обчислювальних мереж. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання.

За рахунок одноразового введення даних забезпечується єдність інформаційної бази. Інтеграція обробки облікових даних та адаптація програмного забезпечення до потреб користувачів досягається шляхом застосування різних комп'ютерних програм.

Особливістю комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є те, що вона не існує без конкретної комп'ютерної програми. Облікові реєстри різних комп'ютерних програм не схожі один на одного.

При повній комп'ютеризації облікових даних поняття форми ведення обліку переходить у поняття системи обліку, що має наступні характерні ознаки (див. рис. 2.8).

Комп'ютерна система обліку оперативно відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. У цій обліковій системі інформація проходить єдиним каналом і використовується для будь-яких потреб управління. Таким чином, комп'ютерна система обліку – це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, які дозволяють отримати необхідну для управління і оперативного контролю інформацію.

Використання комп'ютерних програм – це єдиний шлях для ведення обліку в умовах комп'ютерних технологій. Недоліком комп'ютерної форми ведення обліку може бути висока вартість програмного та технічного забезпечення.

Принципи комп'ютерної системи обліку

➔	Комп'ютер з допоміжного засобу перетворюється на визначальний фактор організації праці бухгалтера
➔	Розподіл обробки облікових даних
➔	Комп'ютеризація охоплює всі без винятку етапи обробки облікових даних: збір, накопичення, обробка даних і формування звітності
➔	Можливість організації безпаперового накопичення облікових даних і передачі їх по дистанційних каналах з наступним автоматичним складанням бухгалтерських проводок шляхом використання залежності між кореспондуючими рахунками
➔	Забезпечення збереженості, виявлення і недопущення несанкціонованого доступу до облікових даних, які зберігаються на магнітних носіях
➔	Отримання інформації за запитом на будь-який момент часу
➔	Можливість моделювання господарських операцій
➔	Створення об'єктивних умов, які виключають дублювання показників обліку, шляхом формування єдиного підходу до оцінки значимості інформаційної системи на всіх рівнях прийняття управлінських рішень, прогнозування, узагальнення, оперативного, попереднього та наступного контролю, а також здійснення економічного аналізу

Рис. 2.8. Основні принципи комп'ютерної системи обліку

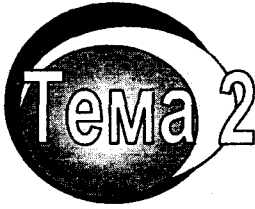
Теоретичні та методологічні питання обліку в працях вчених Значним внеском у розвиток теорії бухгалтерського обліку є монографічні дослідження, виконані представниками школи бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету: С.В. Бардашем [3]; Т.А. Бутинець [5]; Н.Г. Виговською [11]; Н.М. Малогою [23, 24]; Т.В. Давидюк [23]; О.М. Петруком [29]; Л.В. Чижевською [37].

Загальні теоретичні та методологічні питання бухгалтерського обліку висвітлені в наукових працях (монографіях) українських вчених: проф. Ф.Ф. Бутинця [6]; проф. Ю.А. Вериги, доц. С.М. Деньги [10]; проф. Л.В. Нападівської [26, 27]; проф. М.С. Пушкаря [31, 32, 33]; проф. Н.М. Ткаченко [35]; доц. П.М. Гарасима [14]; доц. С.В. Івахненкова [16]; доц. М.Я. Остап'юк, доц. Й.Я. Даньківа, доц. М.Р. Лучко [28]; доц. І.Й. Яремко [39] та ін.

Оскільки ефективність бухгалтерського обліку прямо залежить від його нормативного регулювання та раціональної організації, ці питання є предметом багатьох дисертаційних досліджень, зокрема, А.Б. Зубко [93]; О.В. Коваленко [99]; В.В. Лангазової [110]; В.М. Пархоменка [129]; І.І. Стецівка [151]; Н.М. Ткаченко [156]; та інших.

Питання облікової політики знайшли відображення в дисертаційних дослідженнях Т.В. Барановської [62]; Т.В. Давидюк [83]; К.І. Зубко [94]; С.Л. Коротаєва [100]; Л.Д. Лисової [113]; проф. Л.З. Шнейдмана [167].

Порядок формування і розкриття облікової політики щодо окремих об'єктів обліку розглядалося в дисертаційних роботах: Аль Фасфуса Фуада Сулеймана Махмуда [119]; С.Л. Берези [63]; С.М. Лайчук [109]; Я.В. Лебедзевич [111]; С.М. Міщенко [117]; С.З. Мошенського [120]; О.В. Олійник [126]; В.М. Пархоменка [129] та ін.



Облік власного капіталу, забезпечень, цільового фінансування та страхових резервів

Лекція 3

Облік власного капіталу

Мета вивчення

Після вивчення лекції 3 студент повинен знати:

- економічну сутність і класифікацію власного капіталу в бухгалтерському обліку;
- перелік субрахунків для власного капіталу та забезпечень зобов'язань;
- документи, які засвідчують оголошення статутного капіталу та здійснення внесків засновниками;
- розрізи аналітики до рахунків 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал”, 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 49 “Страхові резерви”;
- порядок відображення інформації про власний капітал і забезпечення зобов'язань в облікових регістрах та фінансовій звітності.

Після вивчення лекції 3 студент повинен вміти:

- класифікувати власний капітал;
- характеризувати об'єкти, які обліковуються на рахунках класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов'язань”;
- складати первинні документи при здійсненні внесків до статутного капіталу, при операціях з іншими складовими власного капіталу та засновницький опис майна;
- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов'язань”.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 3.1. Власний капітал: поняття, економічна сутність та класифікація
- 3.2. Документування господарських операцій з обліку власного капіталу
- 3.3. Характеристика рахунків з обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань
- 3.4. Облік складових власного капіталу
- 3.5. Відображення даних про власний капітал та забезпечення зобов'язань в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

Етапи та порядок загального ведення обліку власного капіталу на підприємствах, які розглядатимуться в лекції 3, наведено на рис. 3.1.

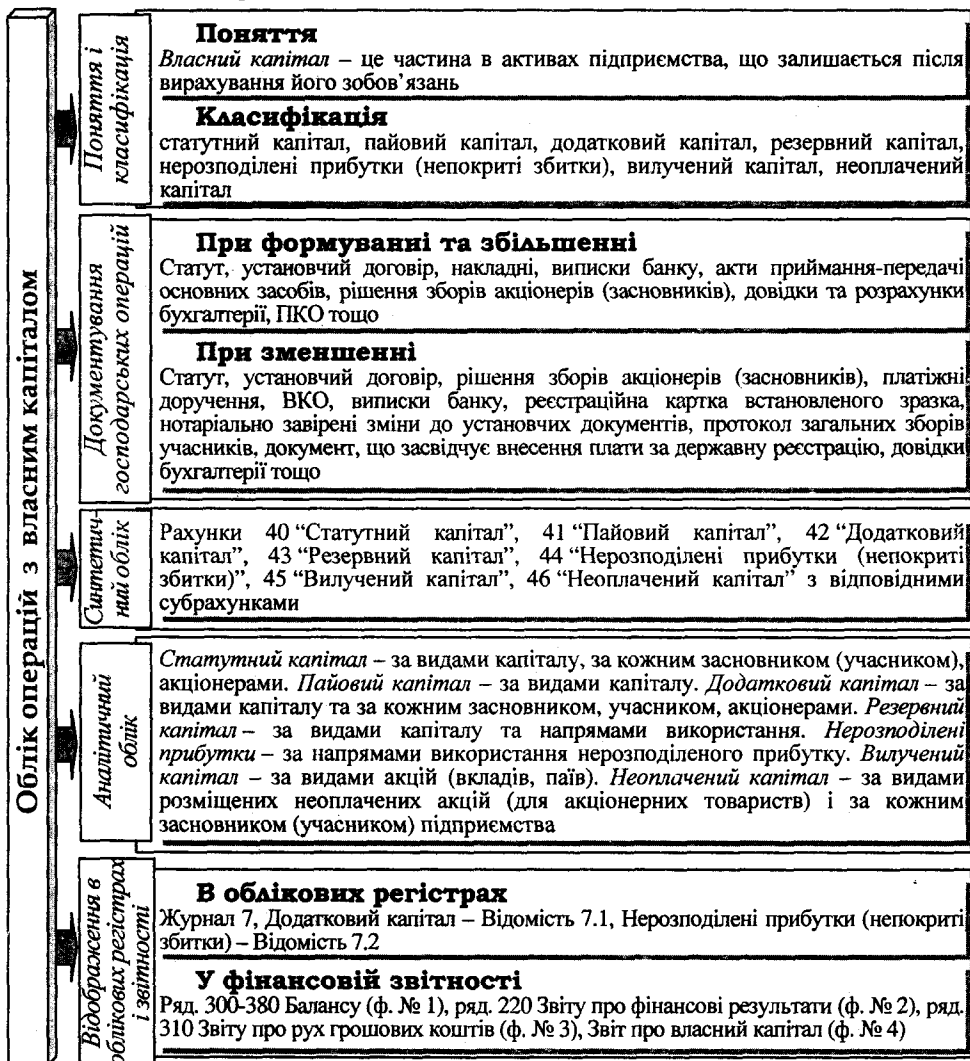


Рис. 3.1. Загальна схема обліку власного капіталу

3.1. Власний капітал: поняття, економічна сутність та класифікація

Економічна сутність капіталу Термін “капітал” походить від лат. capitalis – головний. У повсякденному житті під капіталом розуміють: у вузькому розумінні – суму заощаджень, достатню для ведення підприємницької діяльності, а в широкому розумінні – все те, що має певну цінність.

З точки зору політекономії капітал є вартістю, яка має властивість самозростати, приносячи так звану додаткову вартість.

Представники класичної політичної економії (А. Сміт, Д. Рікардо, Ж.Б. Сей та інші) визначали капітал сукупністю матеріальних благ, що задовольняють людські потреби в зростанні вартості. Тобто, капітал ототожнювався із засобами виробництва. Подібні уявлення характерні також для неокласиків (А. Маршала та інших), а також деяких сучасних економістів (П. Самуельсона, С. Фішера та інших).

Марксистська економічна теорія трактувала капітал як сукупність певних виробничих відносин людей, властивих для системи найманої праці, тобто відносин з приводу привласнення власниками засобів виробництва результату неоплаченої праці найманих робітників (так званої додаткової вартості). У цьому трактуванні капітал – це носій відносин з експлуатації найманої праці капіталістами.

Сучасний монетаризм (М. Фрідмен та інші) ототожнює капітал з грошима або їх заміниками – кредитними грошима, які у своєму русі (обороті) приносять дохід, тобто, з цієї точки зору, капітал – це багатство, яке існує в формі грошей.

Нарешті, прихильники маржиналізму (представники австрійської економічної школи та їх сучасні послідовники) вважають, що капітал – це все, що приносить дохід як результат різної оцінки окремими економічними суб'єктами існуючих і майбутніх економічних благ.

Підсумовуючи все вище сказане, можна дати узагальнене визначення капіталу. Капітал – це вартість, яка в своєму русі зростає, приносячи дохід, тобто це – самозростаюча вартість.

Капітал, який приносить процент, – це *капітал-власність*, тобто гроші, які продаються на особливому ринку, – ринку капіталів. Позичені гроші, тобто гроші, надані в кредит функціонуючим підприємцям, – це *капітал-функція*. Якщо капітал-власність приносить дохід в формі відсотка, то капітал-функція – у формі підприємницького доходу, тобто частини прибутку на позичений капітал, яка залишається після сплати відсотків.

Отже, підприємство для забезпечення господарської діяльності повинно володіти капіталом в певному розмірі.

Враховуючи *принцип єдиного грошового вимірника*, капітал у бухгалтерському обліку є сукупністю майнових засобів, призначених для господарських цілей, виражених в грошовій одиниці, тобто сума активу або рівна їй сума пасиву.

Капіталу притаманні наступні характеристики:

- 1) він є основним фактором виробництва;
- 2) характеризує фінансові ресурси підприємства, що приносять прибуток;
- 3) є головним джерелом формування добробуту власників;
- 4) є головним показником ринкової вартості підприємства;
- 5) його динаміка є важливим “барометром” рівня ефективності господарської діяльності підприємства.

Питання, пов'язані з обліком власного капіталу, постійно знаходяться в центрі уваги провідних вчених-економістів. Серед видатних вчених, які здійснили

вагомий внесок в удосконалення обліку власного капіталу на різних історичних етапах, слід назвати: італійських представників – Л. Пачолі, Н. де Анастасіо, Ф. Беста, французьких – Ж. Рішар, Л. Батардон, Ж. Андре, Ж.Б. Дюмарше; німецьких – Ф. Ляйтнер, П. Герстнер, В. Рігер, російських – М.С. Лунський, М.О. Блатов, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган, М.А. Кіпарісов, С.Є. Сіверс тощо.

Дослідженням обліку власного капіталу присвячені монографічні праці білоруських вчених А.В. Бугайова [4], С.Л. Коротаєва [18] та дисертаційні роботи А.Б. Зубко [93], Т.А. Снеткової [148], Л.В. Пашковскої [132], С.В. Пителя [135], Т.А. Наумової [121], О.О. Канцурова [97] та інших.

Питанням обліку власного капіталу присвячено багато дисертаційних робіт вітчизняних авторів, основними з яких є дисертації: О.О. Разборської [142], О.В. Ярошук [169]. Бухгалтерський облік дивідендів досліджено в праці Мох"д І. М. Аль Нажара [119].

Класифікація власного капіталу *Власний капітал* – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів.

Класифікацію власного капіталу за формою та рівнем відповідальності наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Класифікація власного капіталу

Кожне підприємство для здійснення господарської діяльності повинно мати економічні ресурси, які називають активами підприємства. Якщо активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу), то має місце наступне балансове рівняння:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} \quad (1)$$

Активи підприємства можуть поповнюватись за рахунок коштів інших підприємств і фізичних осіб. В цьому випадку підприємство матиме заборгованість (зобов'язання). З урахуванням заборгованості наведене вище рівняння набуває вигляду:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання} \quad (2)$$

У західній економічній літературі зобов'язання називають пасивами. В Україні пасиви складаються з власного капіталу і зобов'язань. В усіх випадках власний капітал є складовою частиною загальних джерел підприємства або частиною його активів.

Перетворюючи рівняння (2), можна визначити власний капітал наступним чином:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання} \quad (3)$$

У формулі (3) величина власного капіталу визначається як різниця між вартістю активів і зобов'язаннями до сплати.

Власний капітал відображає величину вартості засобів, які належать власникам підприємства. Капітал власника відображає розмір участі власників (засновників, учасників, акціонерів) підприємства у фінансуванні його активів. Відповідно до МСФЗ це вартість активів, на які не розповсюджуються фінансові зобов'язання кредиторів. На величину власного капіталу впливають:

- ◆ інвестиції, які збільшують активи за рахунок додаткових коштів власника підприємства;
- ◆ вилучення коштів власниками підприємства, що зменшує активи підприємства;
- ◆ доходи, які призводять до зростання власного капіталу;
- ◆ витрати, які зменшують величину власного капіталу.

Вплив наведених показників на величину власного капіталу наведено на рис. 3.3.

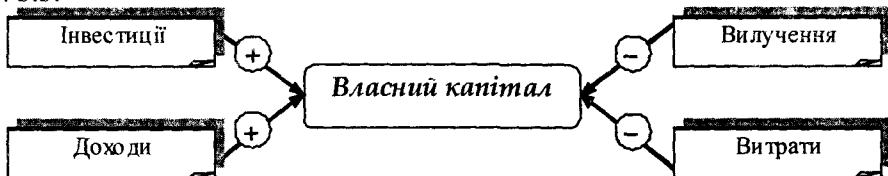


Рис. 3.3. Фактори впливу на власний капітал підприємства

Якщо за звітний період доходи перевищують витрати, то підприємство отримує прибуток, і навпаки, у випадку перевищення витрат над доходами – збиток. Отже, доходи та інвестиції збільшують власний капітал, витрати і вилучення – зменшують.

Порівняльна характеристика ПСБО і МСФЗ Облік власного капіталу на міжнародному рівні регулюється:

◆ Концептуальною основою складання та подання фінансової звітності;

◆ МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”;

◆ МСФЗ 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”.

Відповідно до П(С)БО 2 “Баланс” власний капітал є частиною в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов’язань. Це визначення повністю відповідає визначенню, наведеному в Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності (КО).

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов’язань, які призводять до його зміни (П(С)БО 2 “Баланс”, п. 13 та КО п. 66).

Спеціального МСФЗ, присвяченого питанням обліку та звітності при операціях зі статутним капіталом і власними акціями, немає, але деякі питання з даної тематики розглядаються в двох Тлумаченнях, випущених Постійним комітетом з тлумачень при Комітеті з міжнародних стандартів фінансової звітності – ПКТ 16 “Акціонерний капітал: викуплені інструменти власного капіталу (власні викуплені акції)” і ПКТ 17 “Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом”.

У різних країнах існують різні вимоги, які висуваються до випуску й обігу цінних паперів, а також вимоги, які стосуються обмежень щодо операцій з акціонерним капіталом.

Відповідно до МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів” у звітності компанії повинна бути розкрита наступна інформація, яка стосується власного капіталу: кількість акцій, що дозволені до випуску, випущені та знаходяться в обігу; частка неоплаченого капіталу; номінальна чи юридично визначена (оголошена) вартість акцій; зміни рахунків акціонерного капіталу за період; права, привілеї та обмеження, що стосуються розподілу дивідендів та оплати капіталу; відстрочені дивіденди за привілейованими кумулятивними акціями; викуплені акції; акції, зарезервовані для майбутніх випусків, відповідно до опціонних та продажних контрактів, включаючи їх умови та суми; додатковий капітал (емісійний дохід); додатковий капітал від переоцінки; резерви та накопичений (нерозподілений) чистий прибуток.

Якщо підприємство не є акціонерним товариством, то воно розкриває інформацію, еквівалентну наведеній вище: відображає зміни протягом періоду за кожною категорією частки в капіталі та права, привілеї, а також обмеження, пов’язані з кожною категорією частки в капіталі.

За МСФЗ статті власного капіталу у звітності повинні бути згрупованими, а в Україні П(С)БО деталізовані, що дає змогу чітко відображати складові власного капіталу у звітності.

Характеристика складових власного капіталу Основним елементом власного капіталу є статутний капітал – один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства.

Статутний капітал – це організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається установчими документами господарюючого суб’єкта згідно з чинним законодавством. Це сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю) засновників (учасників) в майно, виражених у грошовому вимірнику, при створенні підприємства для забезпечення його статутної діяльності. З 01.01.04 р. основними нормативними документами з формування статутного капіталу виступають Господарський кодекс України,

Цивільний кодекс України та Закон України "Про господарські товариства".

Господарським кодексом України передбачено особливості формування статутного капіталу на підприємствах різних форм власності. Класифікацію підприємств відповідно до способу формування статутного капіталу наведено на рис. 3.4.

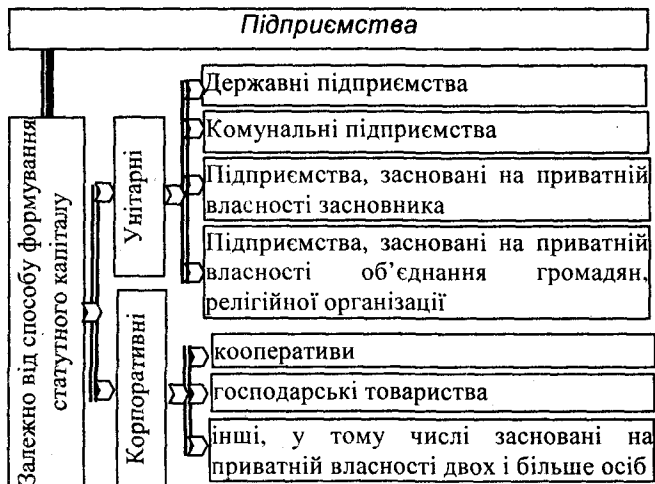


Рис. 3.4. Види підприємств залежно від способу формування статутного капіталу згідно з Господарським кодексом

Підприємство, створене одним засновником і статутний капітал якого не поділений на частки, називається унітарним. Корпоративним є підприємство, створене двома і більше засновниками, статутний капітал якого поділений на частки.

Статутний капітал як найважливіша складова власного капіталу підприємства виконує наступні функції (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Функції статутного капіталу в господарських товариствах

Сума, яка на дату реєстрації підприємства оголошена, але фактично не внесена засновниками, представляє собою **неоплачений капітал** підприємства. Невкладені кошти засновників (учасників) зменшують

реальний розмір статутного капіталу та в пасиві Балансу відображаються зі знаком мінус.

Учаснику товариства, який повністю вніс свою частку до статутного капіталу, а, отже, погасив свою заборгованість перед товариством, видається свідоцтво товариства.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю, командитного товариства, повного товариства, товариства з додатковою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників та засновників (рис. 3.6).

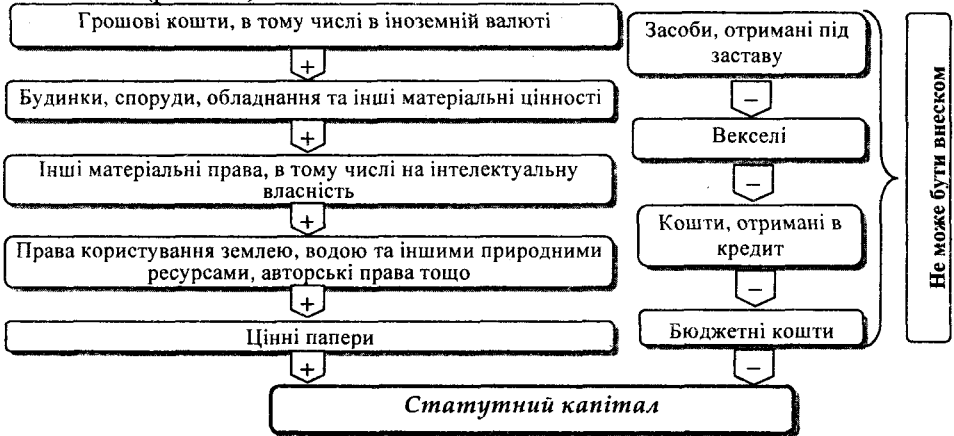


Рис. 3.6. Внески до статутного капіталу

Закриті акціонерні товариства мають право випускати тільки іменні акції. Обіг іменних акцій фіксується товариством, яке зобов'язане вести Книгу реєстрації акцій. Реєстраційною інформацією в даному випадку є дані про власників акцій, час їх придбання, пакет акцій кожного акціонера.

Шляхи та джерела збільшення статутного капіталу акціонерного товариства наведено на рис. 3.7.

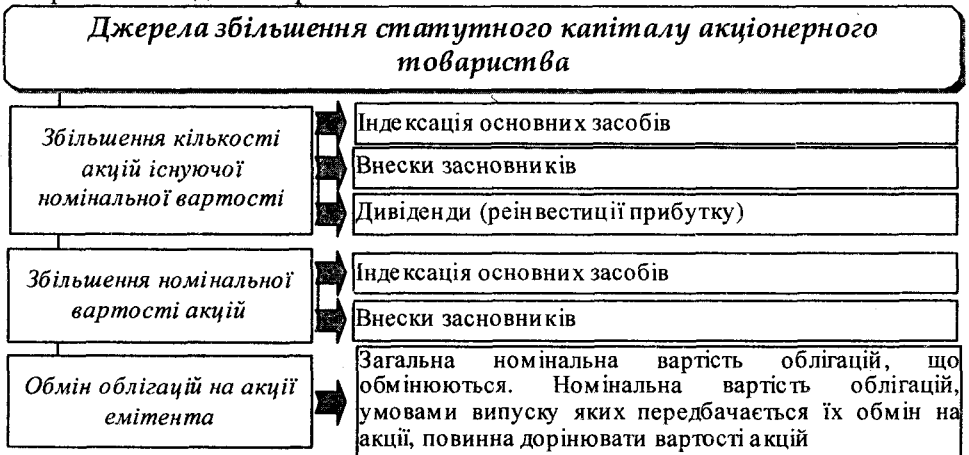


Рис. 3.7. Джерела збільшення статутного капіталу акціонерного товариства

Пайовий капітал – це сукупність добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності коштів фізичних і юридичних осіб. Він формується за рахунок сум пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів сільськогосподарських виробничих кооперативів (СВК) у сільському господарстві, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; дооцінки активів; безоплатного одержання необоротних активів; іншого додаткового капіталу.

Суми *вилученого капіталу* відображають вартість акцій власної емісії, які на даний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу. Він показує, що капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою (акціонером). Вилучений капітал повинен бути перепроданий або анульований.

Кошти *резервного капіталу* використовуються відповідно до напрямів, передбачених установчими документами: як правило, у випадку недостачі прибутку за рахунок резервного капіталу покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації підприємства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

Статтею 14 Закону України “Про господарські товариства” передбачено створення в господарському товаристві резервного капіталу в розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку.

Нерозподілені прибутки – це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшені на суму прибутків, використаних у звітному році. Нерозподілений прибуток є власністю акціонерів (учасників, засновників) і збільшує суму власного капіталу. Якщо фінансовим результатом діяльності є збиток, то сума збитку зменшує суму власного капіталу.

3.2. Документування господарських операцій з обліку власного капіталу

Суцільна та безперервна реєстрація в документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за правильним формуванням та використанням власного капіталу підприємства. Це відбувається завдяки *принципу превалювання сутності над формою*, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з формуванням, змінами та використанням власного капіталу, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Майно підприємства становлять необоротні й оборотні засоби. При формуванні статутного капіталу в обліку слід дотримуватися *принципу автономності*, згідно з яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від власників. Тому особисте майно власників, засновників, акціонерів не повинно відображатися в обліку та звітності.

При формуванні статутного капіталу складається засновницький опис майна (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Засновницький опис майна підприємства

№ з/п	Назва майна	Коротка характеристика майна	Документ, що завідує право власності	Од. виміру	Кількість	Ціна за од.	Вартість	Хто вніс	Підпис

Сума прописом _____

На відповідальне зберігання перераховані цінності прийняв _____
підпис МВО

Примітка. На нерухомість додається документ, що засвідчує право власності.

Грошові кошти засновники вносять на тимчасовий рахунок у банку. Для надання документів до органів реєстрації, засновницький опис майна нотаріально засвідчується.

Враховуючи те, що внески до статутного капіталу можуть здійснюватися не лише грошовими коштами в національній (іноземній) валютах, але й основними засобами, нематеріальними активами, виробничими запасами, використовують натуральні та грошові вимірники. Однак загальна вартість майна на початку діяльності підприємства визначається в грошовому вимірнику відповідно до *принципу єдиного грошового вимірника*.

Зміни розміру статутного капіталу господарського товариства (ТзОВ, АТ) відображаються в бухгалтерському обліку після внесення змін до ЄДРПОУ (див. рис. 3.8).

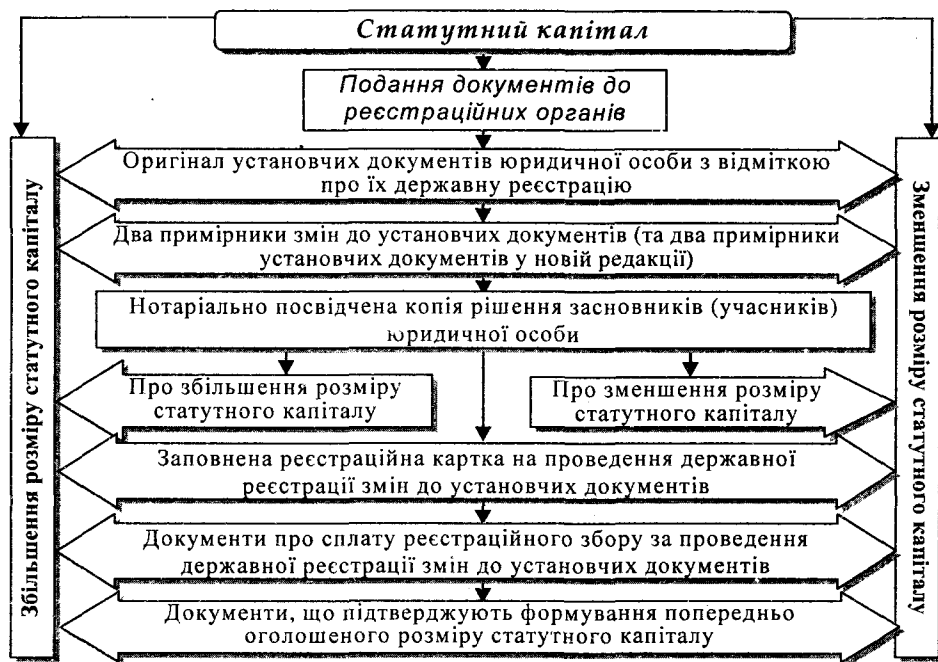


Рис. 3.8. Порядок реєстрації змін статутного капіталу акціонерного товариства та товариства з обмеженою відповідальністю

При реєстрації змін статутного капіталу акціонерного товариства та товариства з обмеженою відповідальністю потрібно керуватися чинним законодавством. При зменшенні статутного капіталу потрібно дотримуватися мінімальних вимог до розміру статутного капіталу на момент реєстрації змін та документально правильно їх оформлювати.

3.3. Характеристика рахунків з обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань

Для відображення формування, змін і використання власного капіталу та забезпечень зобов'язань призначені наступні балансові та позабалансові рахунки (див. рис. 3.9).

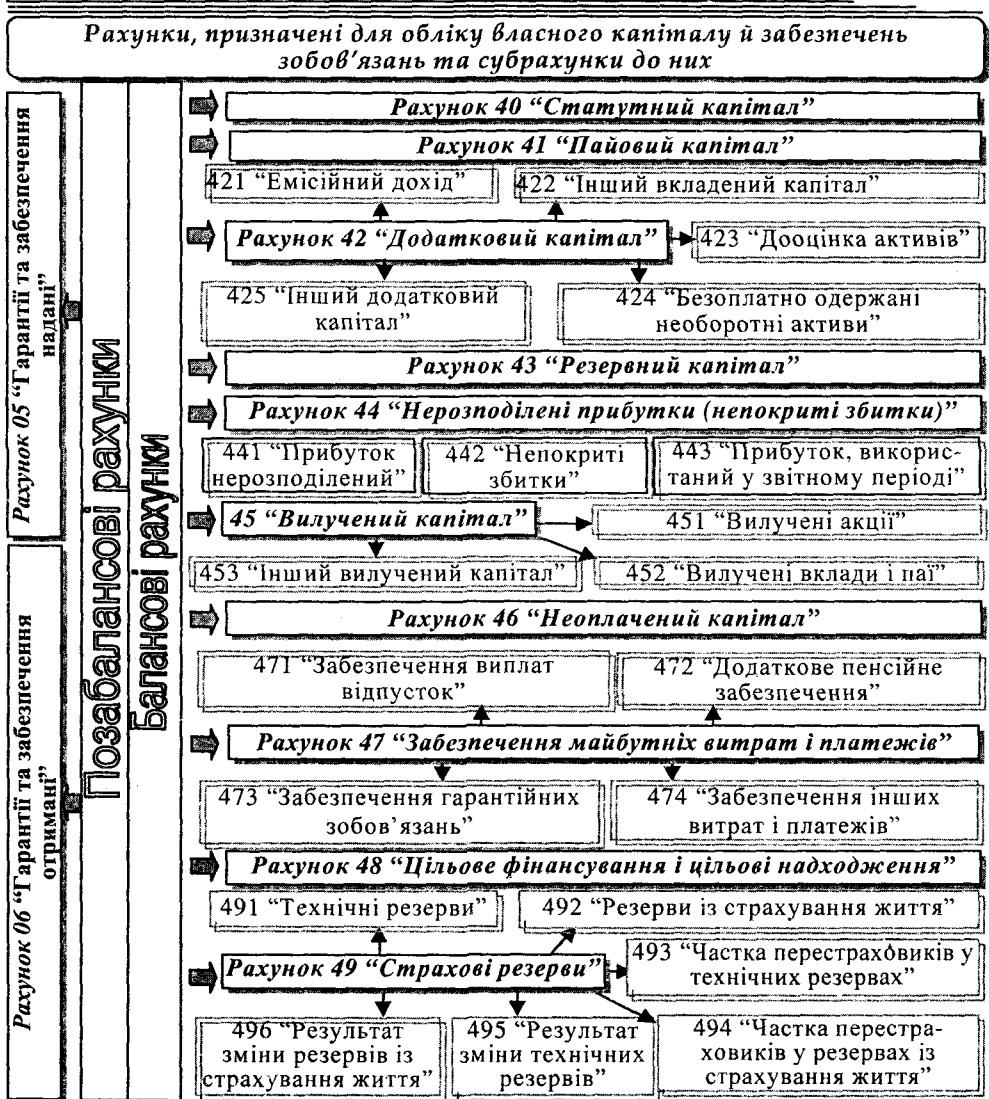


Рис. 3.9. Балансові та позабалансові рахунки обліку власного капіталу та забезпечень зобов'язань

Рахунки 40 "Статутний капітал", 41 "Пайовий капітал", 45 "Вилучений капітал" і 46 "Неоплачений капітал" використовують для формування стартового капіталу підприємства. Залежно від організаційної форми підприємства стартовим капіталом може виступати статутний або пайовий капітал.

Рахунки 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", і 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" призначені для обліку власного капіталу, який створюється в процесі господарської діяльності підприємства, але не є статутним капіталом. Цей капітал належить власникам і спрямовується на задоволення потреб господарюючого суб'єкта, проте він не закріплений по частках за кожним з учасників.

Для обліку гарантій та забезпечень наданих та отриманих використовують позабалансові рахунки 05 "Гарантії та забезпечення надані", 06 "Гарантії та забезпечення отримані". Облік на цих рахунках розглянуто в лекції 33.

Отже, для обліку власного капіталу та забезпечень зобов'язань призначені як балансові, так і позабалансові рахунки. Характеристику балансових рахунків, призначених для обліку власного капіталу та забезпечень зобов'язань, наведено в додатку А.

Для узагальнення інформації про власний капітал та забезпечення зобов'язань призначено рахунки класу 4. До них Планом рахунків передбачено відкриття наступних субрахунків (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Об'єкти, що обліковуються на рахунках класу 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань"

Шифр та назва субрахунку	Характеристика субрахунку
1	2
Рахунок 42 "Додатковий капітал"	
421 "Емісійний дохід"	Призначений для відображення прибутку(збитку) від продажу, випуску або анулювання акцій
422 "Інший вкладений капітал"	Призначений для обліку іншого вкладеного капіталу засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капіталу, що перевищує статутний капітал тощо (без рішення про зміни розміру статутного капіталу)
423 "Дооцінка активів"	Призначений для відображення суми дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
424 "Безоплатно одержані необоротні активи"	Призначений для відображення вартості необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб
425 "Інший додатковий капітал"	Призначений для обліку інших видів додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків
Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)"	
441 "Прибуток нерозподілений"	Призначений для відображення наявності та руху нерозподіленого прибутку
442 "Непокріті збитки"	Призначений для відображення непокрітих збитків. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо
443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	Призначений для відображення розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді
Рахунок 45 "Вилучений капітал"	
451 "Вилучені акції"	Призначені для відображення фактичної собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників

1	2
452 “Вилучені вклади й паї”	Призначені для відображення фактичної собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників
453 “Інший вилучений капітал”	
Рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”	
471 “Забезпечення виплат відпусток”	Призначений для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду. Узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори: на обов'язкове державне пенсійне страхування; на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням; на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання
472 “Додаткове пенсійне забезпечення”	Призначений для обліку коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення
473 “Забезпечення гарантійних зобов'язань”	Призначений для обліку руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату
474 “Забезпечення інших витрат і платежів”	Призначений для обліку забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках
Рахунок 49 “Страхові резерви”	
491 “Технічні резерви”	Призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів резервів незароблених премій та інших технічних резервів
493 “Частка перестраховиків у технічних резервах”	
495 “Результат зміни технічних резервів”	
492 “Резерви із страхування життя”	Призначений для узагальнення інформації про стан і рух коштів резервів довгострокових зобов'язань (математичних резервів) і резервів належних виплат страхових сум
494 “Частка перестраховиків у резервах із страхування життя”	
496 “Результат зміни резервів із страхування життя”	

Аналітичний облік власного капіталу та забезпечень зобов'язань на підприємстві ведеться в наступних розрізах (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Аналітичний облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань

<i>Назва рахунку</i>	<i>Аналітичний облік</i>
40 "Статутний капітал"	За видами капіталу, за кожним засновником, учасником, акціонером
41 "Пайовий капітал"	За видами капіталу, за кожним членом сільськогосподарського виробничого кооперативу (СВК) в розрізі складових його внеску
42 "Додатковий капітал"	За видами капіталу та кожним засновником
43 "Резервний капітал"	За видами капіталу та напрямми використання
44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	За напрямми використання нерозподіленого прибутку
45 "Вилучений капітал"	За видами акцій (вкладів, паїв)
46 "Неоплачений капітал"	За видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства
47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	За видами, напрямми формування й використання витрат
48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	За призначенням та джерелами надходження
49 "Страхові резерви"	За видами резервів

Складність управління власним капіталом полягає в тому, що в процесі поточної діяльності відбуваються безперервні зміни, пов'язані зі збільшенням або зменшенням як його загальної величини, так і окремих складових. Для управління власним капіталом необхідна облікова інформація про засновників, їх частку у статутному капіталі, розмір прибутку та напрями його використання, ступінь незалежності підприємства від залучених джерел фінансування.

Особливості комп'ютерної форми обліку в акціонерних товариствах та товариствах з обмеженою відповідальністю полягають у правильній організації аналітичного обліку складових власного капіталу, зокрема статутного (акціонерного) капіталу – за видами акцій (простими, привілейованими; іменними, на пред'явника), за акціонерами, засновниками, внесками в національній та іноземній валютах тощо. При комп'ютерній формі ведення обліку з метою полегшення і прискорення ведення обліку статутного, додаткового та вилученого капіталу доцільно створити шаблон для автоматичного розрахунку сум за типовими операціями з формування та змін статутного капіталу, а для резервного капіталу – шаблон, що передбачає відображення в обліку визначеного в установчих документах відсотку щорічних відрахувань від нерозподіленого прибутку підприємства.

Облік власного Суб'єкти малого підприємництва (СМП) за власним капіталу СМП бажанням для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку можуть використовувати План рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій СМП, що повинно бути зазначено в Наказі про облікову політику. Порівняльну характеристику повного і спрощеного Плану рахунків з класу 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань" наведено нижче (рис. 3.10).



Рис. 3.10. Порівняння повного та спрощеного Плану рахунків класу 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань"

Тобто СМП можуть використовувати лише три рахунки, призначені для обліку власного капіталу та забезпечень зобов'язань: 40 "Власний капітал", 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" та 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

3.4. Облік складових власного капіталу

Облік статутного капіталу Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) і припиняється в день виключення підприємства із ЄДРПОУ в результаті припинення діяльності у випадку реорганізації, ліквідації тощо.

Для обліку статутного капіталу використовують три основні рахунки: 40 "Статутний капітал", 46 "Неоплачений капітал" та 45 "Вилучений капітал".

Загальну схему формування, збільшення та зменшення статутного капіталу представлено на рис. 3.11.

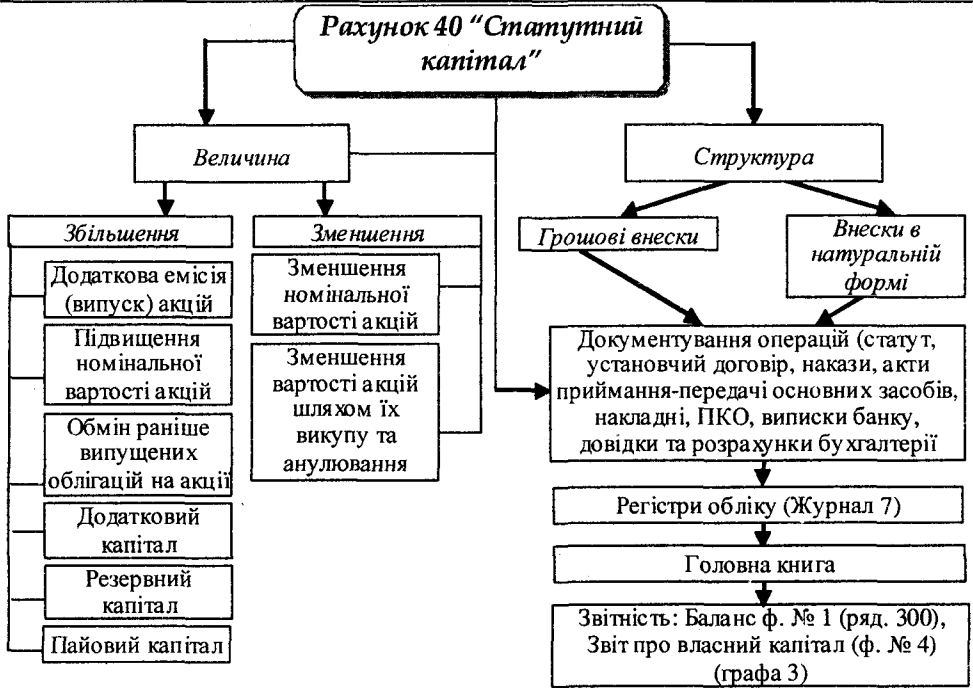


Рис. 3.11. Формування, збільшення та зменшення статутного капіталу

Загальну схему бухгалтерського обліку неоплаченого капіталу наведено на рис. 3.12.

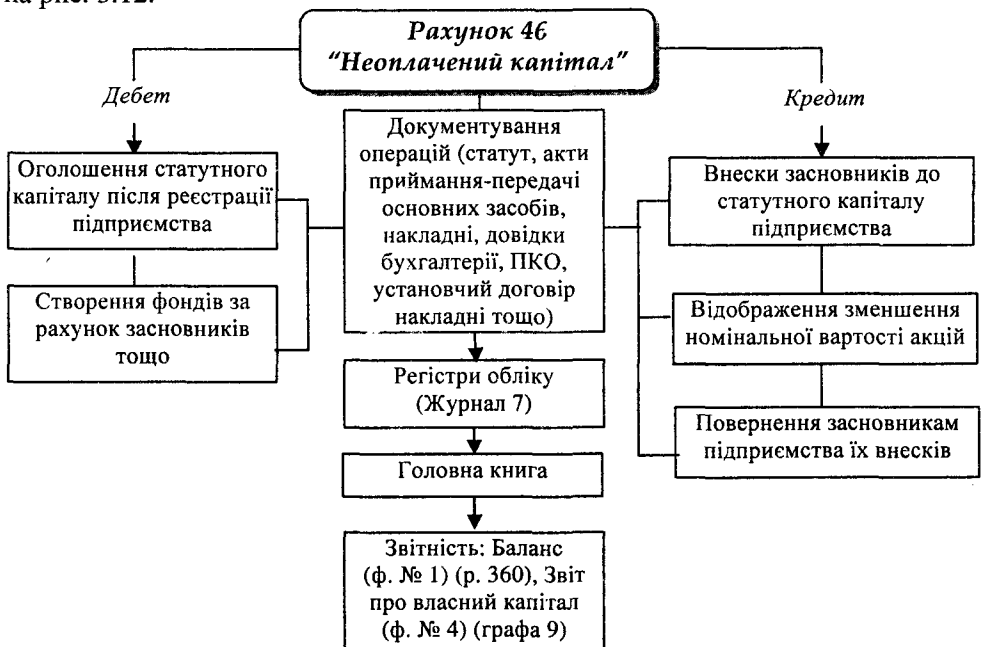


Рис. 3.12. Загальна схема бухгалтерського обліку неоплаченого капіталу

На рахунку 45 “Вилучений капітал” ведеться облік вилученого капіталу у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо (рис. 3.13).

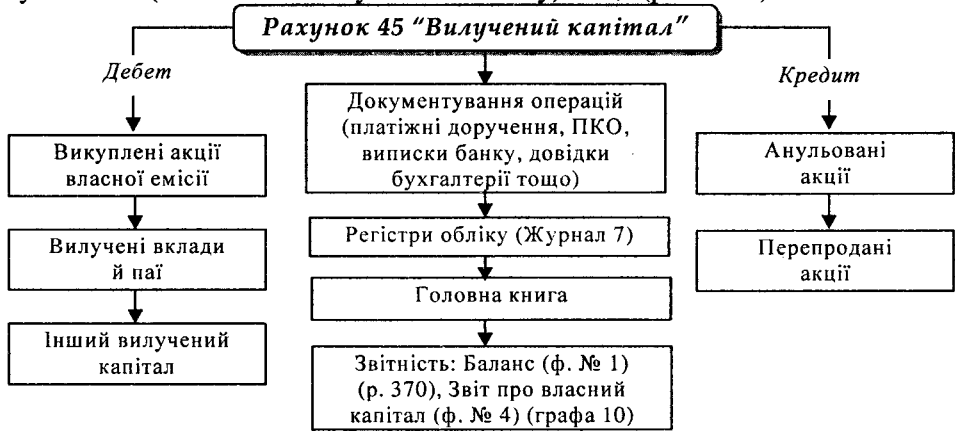


Рис. 3.13. Загальна схема бухгалтерського обліку вилученого капіталу

Оплата одержаних акцій може здійснюватися грошовими коштами та з позикових рахунків. Якщо акції анульовано, то на цю суму зменшується статутний капітал; при перепродажу акцій – зазначається зменшення вилученого капіталу та збільшення відповідних активів. При реалізації акцій своїм акціонерам заборгованість може відображатись на рахунку 46 “Неоплачений капітал”.

Підприємство може здійснювати викуп акцій власної емісії з метою: запобігання захопленню контрольного пакету акцій іншими інвесторами; розповсюдження серед працівників підприємства; збільшення доходу на кожну акцію.

Відображення в обліку викуплених акцій наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4. Облік викуплених акцій

№ оп	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Викуплено акції за купівельною вартістю	451 “Вилучені акції”	301 “Каса в національній валюті”
2	Реалізовано акції:		
3	Відображено купівельну вартість реалізованих акцій	301 “Каса в національній валюті”, 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	451 “Вилучені акції”
4	Відображено різницю між продажною і купівельною вартістю реалізованих акцій	301 “Каса в національній валюті”, 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	421 “Емісійний дохід”
5	Відображено продажну вартість викуплених акцій	301 “Каса в національній валюті”, 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	451 “Вилучені акції”
6	Відображено різницю між купівельною та продажною вартостями	421 “Емісійний дохід”*	451 “Вилучені акції”

1	2	3	4
7	Анульовано акції		
	на номінальну вартість	40 "Статутний капітал"	451 "Вилучені акції"
	на різницю між купівельною і номінальною вартістю	421 "Емісійний дохід"*	451 "Вилучені акції"
*Якщо під час продажу викуплених акцій за нижчою ціною викупних коштів емісійного доходу недостатньо, то в такому випадку буде робитися додатковий запис: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" К-т 421 "Емісійний дохід"			

Підприємства різних організаційно-правових форм мають певні особливості формування власного капіталу, які, відповідно, впливають на відображення пов'язаних з ним операцій в бухгалтерському обліку.

Облік статутного капіталу в товаристві з обмеженою відповідальністю Відповідно до чинного законодавства мінімальний розмір статутного капіталу в товаристві з обмеженою відповідальністю становить 100 мінімальних розмірів заробітної плати. Відповідно до п. 3. ст. 144 Цивільного кодексу України до моменту державної реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю його учасники повинні сплатити не менше, ніж 50 % суми своїх внесків. Частина статутного капіталу, що залишилася несплаченою, підлягає сплаті протягом першого року діяльності товариства.

Якщо учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суми своїх внесків, товариство повинно оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку про ліквідацію товариства.

Починаючи з дня реєстрації підприємства в реєстрах бухгалтерського обліку повинні бути здійснені наступні записи (табл. 3.5).

Таблиця 3.5. Відображення в обліку формування статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оголошено статутний капітал	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Відображено внески до статутного капіталу:		
	– грошовими коштами	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	46 "Неоплачений капітал"
	– основними засобами	10 "Основні засоби"	46 "Неоплачений капітал"
	– іншими необоротними активами	11 "Інші необоротні матеріальні активи"	46 "Неоплачений капітал"
	– нематеріальними активами	12 "Нематеріальні активи"	46 "Неоплачений капітал"
	– виробничими запасами	20 "Виробничі запаси"	46 "Неоплачений капітал"

Подальше формування статутного капіталу товариства в бухгалтерському обліку повинно відображатися наступними записами (табл. 3.6).

Таблиця 3.6. Відображення в обліку змін розміру статутного капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Збільшено розмір статутного капіталу ТзОВ за рахунок додаткових внесків учасників або за рахунок збільшення кількості учасників:		
	а) відображення заборгованості засновників (чи нових учасників) за внесками до статутного капіталу	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
	б) погашення заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу	10 "Основні засоби", 20 "Виробничі запаси", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" тощо	46 "Неоплачений капітал"
2	Збільшено розмір статутного капіталу ТзОВ:		
	а) за рахунок індексації балансової вартості основних засобів	423 "Дооцінка активів"	40 "Статутний капітал"
	б) за рахунок реінвестування прибутку	443 "Прибуток використаний у звітному періоді"	40 "Статутний капітал"
3	Відображено передачу частки статутного капіталу одного учасника (А) іншому (Б):		
	а) частка вкладу до статутного капіталу учасника Б, переуступлена йому учасником А	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	46 "Неоплачений капітал"
	б) видана учаснику А його частка в статутному капіталі	46 "Неоплачений капітал"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
	в) одночасно (в аналітичному обліку – за внесками кожного учасника)	40 "Статутний капітал"	40 "Статутний капітал"
4	Зменшено статутний капітал	40 "Статутний капітал"	672 "Розрахунки за іншими виплатами"
5	Повернуто частку в статутному капіталі засновнику:		
	1) грошовими коштами	672 "Розрахунки за іншими виплатами"	30 "Каса"
	2) на суму компенсації:		
	а) грошовими коштами	672 "Розрахунки за іншими виплатами"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
	б) основними засобами: – знос	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	10 "Основні засоби"

1	2	3	4
	- залишкова вартість	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"
	- величина компенсації	672 "Розрахунки за іншими виплатами"	733 "Інші доходи від фінансових операцій"
	3) матеріальними цінностями	672 "Розрахунки за іншими виплатами", 733 "Інші доходи від фінансових операцій", 952 "Інші фінансові витрати"	733 "Інші доходи від фінансових операцій", 641 "Розрахунки за податками", 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари"

Операції, пов'язані з виплатою учаснику належної йому частки, на рахунках бухгалтерського обліку відображаються наступним чином (табл. 3.7).

Таблиця 3.7. Відображення в обліку операцій з виплати учасникам їх часток

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму грошових коштів, що внесені учасником до статутного капіталу, які повертаються йому при виході з ТзОВ	40 "Статутний капітал", 672 "Розрахунки за іншими виплатами"	672 "Розрахунки за іншими виплатами", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" тощо
2	Нараховано частину прибутку, що належить учаснику	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	672 "Розрахунки за іншими виплатами"
3	Здійснено виплату учаснику належної йому частини прибутку (дивіденди)	672 "Розрахунки за іншими виплатами"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"

Облік акціонерного капіталу

Акціонерне товариство (АТ) відрізняється від інших товариств тим, що відповідальність кожного з учасників товариства обмежується одним лише його внеском – акцією.

Мінімальний розмір статутного капіталу в акціонерному товаристві відповідно до чинного законодавства становить 1250 мінімальних розмірів заробітної плати.

Відповідно до п. 2 ст. 155 при заснуванні акціонерного товариства усі його акції мають бути розподілені між засновниками. Відкрита підписка на акції акціонерного товариства не проводиться до повної сплати статутного капіталу.

Облік та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу АТ відображається на рахунку 40 "Статутний капітал". На цьому рахунку ведеться облік внесків та акцій за первісною (номінальною) їх вартістю, визначеною в установчих документах.

Облік статутного капіталу акціонерних товариств пов'язаний з обліком акцій власної емісії (табл. 3.8).

Таблиця 3.8. Відображення в обліку операцій з акціями власної емісії

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Зареєстровано статутний капітал і здійснено випуск акцій	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Оплачено учасниками акції:		
	а) грошовими коштами	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	46 "Неоплачений капітал"
	б) основними засобами	10 "Основні засоби"	46 "Неоплачений капітал"
	в) нематеріальними активами	12 "Нематеріальні активи"	46 "Неоплачений капітал"
	г) виробничими запасами, МШП	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	46 "Неоплачений капітал"
	д) цінними паперами	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	46 "Неоплачений капітал"
3	Віднесено різницю між емісійною і номінальною вартістю оплачених акцій на додатковий капітал	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	421 "Емісійний дохід"
4	Викуплено акції у акціонерів	45 "Вилучений капітал"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
5	Збільшено статутний капітал після оплати його первинної величини		
	за рахунок нарахованих дивідендів (виплати дивідендів акціями)	671 "Розрахунки за дивідендами"	40 "Статутний капітал"

Акціонерне товариство за рішенням загальних зборів може підвищувати або знижувати номінальну вартість акцій.

Збільшення або зменшення розміру статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку після внесення про це змін до зареєстрованих установчих документів.

Облік пайового *Пайовий капітал* – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, які добровільно розміщені з метою здійснення фінансово-господарської діяльності споживчого товариства, сільськогосподарського виробничого кооперативу, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки. У сільськогосподарському виробничому кооперативі (СВК) створюється неподільний та пайовий капітал, тому до рахунку 41 "Пайовий капітал" відкриваються два субрахунки: 411 "Неподільний капітал" та 412 "Пайовий капітал".

Порядок формування і розміри неподільного капіталу встановлюються статутом кооперативу. Неподільний капітал утворюється за рахунок вступних внесків коштами та майном СВК (за винятком землі). Пайові внески членів СВК до нього не відносяться. Пайові внески вносяться фізичними чи юридичними особами-засновниками СВК в грошовій формі понад вступні при вступі в СВК для організаційного забезпечення його діяльності в розмірах, що зазначені в статуті СВК. Вступні внески членів кооперативу, які увійшли в неподільний капітал, в разі наступного виходу з кооперативу не повертаються.

Розміри обов'язкових пайових внесків встановлюються в рівних частинах або пропорційно до очікуваної участі у його господарській діяльності.

Передача активів у рахунок паю оформлюється актами приймання-передачі.

В СВК для ведення аналітичного обліку з пайових внесків членів кооперативу використовують книги обліку паїв. В таких книгах відображається інформація про внесені вступні та пайові внески членів СВК, про перерахунок розміру пайового внеску за результатами діяльності СВК.

Під час створення СВК та оформлення установчих документів слід врахувати, що законодавство передбачає членство та асоційоване членство в СВК. Члени СВК, що внесли вступні та пайові внески, дотримуються вимог статуту СВК і приймають трудову участь у діяльності кооперативу, мають право ухвального голосу в кооперативі, право частини прибутку.

Асоційовані члени вносять тільки пайові внески та користуються правом дорадчого голосу, правом на отримання частини прибутку СВК. Але асоційовані члени СВК в разі ліквідації мають першочергове право на отримання свого майнового внеску та відповідних часток прибутку. Взагалі, механізм розподілу прибутку та щорічного, за результатами діяльності, уточнення вартості паїв членів СВК, повинен бути передбачений статутом СВК та затверджений на загальних зборах.

У разі виходу з СВК фізична або юридична особа має право на отримання майнового паю майном, грошовими коштами або, за бажанням, цінними паперами відповідно до вартості паю на момент виходу. Термін та інші умови отримання паю встановлюються статутом кооперативу.

Кореспонденцію рахунків з обліку пайового капіталу наведено в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9. Відображення в обліку операцій з пайовим капіталом

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Оприбутковано внески членів житлово-будівельного кооперативу	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	41 "Пайовий капітал"
2	Поповнено пайовий капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	41 "Пайовий капітал"
3	Направлено на зменшення пайового капіталу суму непокритого збитку	41 "Пайовий капітал"	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
4	Направлено пайові внески на формування статутного капіталу при реорганізації підприємства в акціонерне	41 "Пайовий капітал"	40 "Статутний капітал"

1	2	3	4
Формування та зміни пайового капіталу в сільськогосподарських кооперативах			
5	Відображено формування неподільного капіталу в сільськогосподарському виробничому кооперативі (СВК)	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	411 "Неподільний капітал"
6	Відображено внески до пайового капіталу в СВК	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	412 "Пайовий капітал"
7	Відображено виділення паю члену кооперативу, який виходить з СВК	412 "Пайовий капітал"	67 "Розрахунки з учасниками"
8	Відображено повернення паю членам кооперативу грошовими коштами	67 "Розрахунки з учасниками"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"

На рахунку 41 "Пайовий капітал" в сільськогосподарських виробничих кооперативах обліковують ті частини вартості майна, які були (не були) розпайовані між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Облік додаткового капіталу Додатковий капітал включає суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також суми дооцінки активів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Додатковий капітал може направлятися на збільшення статутного, пайового, резервного капіталу та на покриття збитків від діяльності підприємства.

Типову кореспонденцію рахунків наведено в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10. Типова кореспонденція рахунків з обліку додаткового капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок додаткового капіталу	42 "Додатковий капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Відображено суму первісної вартості основних засобів, інших необоротних активів, виробничих запасів, МШП, отриманих від засновників підприємства у вигляді інших вкладень в капітал або у вигляді інших внесків, які перевищують розмір статутного капіталу без прийняття рішення про його збільшення	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	422 "Інший вкладений капітал"
3	Відображено суму готівки, що надійшла до каси або на поточний рахунок підприємства в обмін на первісно розміщені акції і перевищує номінальну вартість таких акцій	30 "Каса", 31 "Поточний рахунок"	421 "Емісійний дохід"

1	2	3	4
4	Відображено дооцінку активів	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні активи", 12 "Нематеріальні активи", 20 "Виробничі запаси"	423 "Дооцінка активів"
5	Відображено збільшення поточних фінансових інвестицій на суму перевищення вартості реалізації акцій, випущених підприємством, над номінальною вартістю цих акцій	35 "Поточні фінансові інвестиції"	42 "Додатковий капітал"
6	Відображено суму перевищення збитку від продажу акцій над залишком емісійного доходу	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	421 "Емісійний дохід"

Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) Метою всієї господарської діяльності господарюючих суб'єктів є одержання прибутків, суми яких, після погашення всіх зобов'язань, є власністю підприємства. Тобто, саме це і є власним капіталом, хоча він не зареєстрований в установчих документах.

В бухгалтерському обліку прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності шляхом визначення фінансового результату від: реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто діяльності, яка є метою створення даного підприємства; інших операційних доходів (витрат); інших фінансових доходів (витрат); інших доходів (витрат); надзвичайних доходів (витрат).

Фінансовий результат визначають за допомогою рахунку 79 "Фінансові результати", після чого чистий прибуток списують з Дт 79 у кредит рахунку 441 "Прибуток нерозподілений", а збиток – за дебетом рахунку 442 "Непокриті збитки".

При складанні фінансової звітності порівнюються залишки за рахунками 441 "Прибуток нерозподілений" та 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді", і, якщо за рахунком 441 "Прибуток нерозподілений" наявне кредитове сальдо, то підприємство на цю суму різниці матиме нерозподілений прибуток поточного року, який відображається в рядку 350 пасиву Балансу (ф. № 1), а якщо сума прибутку, використаного у звітному році, перевищуватиме суму нерозподіленого прибутку, то цю різницю будуть відображати на рахунку 442 "Непокриті збитки" та в рядку 350 пасиву Балансу (ф. № 1).

3.5. Відображення даних про власний капітал та забезпечення зобов'язань в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

У регістрах при журнальній формі ведення бухгалтерського обліку операції з обліку власного капіталу, забезпечень, цільового фінансування і цільових надходжень, а також страхових резервів відображаються в Журналі 7 (рис. 3.14).

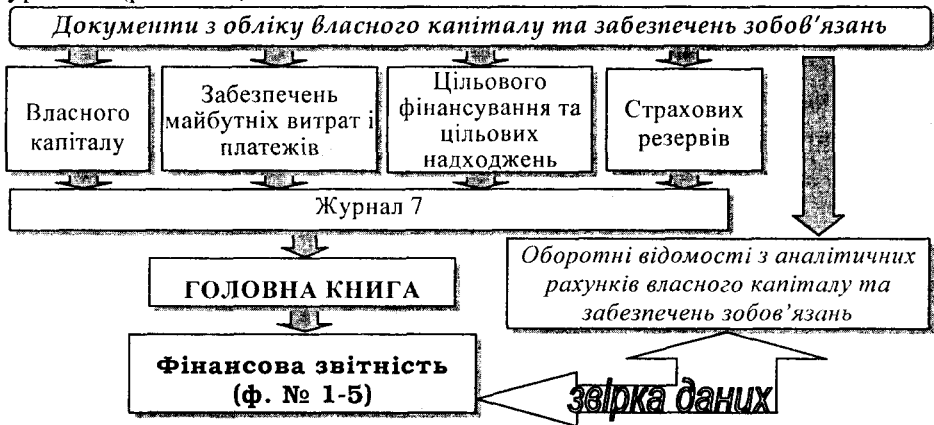


Рис. 3.14. Порядок відображення власного капіталу та забезпечення зобов'язань при журнальній формі ведення обліку

У Журналі 7 відображаються операції про зміну в складі власного капіталу підприємства, про нарахування та витрачання забезпечень майбутніх витрат і платежів та коштів цільового призначення. Відомості 7.1; 7.2, 7.3 забезпечують накопичення аналітичних даних щодо додаткового капіталу, використання прибутку, забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року.

Нижче наведено структуру Журналу 7 (рис. 3.15).

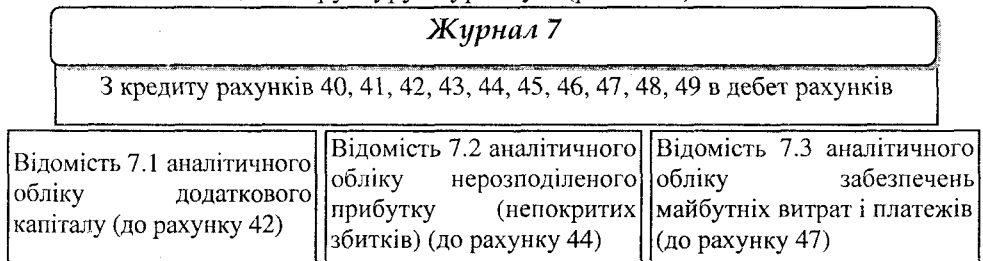


Рис. 3.15. Структура Журналу 7

Записи до Журналу 7 здійснюються на підставі підсумків відомостей аналітичного обліку або (при невеликій кількості операцій) безпосередньо на підставі первинних документів.

Дані з рахунків 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 49 “Страхові резерви” знаходять відображення у Журналі 7 підсумками за місяць кредитових та дебетових оборотів і сальдо за зазначеними рахунками у розрізі статей аналітичного обліку (приклад 3.1).

Приклад 3.1

Підприємство ТзОВ “Світанок” в жовтні 20xx р. зареєструвало статутний капітал в розмірі 20000 грн., учасники внесли до статутного капіталу виробничі запаси на суму 1000 грн. та основні засоби, що потребують монтажу, на суму 19000 грн.

ТзОВ “Світанок”

підприємство

ЖУРНАЛ 7 за жовтень 20xx р.

За кредитом рахунків 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал”, 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 49 “Страхові резерви”

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків				Усього
		№ 40	№ 46	№ 47	...	
1	15 “Капітальні інвестиції”		19000			19000
2	20 “Виробничі запаси”		1000			1000
3	46 “Неоплачений капітал”	20000				20000
4					
5	Усього	20000	20000			40000

Журнал закінчено “31” жовтня 20xx р.

Виконавець

Корнійчук

(підпис)

У Головній книзі суми оборотів відображено “31” жовтня 20xx р.

Головний бухгалтер

Шатило

(підпис)

Інформація про наявність і рух власного капіталу та забезпечення зобов’язань знаходить відображення в наступних формах фінансової звітності (див. табл. 3.11).

Таблиця 3.11. Розкриття інформації про власний капітал та забезпечення зобов'язань у фінансовій звітності

Шифр та назва рахунку	Номер рядка в Балансі (ф. № 1)	Номер рядка в Звіті про фінансові результати (ф. № 2)	Номер рядка в Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3)	Номер графи в Звіті про власний капітал (ф. № 4)	Номер рядка в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
40 "Статутний капітал"	300	–	310	3	–
41 "Пайовий капітал"	310	–		4	–
42 "Додатковий капітал"	320, 330	–		5, 6	–
43 "Резервний капітал"	340	–		7	–
44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	350	220	–	8	–
45 "Вилучений капітал"	370	–	–	10	–
46 "Неоплачений капітал"	360	–	–	9	–
47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	400, 410	–	030	–	710, 720, 740, 750
48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	420	–	–	–	084, 266
49 "Страхові резерви"	415, 416	–	–	–	–

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться наступна інформація про власний капітал (див. рис. 3.16).

Відповідно до П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал" усі підприємства розкривають у Примітках до річної фінансової звітності інформацію про призначення та умови використання кожного елементу власного капіталу (крім статутного капіталу).

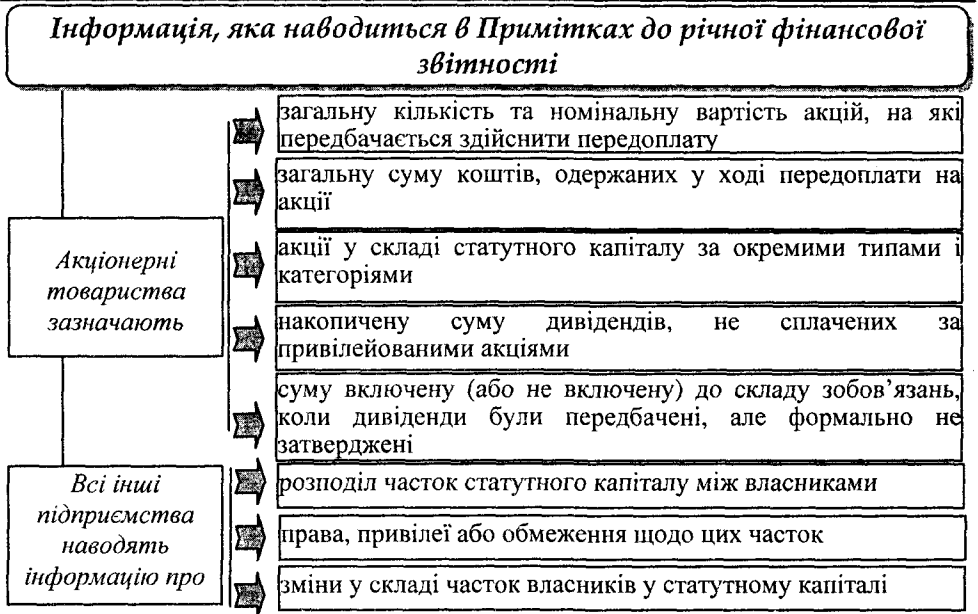


Рис. 3.16. Розкриття інформації про власний капітал в Примітках до річної фінансової звітності

Деталізована інформація щодо забезпечення зобов'язань знаходить відображення у Примітках до річної фінансової звітності (рис. 3.17).

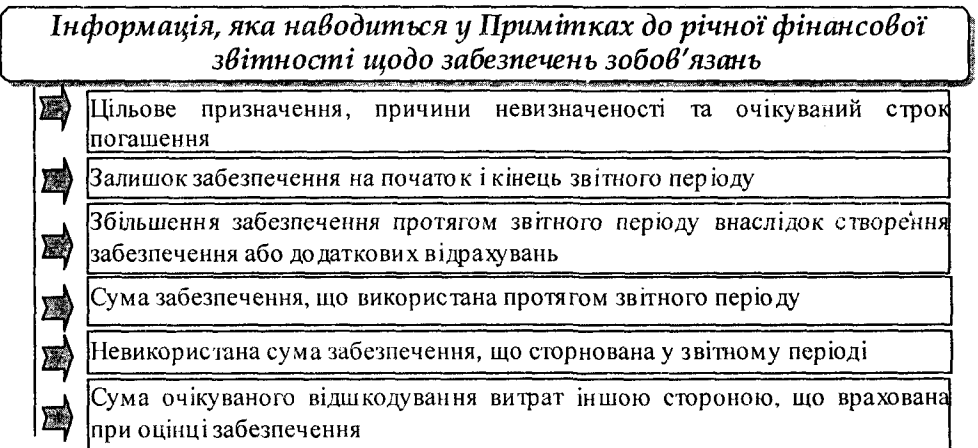


Рис. 3.17. Розкриття інформації про забезпечення зобов'язань у Примітках до річної фінансової звітності

У Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5) відображається деталізована інформація про зміни в забезпеченнях зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Роль елементів методу бухгалтерського обліку в обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань відображено в табл. 3.12.

Таблиця 3.12. Роль елементів методу бухгалтерського обліку при фіксації формування, змін та використання власного капіталу та забезпечень зобов'язань

Елементи методу обліку		Роль елементів методу в обліку власного капіталу і забезпечення зобов'язань		
МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Елементи методу бухгалтерського обліку	Систематичне та хронологічне спостереження за власним капіталом і забезпеченням зобов'язань	Документування	Документування операцій з власним капіталом та забезпеченнями зобов'язань забезпечує суцільне та безперервне спостереження за ними
			Інвентаризація	Завдяки інвентаризації перевіряється наявність власного капіталу та забезпечень зобов'язань на підприємстві, та забезпечується повнота і достовірність даних бухгалтерського обліку та звітності
		Вартісне (грошове) вимірювання власного капіталу та забезпечення зобов'язань	Оцінка	Надає можливість визначити загальний розмір наявних на підприємстві активів, що належать підприємству, та суми забезпечень зобов'язань
		Групування, рестрація та систематизація власного капіталу та забезпечення зобов'язань	Рахунки	Використання рахунків дозволяє узагальнити інформацію щодо формування, зміни та використання власного капіталу й забезпечень зобов'язань підприємства
			Подвійний запис	Завдяки подвійному запису можливе отримання інформації про господарські засоби, які формують власний капітал підприємства, про зміни у власному капіталі та використання створених забезпечень зобов'язань
		Узагальнення інформації про власний капітал і забезпечення зобов'язань	Баланс	За допомогою балансу узагальнюються та групуються господарські записи про власний капітал та забезпечення зобов'язань підприємства на звітну дату
			Звітність	Завдяки фінансовій звітності узагальнюється формування, зміни та використання власного капіталу та забезпечень зобов'язань в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства

Отже, завдяки використанню цих елементів методу бухгалтерського обліку власникам та іншим суб'єктам для управління, аналізу і контролю господарської діяльності підприємства надається інформація, яку управлінський персонал може використати з метою забезпечення збереження майна власника та контролю за формуванням і розподілом прибутку.

Лекція 4 Облік забезпечень зобов'язань

Мета вивчення

Після вивчення лекції 4 студент повинен знати:

– поняття та класифікацію забезпечень зобов'язань в бухгалтерському обліку;

– особливості створення та використання забезпечень зобов'язань та страхових резервів;

– порядок отримання і використання цільового фінансування;

– порядок проведення інвентаризації власного капіталу та забезпечень зобов'язань.

Після вивчення лекції 4 студент повинен вміти:

– класифікувати забезпечення зобов'язань;

– характеризувати об'єкти, що обліковуються на рахунках 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 49 “Страхові резерви”;

– формулювати кореспонденції за рахунками 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 49 “Страхові резерви”.

У лекції розглядаються наступні питання:

4.1. Поняття і класифікація забезпечень в бухгалтерському обліку

4.2. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік забезпечень зобов'язань

4.3. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

4.4. Облік цільового фінансування та цільових надходжень

4.5. Облік страхових резервів

4.6. Інвентаризація власного капіталу та забезпечень зобов'язань

Етапи та порядок загального ведення обліку забезпечень зобов'язань, цільового фінансування і цільових надходжень, а також страхових резервів, які розглядатимуться в лекції 4, наведено на рис. 4.1.

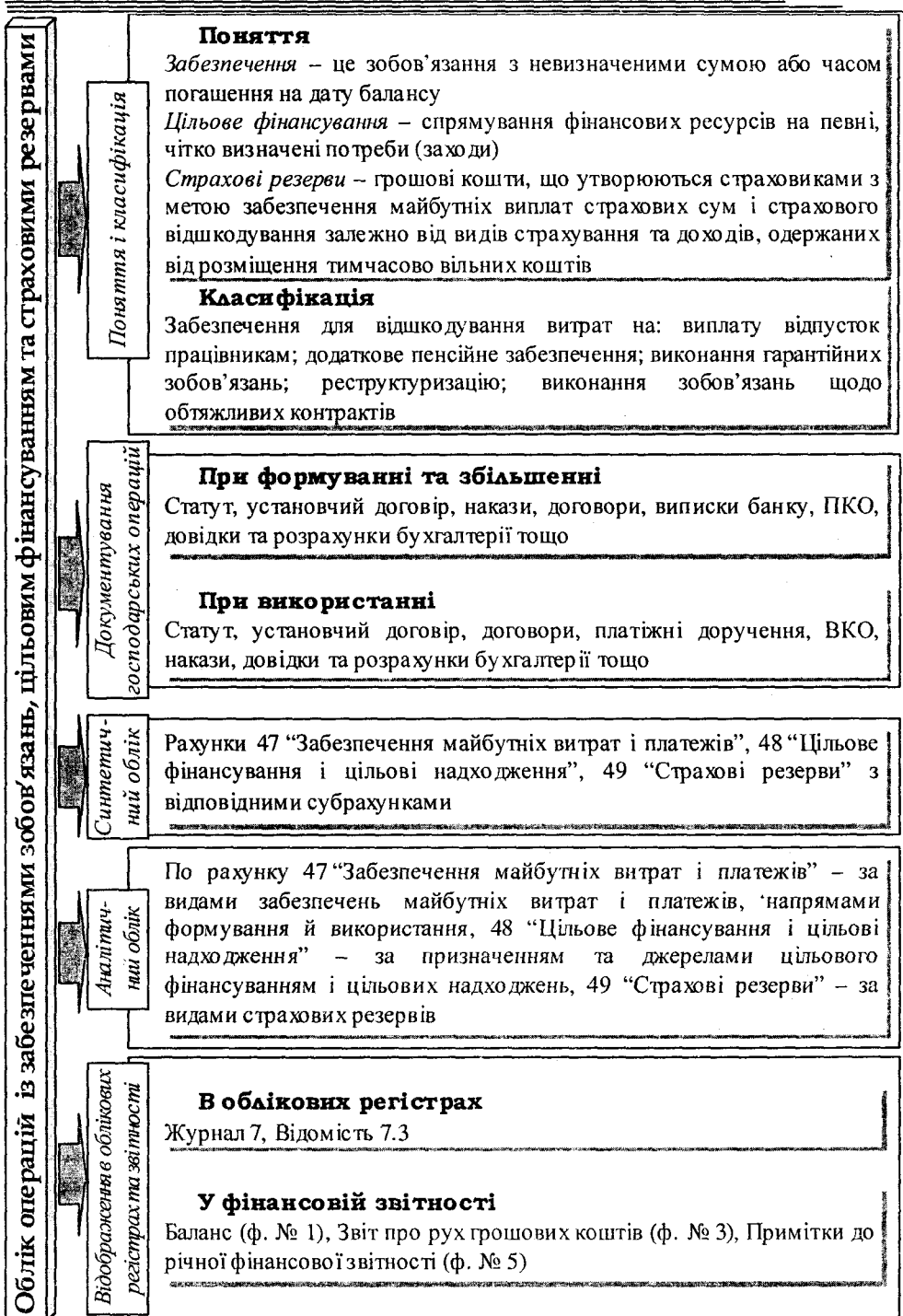


Рис. 4.1. Загальна схема обліку забезпечень зобов'язань

4.1. Поняття і класифікація забезпечень в бухгалтерському обліку

Забезпечення витрат є одним з об'єктів обліку.

Під поняттям "забезпечення" слід розуміти зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

В Україні забезпечення виступають однією з основних складових облікової політики, при формуванні якої слід звернути особливу увагу на створювані резерви майбутніх витрат і платежів (на гарантійне обслуговування, на оплату відпусток працівникам тощо (П(С)БО 2).

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого, імовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути визначена розрахунково.

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

- ◆ виплату відпусток працівникам;
- ◆ додаткове пенсійне забезпечення;
- ◆ виконання гарантійних зобов'язань;
- ◆ реструктуризацію;
- ◆ виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Відповідно до галузевих методологічних рекомендацій з планування, калькулювання й обліку собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства окремих галузей економіки можуть також створити й інші додаткові резерви на:

- ◆ виплату у будівництві премій за введення об'єктів в експлуатацію;
- ◆ покриття майбутніх витрат з ремонту предметів прокату;
- ◆ покриття виробничих витрат з підготовчих робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва;
- ◆ будівництво тимчасових (нетитульних) споруд;
- ◆ списання товарів в розмірах норм природного убутку;
- ◆ гарантійний ремонт реалізованої продукції (робіт, послуг);
- ◆ покриття передбачених витрат, пов'язаних із скороченням виробництва, консервацією виробничих потужностей і виплатою вихідних доплат звільненим працівникам;
- ◆ покриття витрат, пов'язаних із консервацією й утриманням машин і механізмів сезонного використання;
- ◆ покриття витрат із перебазування підрозділів підприємства, а також машин і механізмів.

Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває.

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у випадку наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання, сумою витрат і після початку реалізації цього плану.

Забезпечення необхідно відрізнити від непередбачених зобов'язань. Крім того, їх можуть ототожнювати з резервами та резервами невизначених зобов'язань.

Забезпечення, як економічна категорія, означає створення резервних, і страхових фондів для гарантування погашення заборгованості кредиторам.

Забезпечення наступних витрат і платежів нараховується у звітному періоді, а використовується у майбутні періоди. Крім гарантії для кредиторів рівномірне нарахування забезпечень дозволяє рівномірно їх включати у собівартість продукції та відносити на фінансові результати.

Правильність утворення і погашення сум забезпечень перевіряється за даними кошторисів, розрахунків і за необхідності в кінці року коригується.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, збільшується або зменшується. У випадку відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

4.2. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік забезпечень зобов'язань

Слід відмітити, що П(С)БО 11 поєднує в собі положення, викладені у 5 МСФЗ, а саме:

1. МСФЗ 1 “Подання фінансової звітності”;
2. МСФЗ 10 “Непередбачені події і події, які сталися після дати балансу”.

3. МСФЗ 20 “Облік урядових субсидій і розкриття інформації про урядову допомогу”;

4. МСФЗ 32 “Фінансові інструменти: розкриття і подання інформації”;

5. МСФЗ 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання і активи”.

Забезпечення – це зобов’язання, для яких сума або час майбутніх платежів є невизначеними. Відповідно до МСФЗ під забезпеченням розуміють теперішню заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій та погашення якої, як очікується, призведе до вибуття з підприємства ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди (що відповідає загальному визначенню зобов’язань за МСФЗ). Їх необхідно відрізнити від інших зобов’язань, таких як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування. Відповідно до МСФЗ 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” **забезпечення визнається зобов’язанням і трактується як зобов’язання з невизначеним строком або сумою погашення.**

В окремих країнах забезпечення не визнається зобов’язанням, оскільки концепція зобов’язання викладена вузько й охоплює тільки ті суми, які можуть бути визначені без застосування попередніх оцінок.

Класифікацію забезпечень за ознакою регулювання МСФЗ наведено на рис. 4.2.



Рис. 4.2. Класифікація забезпечень за ознакою регулювання відповідними МСФЗ

Ключовими ознаками забезпечення є наступні (див. рис. 4.3).

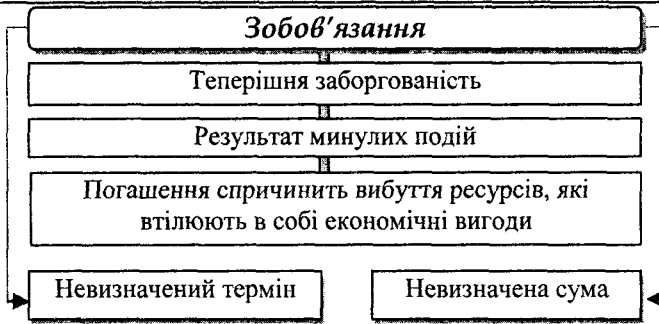


Рис. 4.3. Ключові ознаки забезпечення

Порівняльну характеристику П(С)БО і МСФЗ з обліку забезпечень зобов'язань наведено у табл. 4.1.

Таблиця 4.1. Порівняльна характеристика П(С)БО 11 і МСФЗ 37 щодо обліку забезпечень зобов'язань

Критерій	П(С)БО 11 "Зобов'язання"	МСФЗ 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи"
1	2	3
1. Визначення поняття "забезпечення"	Забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу	
2. Визнання забезпечення	Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого імовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, та його оцінка може бути достовірно визначена (п. 14)	Забезпечення слід визнавати, якщо: 1) підприємство має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події; 2) імовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості; 3) можна достовірно оцінити суму заборгованості (п. 14)
3. Оцінка	Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває (п. 6)	Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу (п. 36)

1	2	3
4. Зміни в забезпеченнях	Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності імовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню (п. 18)	Забезпечення слід переглядати на кожну дату балансу та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає імовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості, забезпечення слід сторнувати (п. 59)
5. Використання забезпечень	Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено (п. 17). Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства (п. 14)	Забезпечення слід використовувати лише для тих витрат, для яких його було первісно визнано (п. 61). Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків (п. 63)
6. Розкриття інформації	В примітках до фінансової звітності підприємство щодо кожного класу забезпечень наводить таку інформацію: – цільове призначення; – причини невизначеності та очікуваний строк погашення – залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; – збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; – сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду; – невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді; – сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення (п. 21)	Для кожного класу забезпечення підприємству слід розкривати інформацію про: – балансову вартість на початок і кінець періоду; – додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень; – суми, використані (тобто, витрачені та списані за рахунок забезпечення) протягом періоду; – невикористані суми, сторновані протягом періоду; – збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яке виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту (п. 84)

В зв'язку з тим, що МСФЗ було взято за основу при розробці національних П(С)БО, основні положення в цих документах щодо обліку забезпечень майже ідентичні.

4.3. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів та їх включення до витрат поточного періоду ведеться на рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Облік нарахування та використання резерву на оплату відпусток працівникам ведеться на субрахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток”, характеристику якого наведена в лекції 9.

Резерв на майбутню оплату відпусток працівників визначається, виходячи з суми витрат на оплату праці, які беруться до уваги при розрахунку сум відпускних і відрахувань від них до фондів соціального страхування, Пенсійного фонду і Фонду зайнятості.

Облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення ведеться на субрахунку 472 “Додаткове пенсійне забезпечення”.

Облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, предметів прокату тощо, ведеться на субрахунку 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань”.

На субрахунку 474 “Забезпечення інших витрат і платежів” ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

4.4. Облік цільового фінансування та цільових надходжень

Бухгалтерський облік коштів цільового фінансування регулюється П(С)БО 15 “Дохід”, яке детально розглядається в лекції 28. Залежно від того, для яких цілей надходить фінансування, момент визнання доходу визначається по-різному.

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, то це не означає, що такі кошти відразу ж будуть віднесені до рахунків доходів. При застосуванні такого принципу бухгалтерського обліку, як **принцип нарахування та відповідності доходів і витрат**, залучені кошти будуть визнані доходом у тому періоді, в якому здійснені витрати, пов’язані з цим цільовим фінансуванням.

До цільового фінансування та цільових надходжень відносять кошти, що отримуються підприємством на суворо визначені цілі: утримання дитячих установ, підготовку кадрів, науково-дослідні роботи тощо. Таке фінансування

здійснюється за рахунок асигнувань з бюджету; внесків батьків; плати за навчання; прибутку, що залишається в розпорядженні; коштів, отриманих від інших підприємств тощо.

Фонди цільового фінансування та цільових надходжень формуються за рахунок лише зовнішніх цільових надходжень. Кошти цільового фінансування і цільових надходжень витрачаються у суворій відповідності до встановлених кошторисів. Забороняється використання цільових коштів не за призначенням та направлення інших коштів на потреби, фінансування яких повинно здійснюватись тільки за рахунок цільових джерел.

У випадку нецільового використання таких коштів певні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив.

Загальну схему формування і використання коштів цільового фінансування та цільових надходжень наведено на рис. 4.4.

Для узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі про отриману гуманітарну допомогу) призначено рахунок 48 "Цільове фінансування і цільові надходження". Суми отриманого цільового фінансування є частиною доходу підприємства, тому рахунок 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" кореспондує за дебетом з кредитом відповідних рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності".

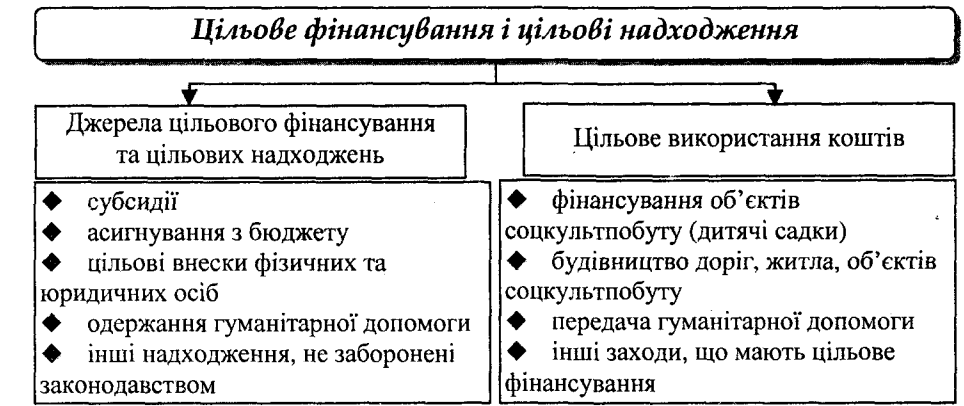


Рис. 4.4. Джерела та напрями використання коштів цільового фінансування і цільових надходжень

Кошти, отримані на цільове фінансування, визнаються доходом протягом періоду корисного використання об'єктів інвестування пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів. Тобто у разі фінансування капітальних вкладень сальдо за рахунком 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" підлягає списанню у кредит рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів" і вже з цього рахунку поступово буде списуватися на доходи відповідного звітного періоду одночасно з нарахуванням амортизації об'єкта капітальних вкладень.

Пайова участь у будівництві При пайовій участі в будівництві підприємство, що є головним забудовником, за згодою учасників капітального будівництва акумулює грошові кошти інших учасників з подальшою передачею збудованого об'єкту кожному з учасників відповідно до його частки фінансування. Відображення пайової участі у забудовника і пайовика наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2. Відображення в обліку пайової участі у будівництві

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
У забудовника			
1	Отримано забудовником від пайовика для пайової участі в будівництві:	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
	– грошові кошти		
	– запаси	20 "Виробничі запаси"	
2	Відображено частину пайовика у вартості збудованого об'єкта на суму переданих раніше грошових коштів, запасів	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	15 "Капітальні інвестиції"
У пайовика			
1	Відображено пайовиком передачу забудовнику коштів (запасів) для пайової участі в будівництві	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках" 20 "Виробничі запаси"
2	Відображено пайовиком частку у вартості збудованого об'єкта на суму переданих забудовнику грошових коштів, запасів	15 "Капітальні інвестиції"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
3	Зараховано на баланс пайовиком:		15 "Капітальні інвестиції"
	– власну частку збудованого об'єкта	10 "Основні засоби"	
	– власну частку збудованого об'єкта, призначеного для продажу	28 "Товари"	

У випадку внесення учасником своєї частини майна як внеску до статутного капіталу після закінчення будівництва у забудовника відображаються наступні записи: Д-т рах. 46 "Неоплачений капітал" К-т рах. 40 "Статутний капітал" – на суму внеску; закривають заборгованість: Д-т рах. 10 "Основні засоби" К-т рах. 46 "Неоплачений капітал".

На рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" можуть збиратися внески на будівництво житла за умови, що це будівництво фінансують самі майбутні його мешканці. При цьому всі витрати на будівництво в обліку відображаються на субрахунок 151 "Капітальне будівництво". Після завершення будівництва ці два рахунки закриваються.

Позитивне сальдо між рахунком 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" та рахунком 15 "Капітальні інвестиції" розподіляють між вкладниками і повертають кошти (будинок виявився дешевшим, ніж планувалося). Від'ємне сальдо покривається або за рахунок власних коштів підприємства, або оголошується розмір суми, яку кожен з учасників повинен внести додатково (будинок виявився дорожчим, ніж планувалося).

Цільове бюджетне фінансування Суб'єкти господарювання можуть отримувати кошти з бюджетів різних рівнів для будівництва об'єктів соціальної культури, особливо в сільській місцевості. Крім передбачених у бюджеті коштів, на ці цілі може бути проведений (за постановами Кабінету Міністрів України) залік боргів підприємства перед бюджетом та спрямування їх на фінансування таких об'єктів, а також будь-яка спонсорська допомога.

Якщо на балансі підприємства утримується дитячий садок, і частина витрат на його утримання компенсується батьками, то грошові кошти, внесені ними до каси, відображається за Д-т рах. 30 "Каса" та К-т рах. 48 "Цільове фінансування і цільові надходження".

Розглянемо деякі господарські операції з руху коштів, отриманих для будівництва об'єктів соціальної культури (табл. 4.3).

Таблиця 4.3. Відображення в обліку цільового бюджетного фінансування

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано бюджетне фінансування для будівництва школи (фінансування надходить в міру виконання робіт)	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
2	Безкоштовно передано підприємствами міста для будівництва: – матеріали	20 "Виробничі запаси"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
	– інструмент	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	
3	Передано міською радою для будівництва школи фундамент	15 "Капітальні інвестиції"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
4	Отримано в касу добровільні внески жителів району на будівництво школи	30 "Каса"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
5	Направлено підприємством на фінансування будівництва школи короткострокову позику	60 "Короткострокові позики"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
6	Направлено підприємством згідно з чинним законодавством заборгованість перед бюджетом за податками на розвиток соціальної сфери (будівництво школи)	64 "Розрахунки за податками й платежами"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"

1	2	3	4
7	Направлено заборгованість підприємства постачальнику за одержані матеріали як цільовий внесок у будівництво школи	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
8	Направлено як цільові кошти на будівництво школи заборгованість перед структурною одиницею підприємства, що є юридичною особою	68 "Розрахунки за іншими операціями"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
9	Списано витрати з будівництва школи за рахунок цільового фінансування	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	15 "Капітальні інвестиції"
10	Повернуто до бюджету невикористані суми	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	31 "Рахунки в банках"
11	Зараховано на баланс підприємства школу	10 "Основні засоби"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"

Понесені витрати, зібрані попередньо на рахунок 23 "Виробництво", списуються бухгалтерською проводкою Д-т рах. 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" К-т рах. 23 "Виробництво".

Гуманітарна допомога Гуманітарна допомога – це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі у вигляді безпосередньої фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, а також допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг. Вона є одним із різновидів цільового фінансування, цільових надходжень і може надаватися як іноземним¹, так і вітчизняним донорам (юридичними і фізичними особами, які добровільно надають гуманітарну допомогу).

У світовій практиці підставою для започаткування процедури визнання допомоги гуманітарною є письмова пропозиція донора про її надання, а для здійснення гуманітарної допомоги в Україні – письмова згода її отримувача.

Отримувачами гуманітарної допомоги є юридичні особи, які зареєстровані в установленому Кабінетом Міністрів України порядку в Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги, зокрема:

- ◆ підприємства громадських організацій інвалідів, ветеранів війни та праці, а також підприємства, установи та організації, що утримуються за рахунок бюджетів, та уповноважені ними державні установи;
- ◆ благодійні організації;
- ◆ релігійні організації та інші.

Передача отримувачами коштів і предметів гуманітарної допомоги здійснюється за довіреністю набувачів або за документами, що засвідчують фізичну особу набувача, і оформлюється відповідними видатковими документами (ордерами, накладними, дорученнями тощо).

¹ Детальнішу інформацію див. в підручнику: Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 544 с. (п. 8.4).

Відображення в обліку операцій з отримання та використання гуманітарної допомоги показано в табл. 4.4.

Таблиця 4.4. Відображення в обліку одержання та використання гуманітарної допомоги

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Одержано гуманітарну допомогу у вигляді активів	Рахунки 1, 2, 3 класів (за видами отриманих активів)	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
2	Одержано гуманітарну допомогу у вигляді виконання робіт, надання послуг	23 "Виробництво"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
3	Відображено дохід від отримання активів в рахунок цільового фінансування	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
4	Одержано гуманітарну допомогу у вигляді виконання робіт, які мають капітальний характер	15 "Капітальні інвестиції"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
5	Передано одержувачу гуманітарну допомогу у вигляді грошових коштів і виробничих запасів	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	1, 2, 3 клас рахунків (за видами переданих активів)
6	Використано одержувачем грошові кошти і виробничі запаси на забезпечення статутної діяльності	23 "Виробництво", 15 "Капітальні інвестиції"	1, 2, 3 клас рахунків (за видами переданих або використаних активів)

Отримувач гуманітарної допомоги (юридична особа) щомісячно у встановленому порядку подає комісії з питань гуманітарної допомоги звіти про наявність та розподіл гуманітарної допомоги до повного використання усієї суми отриманої гуманітарної допомоги.

4.5. Облік страхових резервів

Поняття страхових резервів та порядок їх формування Страховий резерв – це грошові кошти, що утворюються страховиками з метою забезпечення майбутніх виплат страхових сум і страхового відшкодування страхувальником залежно від видів страхування (перестраховання), шляхом відрахувань до 50 % від страхових платежів з цих видів страхування та доходів, одержаних від розміщення тимчасово вільних коштів.

Страхові компанії можуть утворювати резерви для фінансування заходів із запобігання нещасних випадків, втрат та пошкоджень застрахованого майна шляхом відрахування від страхових платежів.

Страхові резерви передбачені для забезпечення майбутніх виплат страхових сум та страхового відшкодування.

Резерви створюються страховиками шляхом відповідних відрахувань від надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), а також від доходів, отриманих від розміщення тимчасово вільних коштів.

До складу резервів входять:

◆ технічні резерви – страхові резерви, які створюються для забезпечення виконання страховиками взятих зобов'язань за підписаними договорами страхування;

◆ вільні резерви – страхові резерви, які виконують функції додаткового забезпечення платоспроможності страховиків, і не пов'язані конкретними зобов'язаннями за підписаними договорами страхування.

Страхові компанії, які надають послуги, зобов'язані створювати наступні технічні резерви:

◆ резерви премій (резерви незароблених премій) – за договорами, термін дії яких ще не минув;

◆ резерви збитків (zareєстровані сплачені суми страхового відшкодування за відомими вимогами страхувальників).

Страхові компанії можуть також самостійно створювати інші резерви відповідно до прийнятої технології формування страхового портфеля.

Страхові резерви утворюються в тій валюті, в якій страховики несуть відповідальність за своїми страховими зобов'язаннями.

Якщо резервів не вистачає для здійснення страхових виплат, то вони поповнюються за рахунок прибутку.

Не дозволяється використання (зменшення) обсягів резервів для будь-яких цілей, крім страхових виплат. Якщо страхові компанії надають послуги зі страхування життя і медичного страхування, то вони зобов'язані створювати резерви довгострокових зобов'язань та резерви належних виплат страхових сум.

Резерви довгострокових зобов'язань розраховуються окремо за кожним договором.

Облік страхових резервів Облік страхових резервів ведеться на рахунку 49 "Страхові резерви", який призначено для узагальнення інформації про рух коштів страхових резервів.

Обчислена на звітну дату сума страхових резервів відображається за кредитом субрахунків обліку страхових резервів і дебетом субрахунків обліку результатів змін цих страхових резервів.

За дебетом субрахунків обліку страхових резервів відображається сума страхових резервів на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін страхових резервів.

Обчислена на звітну дату сума часток перестраховиків у страхових резервах відображається за дебетом субрахунків обліку часток перестраховиків у страхових резервах і кредитом субрахунків обліку результатів змін цих страхових резервів.

За кредитом субрахунків обліку часток перестраховиків у страхових резервах відображається сума часток цих перестраховиків у страхових резервах на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін цих страхових резервів.

Щомісяця сальдо субрахунків обліку результатів змін страхових резервів списується у порядку закриття в кореспонденції з кредитом субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” або дебетом субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”, за винятком результату зміни резервів незароблених премій, сальдо якого щомісяця списується у порядку закриття на субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”.

4.6. Інвентаризація власного капіталу і забезпечень зобов'язань

Інвентаризація власного капіталу Інвентаризація власного капіталу полягає у підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожним учасником, засновником. Тобто інвентаризацією за відповідними документами виявляються залишки, вивчається обґрунтованість сум, що обліковуються на рахунках власного капіталу, встановлюються терміни виконання зобов'язань підприємства перед власниками, реальність часток засновників у статутному капіталі. З метою контролю своєчасності та повноти сплати частин (акцій) засновниками інвентаризацію статутного капіталу слід проводити ще в перший рік функціонування підприємства. При інвентаризації перевіряється відповідність записів на рахунках 40 “Статутний капітал” та 46 “Неоплачений капітал”, а також підтвердження цих записів первинними документами (прибутковими касовими ордерами, виписками банку, накладними, актами приймання-передачі тощо). На кінець кожного звітного року потрібно перевіряти відповідність вартості чистих активів величині статутного капіталу, а також перевіряти розмір статутного капіталу з метою контролю правильності оцінки та відображення в обліку операцій зі зменшення або збільшення статутного капіталу.

При цьому можуть бути виявлені факти, коли внеском до статутного капіталу є основні засоби, виробничі запаси, непридатні для використання (неякісні, несправні), і нематеріальні активи, що не мають практичної цінності.

В акціонерних товариствах необхідно перевірити організацію аналітичного обліку за рахунком 40 “Статутний капітал”. При цьому встановлюється відповідність даних аналітичного обліку в розрізі видів (типів) розміщених акцій (з урахуванням реквізитів кожного випуску) даним засновницьких документів, змін і доповнень до них, звітів про випуск акцій.

Інвентаризація забезпечень зобов'язань Інвентаризація забезпечень зобов'язань полягає в перевірці обґрунтованості відповідності залишку зазначених сум на дату інвентаризації переліку

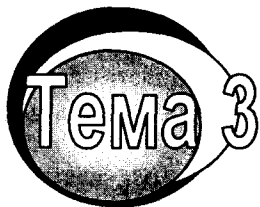
створюваних забезпечень, затверджених розпорядчим документом керівника підприємства.

При інвентаризації резерву на виплату передбаченої законодавством винагороди за вислугу років уточнюється розмір резерву, який не повинен перевищувати суми нарахованої винагороди. Залишок резерву на оплату відпусток, включаючи відрахування на державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного періоду визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки і середньоденної оплати праці працівників.

Інвентаризація страхового резерву, який створюється для покриття ризиків неповернення основного боргу за кредитами, полягає в обґрунтуванні відповідності залишку зазначеного резерву до граничного розміру такого резерву на дату інвентаризації.

Інвентаризації, зокрема, підлягають суми створених резервів, що переходять на наступний звітний рік – на оплату відпусток працівників, виплату винагород за вислугу років і за підсумками роботи за рік, на ремонт основних засобів й інші резерви, передбачені галузевими вказівками щодо складу витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг).

Якщо на наступний звітний рік підприємство не має змін в обліковій політиці щодо забезпечення зобов'язань, то такий резерв продовжує відображатися в обліку та звітності в розмірі, підтвердженому спеціальним розрахунком на 31-ше грудня за даними інвентаризації щодо кількості невикористаних днів відпустки та середньоденного заробітку, обчисленого в порядку, встановленому для визначення середньої заробітної плати. У випадку зміни облікової політики на наступний звітний рік в частині створення забезпечень майбутніх витрат і платежів сальдо за цим рахунком на 31-ше грудня списується на збільшення фінансового результату: Д-т 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, К-т 71 “Інший операційний дохід”.



Облік зобов'язань

Лекція 5

Загальні засади обліку зобов'язань

Мета вивчення

Після вивчення лекції 5 студент повинен знати:

- економічну сутність та класифікаційні ознаки зобов'язань в бухгалтерському обліку;
- основні види та форми розрахункових взаємовідносин;
- питання щодо обліку зобов'язань, передбачені П(С)БО 11 “Зобов'язання”;
- спільні та відмінні риси П(С)БО та МСФЗ, що регулюють облік зобов'язань;
- рахунки, на яких ведеться бухгалтерський облік зобов'язань;
- значення інформації про зобов'язання для управління;
- порядок відображення інформації про зобов'язання в облікових регістрах і фінансовій звітності;
- порядок проведення інвентаризації зобов'язань.

Після вивчення лекції 5 студент повинен вміти:

- класифікувати зобов'язання;
- характеризувати об'єкти, що обліковуються на рахунках 5-го класу “Довгострокові зобов'язання” та 6-го класу “Поточні зобов'язання”;
- відкривати аналітичні рахунки для обліку зобов'язань;
- відображати зобов'язання в облікових регістрах та фінансовій звітності;
- складати первинні документи та відображати результати інвентаризації зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 5.1. Поняття зобов'язань, основні види та форми розрахункових взаємовідносин
- 5.2. Структура П(С)БО 11 та основні терміни
- 5.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік зобов'язань
- 5.4. Характеристика рахунків з обліку зобов'язань
- 5.5. Відображення даних про зобов'язання в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності
- 5.6. Інвентаризація зобов'язань

5.1. Поняття зобов'язань, основні види та форми розрахункових взаємовідносин

Поняття зобов'язань та підстави їх виникнення Зобов'язання, що відображаються в бухгалтерському обліку, мають юридичний та економічний зміст. Як юридична категорія *господарське зобов'язання* – це господарські відносини, що регулюються правом. В силу цих відносин одна сторона уповноважена вимагати від іншої здійснення господарських операцій: передачі майна, виконання робіт, надання послуг тощо, а інша сторона зобов'язана виконувати вимоги щодо предмету зобов'язання і має при цьому право вимагати відповідну винагороду – сплату грошей, зустрічні послуги тощо.

Підходи до визначення зобов'язань різні. Їх розглядають як борг, як суму витрат, як залучений капітал, як розрахункові відносини та як частину вартості майна.

В широкому розумінні зобов'язання виникають як управлінський правовий акт замовлення або державний контракт. У вузькому значенні – виникають із господарського договору, укладеного за простою згодою сторін; з інших підстав, що не суперечать закону; за результатами конкурсу, тендеру, іншого публічного торгу.

Юридичним джерелом договірних господарських зобов'язань є господарський договір. Цивільний кодекс (ЦК) України називає господарський договір однією з найпоширеніших підстав виникнення зобов'язань. Договір є юридичним фактом (рис. 5.1).

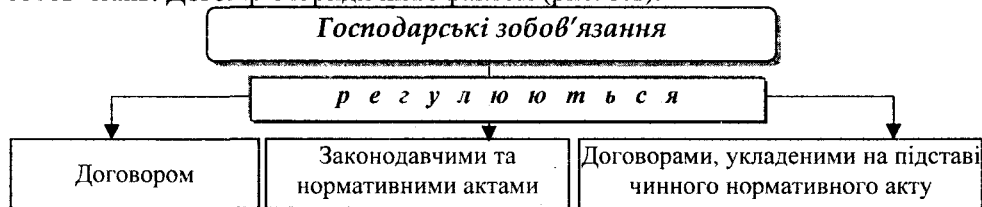


Рис. 5.1. Підстави виникнення договірних зобов'язань

Однак не всі зобов'язання встановлюються договором: значна їх частина визначається адміністративними актами, іншими правомірними чи неправомірними діями.

Правове поняття зобов'язання має декілька складових: зміст зобов'язання, суб'єкти зобов'язання та правовідносини між суб'єктами. Суб'єктом зобов'язання, як і в будь-яких інших цивільно-правових відносинах, може бути будь-яка юридична або фізична особа. Сторона, яка має право вимагати від іншої сторони виконання певної дії, називається кредитором, а сторона, яка зобов'язана виконати вимогу кредитора, – боржником. Об'єктом майнових прав є майно, а об'єктом зобов'язального права виступає дія.

В бухгалтерському обліку поняття “зобов'язання” вужче, ніж в цивільному законодавстві:

- ◆ зобов'язання в бухгалтерському обліку виникає не тільки з Цивільного кодексу, а й з інших галузей права: фінансового, трудового чи окремих законодавчих актів, що регулюють економічні відносини;

- ◆ поняття “зобов'язання” в праві та бухгалтерському обліку мають різний зміст;

◆ договір – тільки юридичний факт, тому в бухгалтерському обліку відображаються договірні зобов'язання в момент їх виконання, а не виникнення.

Відповідно до П(С)БО 2 “Баланс”, зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання виникають через існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) борги підприємства щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству в майбутньому. Отже, зобов'язаннями виступає заборгованість підприємства, яка виникає, головним чином, у зв'язку з придбанням товарів та послуг в кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування.

Обліковуються не всі господарські зобов'язання, а лише ті, що впливають з виконання укладених підприємством договорів чи здійснення дій, з якими фінансове право пов'язує виникнення зобов'язань із внесення платежів до бюджету та відповідних позабюджетних органів.

Зобов'язання характеризуються:

- ◆ конкретними економічними ресурсами (поверненню підлягають ресурси, або їх грошовий еквівалент – залежно від умов договору);
- ◆ адресністю (ресурси повертаються позикодавцю або іншій третій особі за дорученням позикодавця);
- ◆ строком погашення заборгованості;
- ◆ винагородою за користування ресурсами;
- ◆ санкціями за порушення договірних зобов'язань за термінами і сумами погашення заборгованості.

Класифікація зобов'язань Класифікацію зобов'язань за різними ознаками можна представити у наступній таблиці (табл. 5.1).

Таблиця 5.1. Класифікація зобов'язань

Класифікаційна ознака	Вид зобов'язань	Коротка характеристика
1	2	3
За складністю	Прості	Погашаються одним платежем
	Складні	Включає первинне зобов'язання та набір вторинних зобов'язань
За визначеністю у часі	Обмежені у часі	Строк виконання зобов'язання визначений у часі
	Безстрокові	Строк виконання зобов'язання не визначений у часі
За забезпеченістю виконання зобов'язань	Забезпечені	Виконання яких забезпечено заставою
	Незабезпечені	Виконання яких не забезпечено
Залежно від підста-ви виникнення зобов'язання	Договірні	Постають з угоди, домовленості сторін
	Позадоговірні	Виникають незалежно від волі учасників угоди

1	2	3
За способом погашення	<i>Монетарні</i>	Відображають суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам
	<i>Немонетарні</i>	Зобов'язання поставити товари або надати послуги визначеної кількості та якості
За часом виникнення	<i>Теперішні</i>	Виникають в результаті операцій та інших подій у минулому періоді – придбання товарів або користування послугами призводить до утворення кредиторської заборгованості, а одержання банківського кредиту спричиняє зобов'язання повернути його
	<i>Майбутні</i>	Визначаються рішенням керівництва придбати активи в майбутньому та не є причиною для утворення справжнього зобов'язання. Рішення про придбання активів у майбутньому не призводить до виникнення поточних зобов'язань, вони виникають лише тоді, коли актив доставлено або коли укладено договір, який не підлягає скасуванню, на його придбання. Однак, якщо зобов'язання базуються на щорічних закупках або носять постійний характер, підприємство може визнати в якості заборгованості майбутні виплати
За терміном погашення	<i>Довгострокові</i>	Включають отримані позики, випущені облигації, видані закладні, векселі видані, зобов'язання по оренді тощо, якщо вони розраховані на строк погашення більше одного року з дня їх відображення в бухгалтерському обліку
	<i>Короткострокові</i>	Зобов'язання, що задовольняються за допомогою використання поточних активів або створення інших короткострокових зобов'язань (заборгованість із розрахунків з бюджетом за податками та іншими платежами, кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за отримані від них товари, роботи, послуги; заборгованість з оплати праці; заборгованість зі страхування; авансові платежі замовників; короткострокові кредити банку; нараховані до сплати дивіденди, відсотки тощо)
За можливістю оцінки	<i>Фактичні</i>	Виникають як наслідок договірних відносин або законодавчих актів, їх суму можна оцінити досить точно. Фактичні зобов'язання поділяються на два види: документальні та нараховані. Документальні фактичні зобов'язання включаються до бухгалтерської інформаційної системи на підставі первинних документів, що їх підтверджують і накопичуються на бухгалтерських рахунках
	<i>Оціночні</i>	Сума оціночних зобов'язань не може бути визначена до настання визначеної дати (як правило, дати складання фінансового звіту). До оціночних включаються зобов'язання перед бюджетом за податками. Величину наведених оціночних зобов'язань можна обчислити тільки на кінець звітного періоду, коли відомі показники облікового прибутку, майна, що оподатковується тощо
	<i>Умовні (неіснуючі, потенційні)</i>	Зобов'язання, спричинені умовними фактами господарського життя. Умовні зобов'язання не обліковуються в основній інформаційній сукупності та не відображаються у фінансових звітах, вони розкриваються у вигляді приміток. Порядок розкриття умовних зобов'язань у фінансовій звітності залежить від двох факторів: можливості їх обрентованої оцінки та ймовірності настання подій, що підтверджують існування даних зобов'язань на звітну дату

Основні види та форми розрахункових взаємовідносин Погашення зобов'язання може відбутися: сплатою грошових коштів в готівковій або безготівковій формі; розрахунками в кредит; передачею інших активів; наданням послуг; заміною зобов'язання іншим; перетворенням зобов'язання на капітал; відмовою кредитора від своїх прав або позбавленням їх.

Використання тієї чи іншої форми порядку розрахунків між отримувачем коштів і платником визначається договором.

Форми безготівкових розрахунків – це встановлені законодавством способи добровільного виконання через установу банку грошового зобов'язання боржником за відвантажену продукцію, виконані роботи або надані послуги.

Безготівкові розрахунки за товарно-матеріальні цінності, надані послуги та виконані роботи в сучасній практиці здійснюються: в акцептній формі розрахунків; акредитивами; платіжними дорученнями (переказами); переказами через підприємства зв'язку; чеками; інкасовими дорученнями (розпорядженнями на безспірне списання коштів).

Всі форми розрахунків поділяють на місцеві та немісцеві. При цьому звертається увага на те, що деякі форми розрахунків (наприклад, акцептна, доручення) можуть використовуватись як при місцевих, так і при немісцевих розрахунках.

Під *готівковими розрахунками* розуміють оплату торговельної угоди проти отримання товаросупровідних та інших документів, тобто без надання кредиту або відстрочки (розстрочки) платежу.

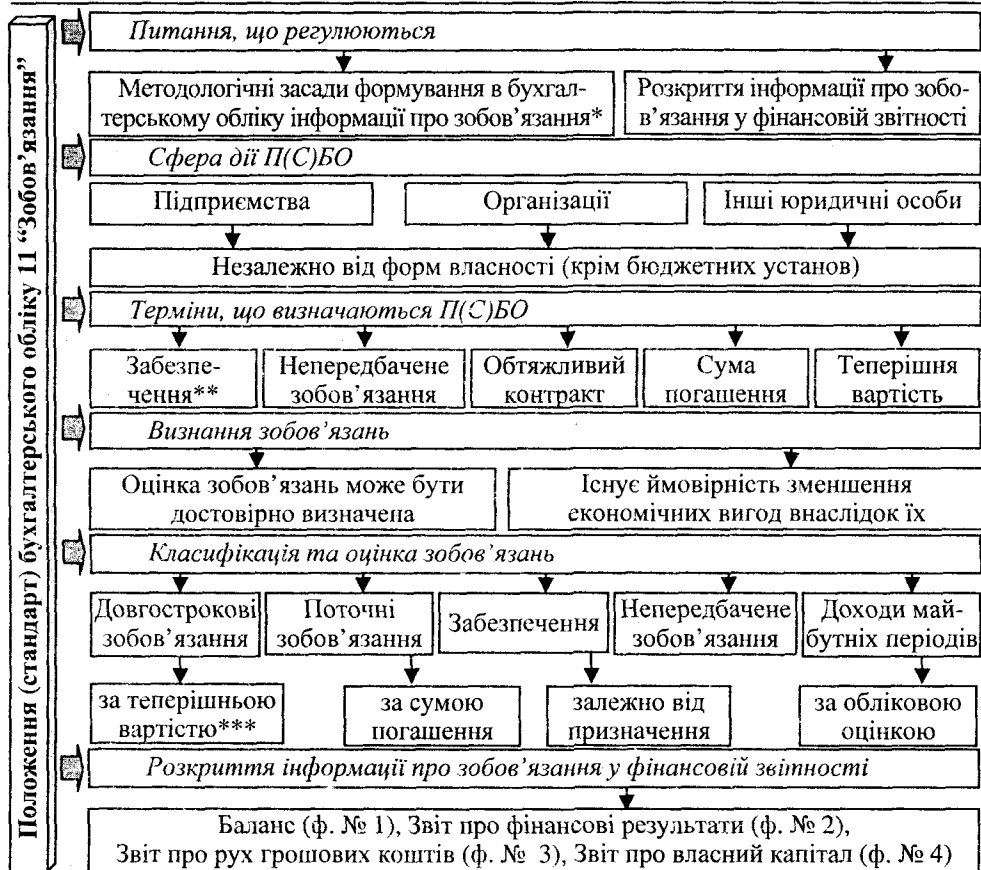
Під *розрахунками в кредит* розуміють ситуації, коли платіж виконується до (або після) отримання товаросупровідних та інших документів.

Облік зобов'язань у працях вчених Облік зобов'язань розглядається і вченими при написанні монографій та дисертаційних робіт. Основні роботи, присвячені цим питання – це монографія О.М. Петрука “Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики” [29], дисертації Л.Б. Долінського “Моделювання та управління ризиком вексельних зобов'язань” [87], О.В. Цуканової “Облік і аналіз заробітної плати у підприємствах торгівлі” [160].

Однак, на жаль, облік зобов'язань не досить широко висвітлено в наукових працях. Проблемні питання обліку зобов'язань можуть бути рекомендовані для досліджень магістрами, аспірантами та докторантами.

5.2. Структура П(С)БО 11 та основні терміни

Структура П(С)БО 11 Порядок формування та відображення у звітності інформації про зобов'язання визначає П(С)БО 11 “Зобов'язання”, загальну характеристику якого наведено на рис. 5.2.



*П(С)БО 11 застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, встановлених іншими П(С)БО

**розглядаються в лекції 4

***якщо на зобов'язання нараховуються відсотки

Рис. 5.2. Загальна характеристика П(С)БО 11 "Зобов'язання"

Непередбачені зобов'язання – це зобов'язання, що виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Визнання та класифікація зобов'язань відповідно до П(С)БО 11

Для визнання зобов'язань повинні бути дотримані дві умови:

- 1) оцінка їх може бути достовірно визначена;
- 2) існує ймовірність зменшення економічних вигод внаслідок їх погашення.

В П(С)БО 11 "Зобов'язання" відсутнє визначення критеріїв визнання того чи іншого виду зобов'язань. Зобов'язання виникають на балансі підприємства та відображаються у фінансовій звітності в наступних випадках:

- ◆ при визнанні активу, придбаного в борг;

◆ при створенні забезпечення за рахунок витрат (резерв на оплату відпусток та інші забезпечення) звітного періоду, що супроводжується збільшенням витрат та збільшенням зобов'язань;

◆ при зменшенні забезпечення та збільшенні зобов'язання.

Класифікацію зобов'язань для їх відображення в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 11 наведено на рис. 5.3.

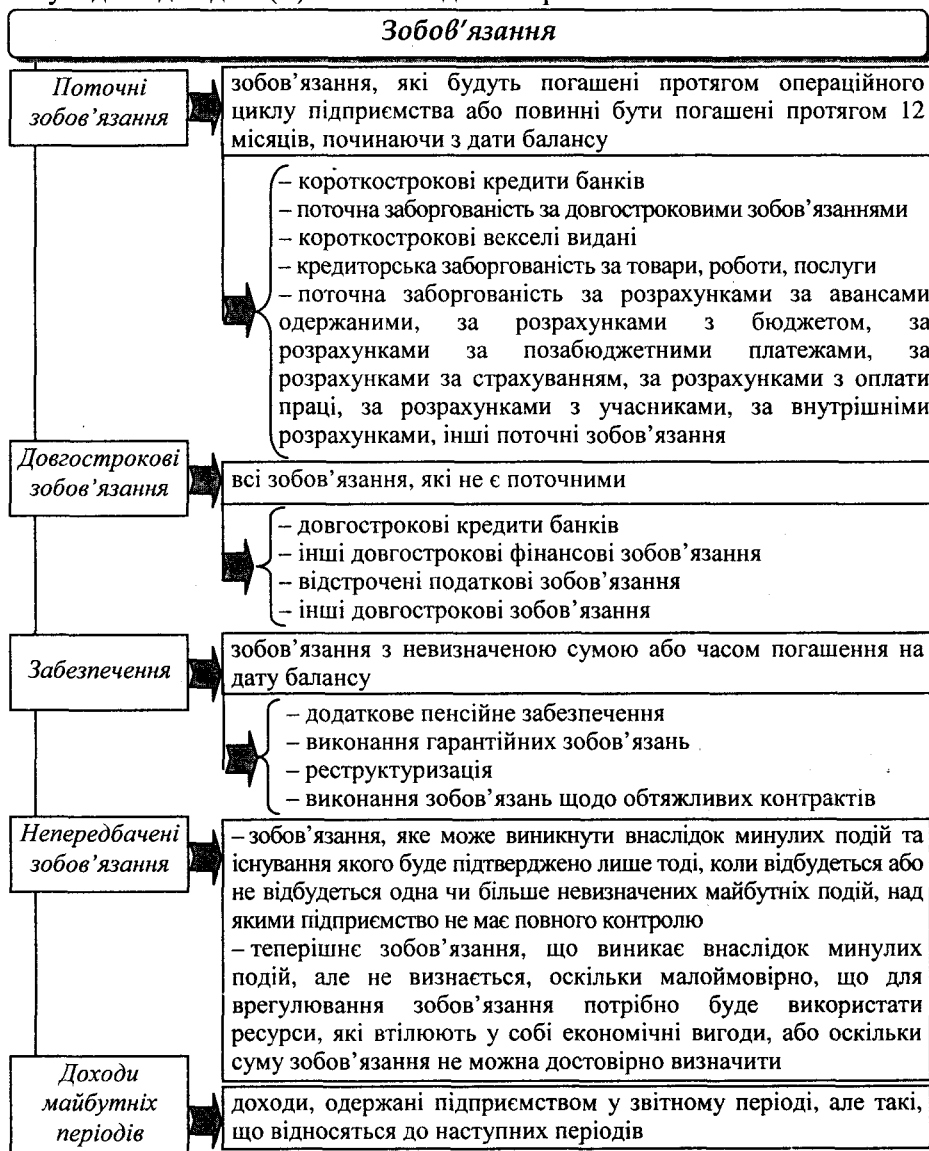


Рис. 5.3. Класифікація зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання"

Поточні зобов'язання погашаються за рахунок *поточних активів*, до яких належать грошові кошти та інші ресурси, щодо яких можна вважати, що вони будуть перетворені на (продані за) грошові кошти чи використані протягом року

з дати складання бухгалтерського балансу або протягом нормального операційного циклу підприємства (із двох термінів обирають триваліший).

Окрім того, статті включаються до поточних зобов'язань, якщо вони оплачуються на вимогу кредитора.

Надання визначення довгостроковим зобов'язанням можна відобразити за допомогою схеми (рис. 5.4).

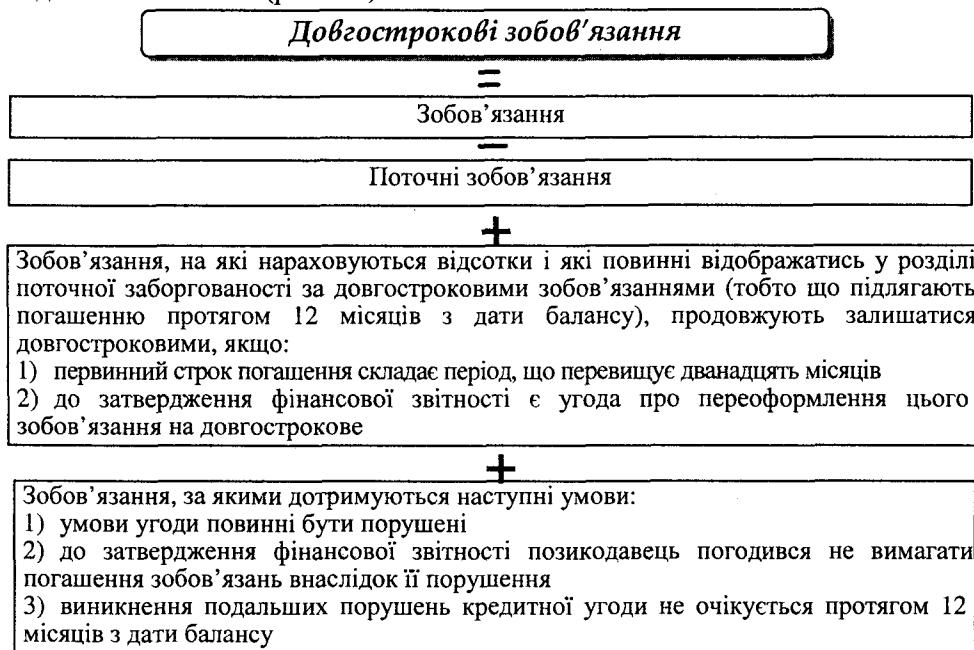


Рис. 5.4. Визначення довгострокових зобов'язань відповідно до П(С)БО 11

Частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню в термін до 12-ти місяців з дати балансу, відображається у складі поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Оцінка зобов'язань Оцінка зобов'язань відіграє значну роль при формуванні облікової політики підприємства. Застосування **принципу обачності**, що передбачає використання в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню сум визнаних зобов'язань, є важливим при оцінці зобов'язань.

Завдяки дії **принципу безперервності** оцінка зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі.

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовуються наступні види оцінок (див. рис. 5.5).

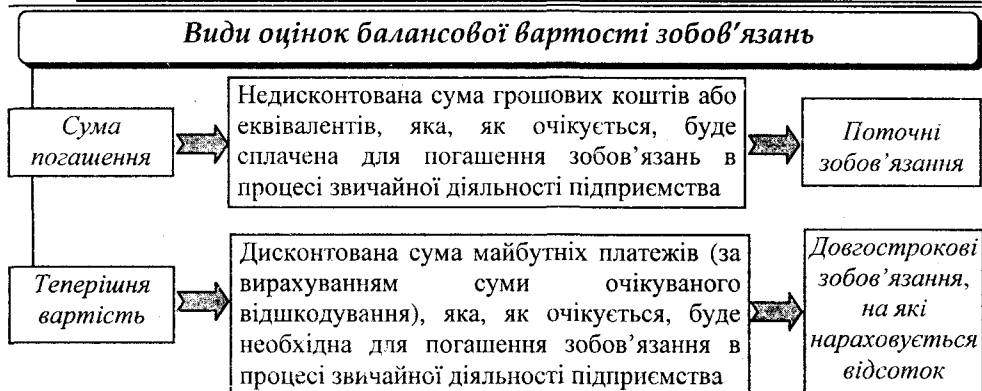


Рис. 5.5. Види оцінок балансової вартості зобов'язань

За П(С)БО 11 “Зобов'язання” в Балансі (ф. № 1) всі поточні зобов'язання відображаються за сумою погашення, тобто у фінансовій звітності в розділі поточних зобов'язань відображається сума, яка буде фактично сплачена при погашенні такого зобов'язання.

Визначення теперішньої вартості залежить від умов і виду зобов'язання. За теперішньою вартістю відображаються довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки: суми довгострокових кредитів; облігаційних позик; довгострокових відсоткових векселів; платежів за довгостроковою орендою; позик небанківських фінансово-кредитних установ підлягають дисконтуванню.

Економічна сутність дисконтування полягає в припущенні, що сума коштів, яка буде отримана (витрачена) підприємством в майбутньому, менше суми коштів, отриманих (витрачених) підприємством сьогодні. Різниця виникає за рахунок можливості отримання економічної вигоди від грошових коштів, які є в наявності в теперішній час (наприклад, шляхом відкриття банківського депозиту), в той час коли гроші, отримані в майбутньому, почнуть приносити економічні вигоди тільки після їх фактичного отримання.

Саме припущення про знецінення грошей з плином часу покладене в основу дисконтування. Терміни “майбутня вартість” та “теперішня вартість” означають одну й ту ж фактичну суму коштів, що по-різному оцінюється для цілей фінансової звітності у зв'язку з різницею в часі отримання (сплати) цих коштів. При цьому немає значення до якого моменту – нинішнього чи майбутнього – будуть приводитися грошові суми.

Для факторів зміни вартості грошей в часі відносять інфляцію, доходність грошей та ризик.

Такий підхід дозволяє показати інвестору (або управлінському персоналу підприємства) реальну вартість довгострокових зобов'язань на момент, коли він прийматиме своє рішення про те, хто отримає його грошові кошти в якості інвестицій.

У П(С)БО 11 “Зобов'язання” щодо оцінки зазначено наступне. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Сума **забезпечення** визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми **очікуваного** відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Виникає суперечність, адже відповідно до цього **ж** положення (стандарту) забезпечення – це зобов'язання з невизначеною сумою.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

У чинному П(С)БО 11 “Зобов'язання” не передбачено методи оцінки відстрочених податкових зобов'язань та інших довгострокових зобов'язань (на які нараховуються відсотки).

Дисконтована оцінка будь-якого зобов'язання представляє собою дисконтовану вартість майбутнього платежу. Оскільки поточні зобов'язання погашаються зазвичай протягом короткого проміжку часу, то величина дисконту незначна та ігнорується, внаслідок чого короткострокові зобов'язання обліковуються у сумі, передбаченій до погашення у майбутньому. Однак для довгострокових зобов'язань вплив часового фактору настільки суттєвий, що передбачені договором суми платежів по основному боргу і відсоткам мають бути продисконтовані.

Визначення дисконтованої вартості засновано на розумінні того, що з економічної точки зору сума коштів, яка буде витрачена підприємством в майбутньому, менше суми коштів, витрачених підприємством сьогодні.

Теперішня вартість – дисконтована вартість майбутніх платежів (за вирахуванням очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Такий підхід дозволяє привести всі майбутні відтоки ресурсів у вигляді погашення довгострокових зобов'язань до одного тимчасового знаменника і показати інвестору реальну вартість довгострокових зобов'язань на момент, коли він буде приймати своє рішення про те, хто отримає його кошти в якості інвестицій.

На практиці застосовують різні методи визначення дисконтної суми майбутніх платежів:

- 1) за допомогою спеціально розроблених таблиць, за даними яких можна визначити невідому суму, не застосовуючи складних математичних дій;
- 2) використовуючи спеціальні формули.

При проведенні дисконтування необхідно дотримуватись загального правила – виділити правильні параметри грошових потоків, які слід оцінити з позиції часу:

- суми виплат (однакові чи ні);
- періодичність – проміжки часу і кількість періодів;
- ставка дисконтування;
- схема надходження платежів (початок чи кінець періоду).

Окремо слід зазначити порядок оцінки зобов'язань, виражених в іноземній валюті, який визначено П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”. Такі зобов'язання при первісному визнанні відображаються у валюті звітності

шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням курсу НБУ на дату здійснення операції.

В подальшому зобов'язання, які є монетарними статтями, перераховуються за курсом НБУ, що діє на дату погашення зобов'язань та/або на дату балансу. Курсова різниця, що при цьому виникає, відображається у складі відповідних доходів або витрат підприємства.

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

Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу¹.

Немонетарні зобов'язання перерахунку не підлягають і відображаються за вартістю, визначеною при їх визнанні.

Списання (погашення) зобов'язань Списання зобов'язань з балансу з відповідним відображенням у звітності здійснюється при:

◆ зменшенні активу;

◆ сторнуванні забезпечення, тобто при зменшенні забезпечення за рахунок зменшення раніше відображених витрат.

Необхідно зазначити, що на підприємствах можуть виникнути і операції, під час яких одне зобов'язання замінюється іншим: переведення довгострокової заборгованості в поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, заміна короткострокового зобов'язання на вексель, що призводить до списання одного зобов'язання та появи іншого, що не змінить валюти балансу.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

5.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік зобов'язань

Економіка України останнім часом розвивається в напрямі глобалізації, у зв'язку із чим існує очевидна необхідність узгодження національних П(С)БО та МСФЗ (див. табл. 5.2).

Визначення терміна “зобов'язання” наведено двічі: у пункті 10 МСФЗ 37 “забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” та у пункті 49 Концептуальної основи. Формулювання в обох випадках однаково, але в Концептуальній основі термін “зобов'язання” дано разом з термінами “активи”, “власний капітал”. А якщо додати, що пункт є частиною розділу “Елементи фінансових звітів”, то стає зрозуміло, що у МСФЗ зобов'язання розглядаються лише як елемент фінансової звітності. А Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” містить це визначення у розділі під назвою “Загальні положення”. Отже термін “зобов'язання”

¹ Детальнішу інформацію див. в підручнику: Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с. (пункт 3.2).

потрібно розуміти у найбільш широкому бухгалтерському значенні: і як обліковий, і як звітний. Однак між зобов'язаннями як елементом фінансової звітності та кожним конкретним зобов'язанням, що виникає у процесі діяльності підприємства, є певна смислова різниця.

МСФЗ приділяють увагу особливостям визнання окремих видів зобов'язань, наводячи не тільки визначення, але й практичні приклади.

Таблиця 5.2. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік зобов'язань

Порівняльна ознака	П(С)БО	МСФЗ
1	2	3
Стандарти, які регулюють облік зобов'язань	П(С)БО 11 "Зобов'язання" П(С)БО 2 "Баланс"	Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів" МСФЗ 10 "Непередбачені події та події, що сталися після дати балансу" МСФЗ 20 "Облік урядових субсидій і розкриття інформації про урядову допомогу" МСФЗ 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації" МСФЗ 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та активи"
Поняття зобов'язання	Відповідно до П(С)БО 2 "Баланс", зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди	Відповідно до параграфу 60 Концептуальної основи МСФЗ зобов'язання визначаються як обов'язок чи відповідальність діяти або робити певним чином. В ширшому розумінні зобов'язання – це теперішня заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди
Визнання зобов'язань	Для визнання зобов'язань повинні бути дотримані дві умови: 1) оцінка їх може бути достовірно визначена 2) існує ймовірність зменшення економічних вигод внаслідок погашення існуючої заборгованості	
Оцінка зобов'язань	Заборгованість оцінюється за сумою укладеного договору Зобов'язання відображаються в балансі за: – сумою погашення (поточні зобов'язання) – теперішньою вартістю (довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки)	Згідно з МСФЗ окремі зобов'язання можуть вимірюватись із застосуванням попередніх оцінок. Для визначення балансової вартості використовують такі види оцінки: – історична собівартість – поточна собівартість – вартість розрахунку (платежу) – теперішня вартість – справедлива вартість
Списання заборгованості з балансу	Однаково визначається момент списання заборгованості з балансу: коли воно погашене, анульоване або строк його дії пройшов	

1	2	3
<p>Момент віднесення поточних зобов'язань до довгострокових</p>	<p>Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки і які повинні відображатися у розділі поточної заборгованості по довгострокових зобов'язаннях, тобто що підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, продовжують залишатися довгостроковими, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> – первинний строк погашення складав період, що перевищує дванадцять місяців – до затвердження фінансової звітності є угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове <p>П. 9 стосується специфічної форми кредитних угод, які повинні бути погашені за вимогою кредитора у випадку порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника. Щоб довгострокове зобов'язання за такою угодою вважалось довгостроковим, необхідна наявність декількох умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – умови угоди повинні бути порушені – до затвердження фінансової звітності позикодавець погодився не вимагати погашення зобов'язань внаслідок її порушення – виникнення подальших порушень кредитної угоди не очікується протягом 12 місяців з дати балансу 	<p><i>МСФЗ 1 (т. 63-64)</i> до перерахованих критеріїв додає, що підприємство передбачає рефінансувати зобов'язання на довгостроковій основі, і цей намір закріплює договором на рефінансування або на зміну графіку платежів, який укладається до затвердження фінансової звітності. Таким чином ініціатором всього описаного вище є підприємство.</p> <p>П. 65 <i>МСФЗ 1</i> розповсюджується не тільки на довгострокові, але і взагалі на зобов'язання, які впливають із специфіки умов кредитних угод та обумовлені в даному пункті стандарту. Кредити, умови яких передбачають можливість погашення за вимогою кредитора, за часом можуть бути класифіковані як довгострокові (якщо їх погашення з будь-яких причин повинно відбутися після 12 місяців з дати балансу). Однак особливість подібних угод полягає в тому, що для банку вони не є безумовним зобов'язанням. Останній може анулювати угоду до закінчення строку, якщо фінансовий стан позичальника істотно погіршиться. Через це підприємство, дотримуючись принципу обачності, повинно класифікувати такі обставини як поточні. І тільки в деяких випадках, які обумовлені в стандарті, підприємство має право визнати їх довгостроковими. Класичним прикладом таких кредитів є кредитні лінії, кредитування по поточному рахунку (поточний рахунок з правом овердрафта), тобто кредити, які надаються в таких сумах, що не можуть бути погашені за вимогою кредитора, для тимчасового поповнення оборотного капіталу на строк від одного до двох років</p>
<p>Розкриття інформації про зобов'язання у звітності</p>	<p>Кредиторська заборгованість відображається у пасиві балансу за сумою погашення</p>	<p>Зобов'язання відображаються в пасиві балансу як сальдо по рядку "Рахунки до сплати" в розділі "Кредиторська заборгованість". При цьому різниця відображення в балансі полягає лише у відмінності структури статей вітчизняної та міжнародної звітності</p>

Особливих відмінностей щодо визнання витрат на оплату праці немає. В обох випадках нарахування заробітної плати визнається як поточні витрати, а неоплачені суми – як зобов'язання, причому критерії визнання витрат та зобов'язань в П(С)БО та МСФЗ є однаковими.

5.4. Характеристика рахунків з обліку зобов'язань

Для узагальнення інформації про наявність та погашення зобов'язань підприємства призначено балансові рахунки 5, 6 класів Плану рахунків (див. рис. 5.6, 5.7), характеристику яких наведено в Додатку А, та позабалансові рахунки, характеристику яких та порядок використання для обліку зобов'язань наведено в лекції 33.

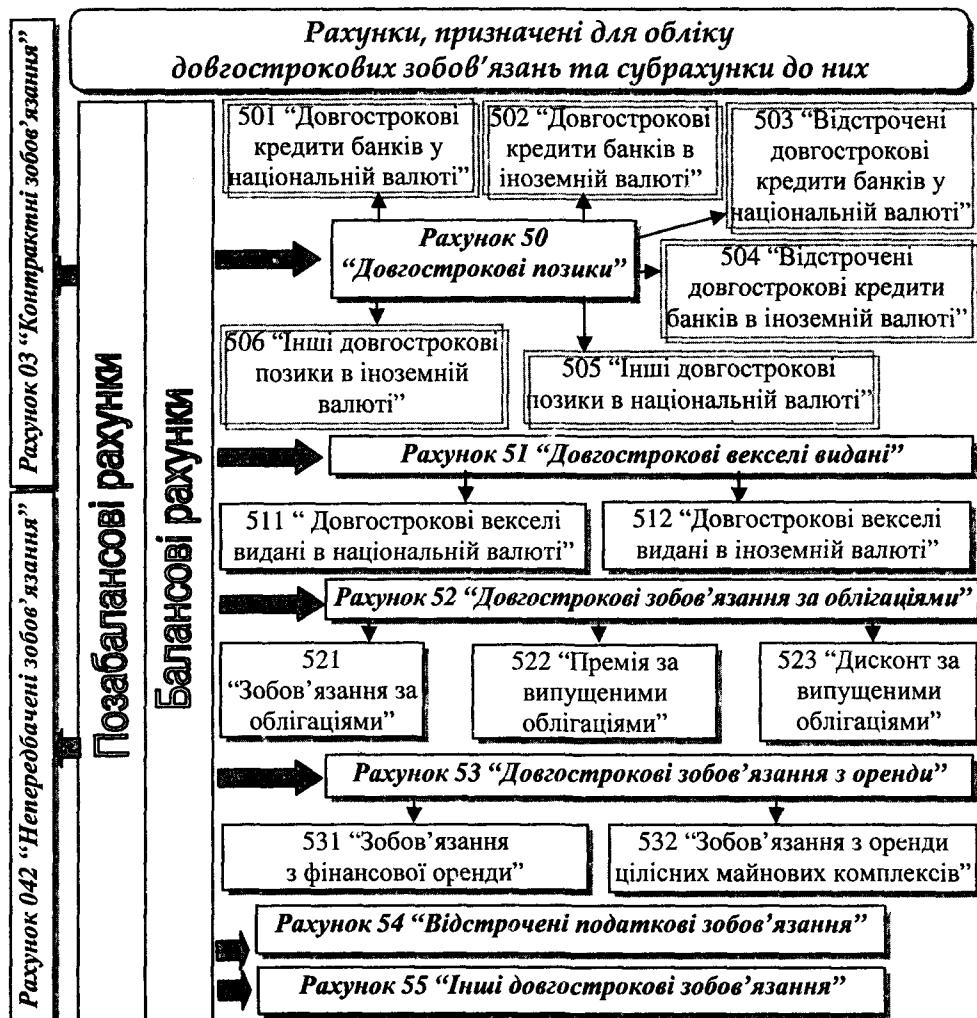


Рис. 5.6. Рахунки обліку довгострокових зобов'язань

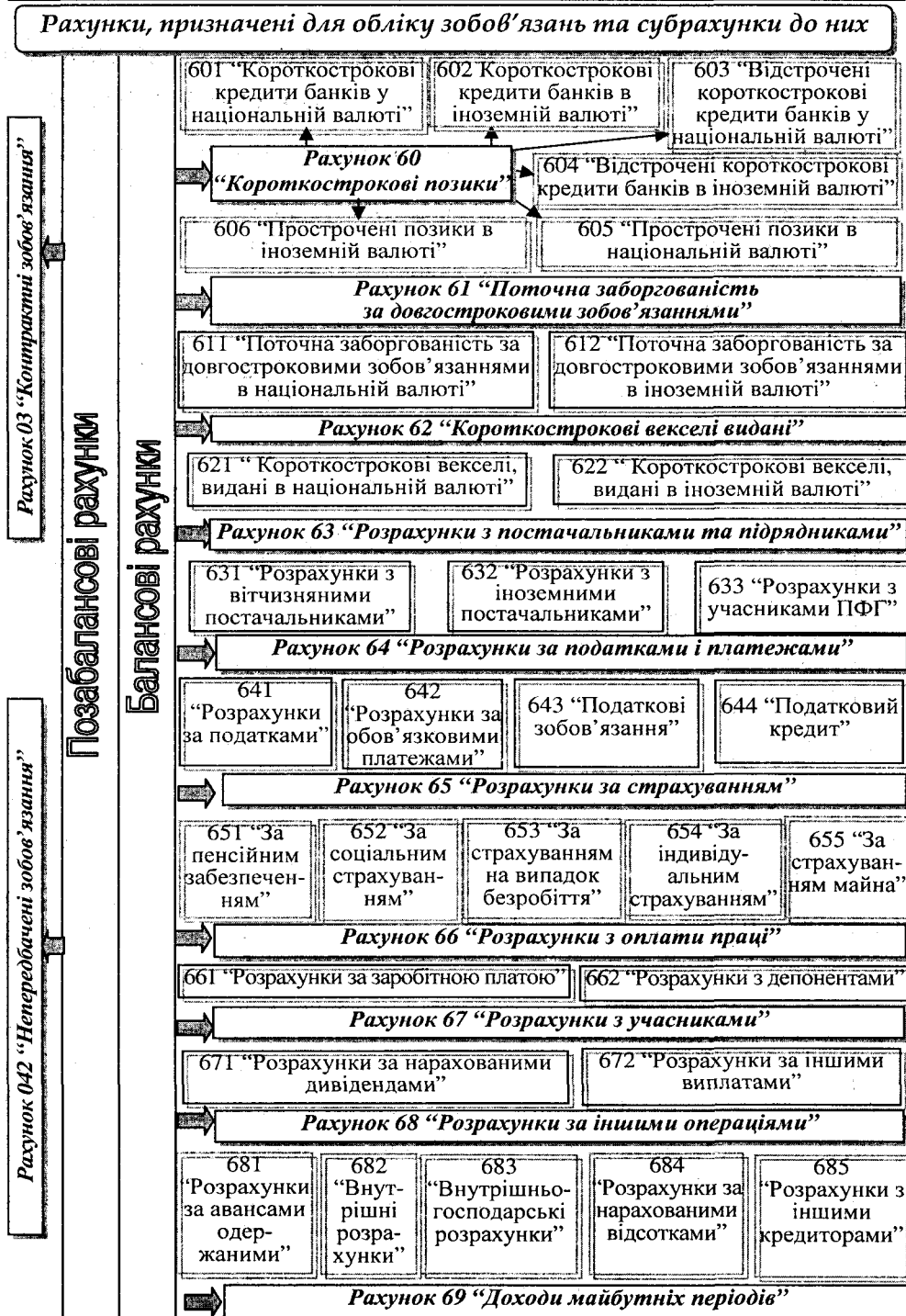


Рис. 5.7. Рахунки обліку поточних зобов'язань

*Синтетичний
облік*

До більшості рахунків обліку зобов'язань Планом рахунків передбачено відкриття субрахунків, що деталізують об'єкти обліку (табл. 5.3).

Таблиця 5.3. Об'єкти, що обліковуються на рахунках 5-го та 6-го класів Плану рахунків

<i>Шифр та назва субрахунку</i>	<i>Характеристика субрахунку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Рахунок 50 “Довгострокові позики”	
501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”	Призначені для обліку сум довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті
502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”	
503 “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”	Призначені для обліку сум відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті
504 “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті”	
505 “Інші довгострокові позики в національній валюті”	Призначені для обліку сум довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків) в національній та іноземній валюті
506 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”	
Рахунок 51 “Довгострокові векселі видані”	
511 “Довгострокові векселі, видані в національній валюті”	Призначені для обліку довгострокових векселів виданих в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями в національній та іноземній валюті
512 “Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті”	
Рахунок 52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями”	
521 “Зобов'язання за облігаціями”	Призначений для обліку боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій та погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій
522 “Премія за випущеними облігаціями”	Призначений для обліку нарахування сум премій за випущеними облігаціями та погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями
523 “Дисконт за випущеними облігаціями”	Призначений для обліку сум дисконту за випущеними облігаціями та списання нарахованих сум
Рахунок 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди”	
531 “Зобов'язання з фінансової оренди”	Призначений для обліку сум заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти фінансової оренди

1	2
532 "Зобов'язання з оренди цілих майнових комплексів"	Призначений для обліку сум заборгованості перед орендодавцем за одержані цілісні майнові комплекси
Рахунок 60 "Короткострокові позики"	
601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"	Призначені для обліку сум поточної заборгованості банкам за наданий кредит в національній та іноземній валюті
602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"	
603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті"	Призначені для обліку сум відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, в національній та іноземній валюті
604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті"	
605 "Прострочені позики в національній валюті"	Призначені для обліку сум відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого прострочено, в національній та іноземній валюті
606 "Прострочені позики в іноземній валюті"	
61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	
611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	Призначений для обліку частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в національній валюті
612 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті"	Призначений для обліку частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в іноземній валюті
62 "Короткострокові векселі видані"	
621 "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"	Призначений для обліку розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі відповідно в національній та іноземній валюті
622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"	
63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	
631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	Призначений для обліку розрахунків з вітчизняними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги
632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	Призначений для обліку розрахунків з іноземними постачальниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги
633 "Розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп"	Призначений для обліку в учасника ПФГ розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги)

1	2
64 “Розрахунки за податками й платежами”	
641 “Розрахунки за податками”	Призначений для обліку податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші податки)
642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”	Призначений для обліку розрахунків за зборами (обов’язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”
643 “Податкові зобов’язання”	Призначений для обліку суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню), а також для забезпечення обліку податкових зобов’язань за ПДВ, що виникають при отриманні передоплати
644 “Податковий кредит”	Призначений для обліку суми податку на додану вартість, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов’язання після сплати авансу під поставку ТМЦ, робіт та послуг
65 “Розрахунки за страхуванням”	
651 “За пенсійним забезпеченням”	Призначений для обліку розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов’язкове державне пенсійне страхування
652 “За соціальним страхуванням”	Призначений для обліку розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов’язкове загальнодержавне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням
653 “За страхуванням на випадок безробіття”	Призначений для обліку розрахунків за збором на обов’язкове загальнодержавне соціальне страхування на випадок безробіття
654 “За індивідуальним страхуванням”	Призначений для обліку розрахунків зі страховими організаціями за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у випадку добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та за обов’язковим страхуванням, що встановлюється законодавством
655 “За страхуванням майна”	Призначений для обліку розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям

1	2
66 “Розрахунки з оплати праці”	
661 “Розрахунки за заробітною платою”	Призначений для обліку розрахунків з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо)
662 “Розрахунки з депонентами”	Призначений для обліку розрахунків за нарахованими, але не одержаними персоналом у встановлений строк сумами з оплати праці
67 “Розрахунки з учасниками”	
671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	Призначений для обліку дивідендів, нарахованих власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел
672 “Розрахунки за іншими виплатами”	Призначений для обліку інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної частини активів підприємства учаснику (засновнику), що вибув
68 “Розрахунки за іншими операціями”	
681 “Розрахунки за авансами одержаними”	Призначений для обліку одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями та замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи
682 “Внутрішні розрахунки”	Призначений для обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами
683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”	Призначений для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями та господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків
684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	Призначений для обліку нарахованих відсотків за: 1) використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих в кредит; 2) використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); 3) іншими операціями
685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	Призначений для обліку операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”, а саме з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними закладами та науково-дослідними установами тощо)

Однак, за допомогою даних лише синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та погашення кожного виду зобов'язань. Для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління зобов'язаннями за їх окремими видами, до окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків відкривають рахунки аналітичного обліку.

Аналітичний облік зобов'язань Аналітичний облік зобов'язань на підприємстві може вестися в наступних розрізах (табл. 5.4).

Таблиця 5.4. Аналітичний облік довгострокових і поточних зобов'язань

Шифр рахунку	Назва рахунку	Аналітичний облік
1	2	3
Довгострокові зобов'язання		
50	Довгострокові позики	За позикодавцями в розрізі кожної позики окремо та за строками погашення позик
51	Довгострокові векселі видані	За кожним виданим векселем та за строками їх погашення
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	За видами та термінами погашення облігацій
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	За кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів
54	Відстрочені податкові зобов'язання	За видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця
55	Інші довгострокові зобов'язання	За кожним кредитором та видами залучених коштів
Поточні зобов'язання		
60	Короткострокові позики	За позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та за строками їх погашення
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	За кредиторами та видами заборгованості
62	Короткострокові векселі видані	За кожним виданим векселем та за строками їх погашення
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	В розрізі країн за кожним постачальником та підрядником, в розрізі кожного контракту, документа (рахунку) на сплату, в гривнях та у валюті, обумовленій в договорі
64	Розрахунки за податками й платежами	За видами податків
65	Розрахунки за страхуванням	За кожним видом зборів і відрахувань, за страховальниками та окремими договорами страхування
66	Розрахунки з оплати праці	В розрізі кожного працівника

1	2	3
67	Розрахунки з учасниками	За кожним засновником та учасником, за видами виплат, за джерелами виплати дивідендів – прибуток звітного року, прибуток минулих років, резервний капітал
68	Розрахунки за іншими операціями	За підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими проводяться розрахунки
69	Доходи майбутніх періодів	За видами таких доходів, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду

Схематично аналітичний облік, наприклад, за рахунком 50 “Довгострокові позики” ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо, за строками погашення кредиту (позики) та за видами валюти наведено на рис. 5.8.

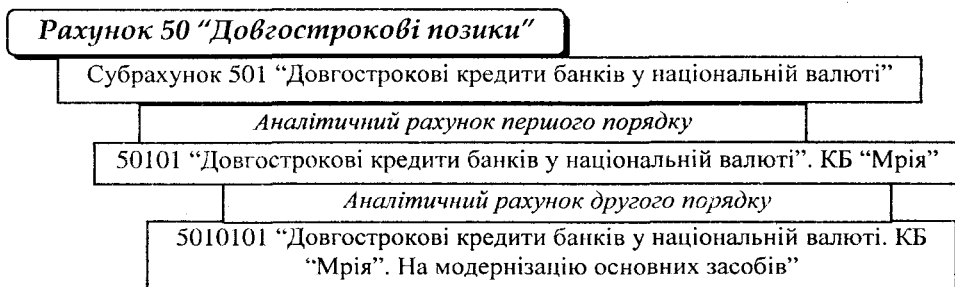


Рис. 5.8. Приклад організації аналітичного обліку за рахунком 50 “Довгострокові позики”

Значення для управління Облік зобов’язань для користувачів інформації є джерелом, що забезпечує виявлення найбільш ефективних форм та умов залучення позикового капіталу з різних джерел, відповідно до потреб розвитку підприємства. Зокрема, облікова інформація щодо довгострокових і поточних зобов’язань використовується в цілях управління для:

- ◆ аналізу залучення і використання позикових коштів у попередньому періоді;
- ◆ визначення максимального обсягу залучення позикових коштів;
- ◆ оцінки вартості залучення позикового капіталу з різного роду джерел;
- ◆ визначення співвідношення обсягу позикових коштів, що залучаються на коротко- та довгостроковий періоди;
- ◆ визначення форм залучення позикових коштів;

- ◆ визначення складу основних кредиторів;
- ◆ формування ефективних умов залучення кредитів;
- ◆ забезпечення своєчасних розрахунків за отриманими кредитами.

Поділ зобов'язань на поточні та довгострокові зумовлений напрямом використання позикових коштів у майбутніх періодах і дозволяє планувати їх погашення та розраховувати суми можливих штрафних санкцій за прострочення платежів.

Важливим напрямом управління кредиторською заборгованістю є вивчення джерел погашення короткострокових фінансових зобов'язань підприємства. При цьому здійснюється порівняння величини погашених короткострокових зобов'язань із сумою виручки від можливих видів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Подальшим напрямом управління є деталізація довгострокових зобов'язань підприємства за видами, сумами, строками платежу і конкретними кредиторами з метою встановлення пріоритету та послідовності погашення боргових зобов'язань. Для цього необхідно використовувати дані аналітичного обліку за відповідними бухгалтерськими рахунками класу 5 "Довгострокові зобов'язання".

Важливим напрямом управління фінансовим станом підприємства є вивчення стану поточних розрахунків з кредиторами (без розрахунків за короткостроковими позиками) і оцінка забезпечення поточних боргових зобов'язань. При цьому здійснюється вивчення складу та структури ліквідних платіжних засобів короткострокових зобов'язань, які можуть бути джерелами швидкого погашення кредиторської заборгованості. В якості найбільш ліквідних джерел погашення короткострокових боргових зобов'язань виступають суми грошових коштів у національній та іноземній валютах, а також короткострокові фінансові інвестиції.

Інформацію про наявність короткострокових зобов'язань отримують з даних аналітичного обліку за рахунками класу 6 "Поточні зобов'язання".

Облікова інформація для управління зобов'язаннями повинна бути оперативною, з максимальною швидкістю фіксувати динаміку зобов'язань, і тим самим забезпечувати стійкість фінансового стану підприємства та його платоспроможність.

Облік зобов'язань у СМП СМП для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку можуть використовувати спрощений План рахунків, що повинно бути зазначено в Наказі про облікову політику. В ньому рахунки бухгалтерського обліку повного Плану рахунків об'єднані (див. рис. 5.9).

Синтетичні рахунки зобов'язань спрощеного Плану рахунків	Синтетичні рахунки зобов'язань повного Плану рахунків
Рахунок 55 "Інші довгострокові зобов'язання"	50 "Довгострокові позики"
	51 "Довгострокові векселі видані"
	52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"
	53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"
	55 "Інші довгострокові зобов'язання"*
Рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
	65 "Розрахунки зі страхування"
Рахунок 66 "Розрахунки з оплати праці"	66 "Розрахунки з оплати праці"
Рахунок 68 "Розрахунки за іншими операціями"	60 "Короткострокові позики"
	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
	62 "Короткострокові векселі видані"
	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"
	67 "Розрахунки з учасниками"
68 "Розрахунки за іншими операціями"	
Рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів"	69 "Доходи майбутніх періодів"

*Рахунок 54 не використовується у зв'язку з тим, що підприємства, які використовують спрощений план рахунків, як правило, є платниками єдиного податку, а тому відстрочених податкових зобов'язань не виникає

Рис. 5.9. Порівняння повного та спрощеного Плану за рахунками 5-го та 6-го класів

5.5. Відображення даних про зобов'язання в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

Облікові
регістри

Для обліку зобов'язань застосовуються Журнали 2, 3, 5 (5А)² та аналітичні відомості до них (див. рис. 5.10).

² Різницю між Журналами 5 та 5А наведено в лекції 16.

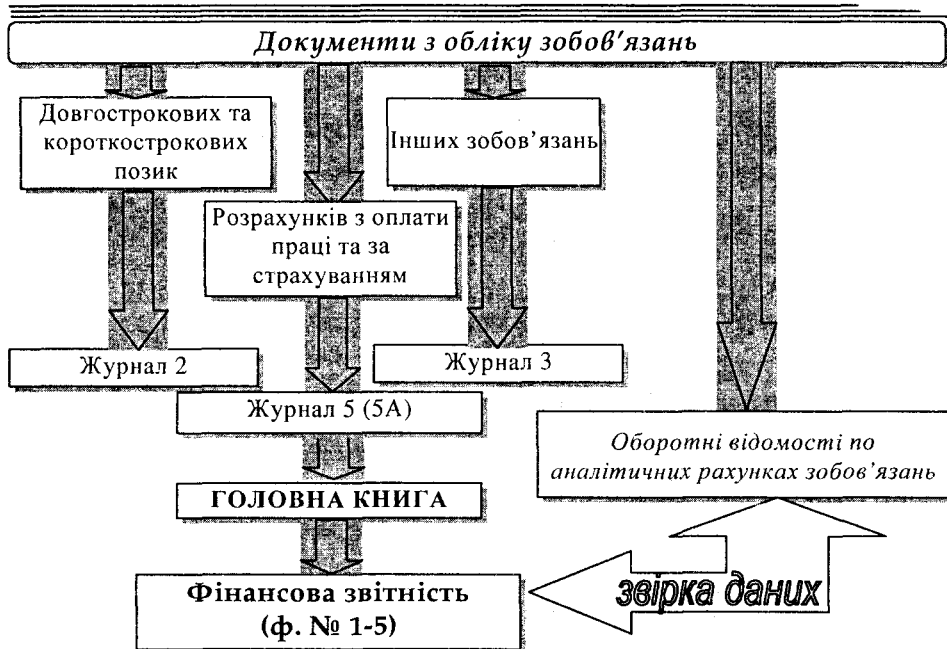


Рис. 5.10. Порядок відображення зобов'язань при журнальній формі обліку

Структуру Журналів 2 та 3 наведено на рис. 5.11.

Журнал 2			
І. З кредиту рахунку 50 в дебет рахунків	ІІ. З кредиту рахунку 60 в дебет рахунків	ІІІ. Аналітичні дані до рахунків 50, 60	
І. З кредиту рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68 в дебет рахунків	ІІ. З кредиту рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69 в дебет рахунків	Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36)	Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку 37)
Журнал 3			
Відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками (до рахунку 63)	Відомість 3.4 аналітичного обліку векселів	Відомість 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями (до рахунку 68)	Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом

Рис. 5.11. Структура Журналів 2 та 3

Аналітичні дані до рахунків 50 “Довгострокові позики” та 60 “Короткострокові позики” в розділі ІІІ Журналу 2 наводяться в розрізах виду позики (кредиту), позикодавців (банків), строків погашення позик (кредитів) з відображенням сальдо на початок та кінець місяця, оборотів за місяць та нарахованих відсотків за користування позиками за звітний період та з початку року (див. зразок 5.1).

Зразок 5.1

ЖУРНАЛ 2 за липень 200х р.

за кредитом рахунків 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", аналітичні дані рахунків 50, 60

I. З кредиту рахунка 50 "Довгострокові позики" в дебет рахунків

№ запису	Дата виписок банку (дата здійснення операції)	14, 15	30, 31	37	50, 51, 52, 53		60	84	91, 92, 93, 94		33, 35, 45, 48, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 95, 99		Усього
		№	№ 31		№	№			№	№	№	№	
1	10.07.03		1000										1000
2	20.07.03						5500						5500
	Усього		1000				5500						6500
	Відмітки												

II. З кредиту рахунка 60 "Короткострокові позики" в дебет рахунків

№ запису	Дата виписок банку (дата здійснення операції)	14, 15	30, 31	37	50, 51, 53		60	84	91, 92, 93, 94		33, 35, 45, 48, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 95, 99		Усього
		№	№ 31		№	№ 51			№	№	№	№	
	12.07.03		12000										12000
	27.07.03					5000							5000
	Усього		12000			5000							17000
	Відмітки												

Аналітичні дані до рахунків 50, 60

№ суб-рахунку	Позико-давці (банки)	Строк погашення позики	Сальдо на початок місяця	Обороти за звітний період		Сальдо на кінець місяця	Нараховано відсотки за користування позиками	
				Д-т	К-т		За звітний період	З початку року
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Аналітичні дані до рахунку 50								
501	Аваль	01.07.05	5000	5000	—	—	50	400
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Україна	30.09.06	—	—	1000	1000	10	—
	Україна	01.05.07	—	—	5500	5500	55	—
502								
Усього			5000	5000	6500	6500	115	400
Аналітичні дані до рахунку 60								
601	Аваль	12.10.03	—	—	12000	12000	100	—
	Ощад-банк України	27.08.03	—	—	5000	5000	40	—
602								
Усього					17000	17000	140	—

Журнал 3, як видно з рис. 5.11, узагальнює інформацію про всі розрахунки (як з дебіторами, так і з кредиторами). Приклад його заповнення наведено у зразку 5.2.

Зразок 5.2

ЖУРНАЛ 3,

відомості аналітичного обліку за липень 20xx р.

за кредитом рахунків 16, 17, 34, 36, 37, 38, 51, 52, 53, 54, 55, 61, 62, 63, 64, 67, 68, 69

I. З кредиту рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68 в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків									Усього
		16	34	36	37	38	51	62	63	68	
1	28								5000		5000
2	64								1000		1000
3	68						1000				1000
4	94						200				200
	Усього						1200		6000		7200
	Відмітки										

II. З кредиту рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69, в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків									Усього
		52	53	54	55	61	64	67	69	16	
1	70						7000				7000
2	71						1000				1000
3	74										
	Усього						8000				8000
	Відмітки										

У Відомостях 3.3, 3.5 наводиться інформація про розрахунки з постачальниками та підрядниками, іншими кредиторами в розрізі кожного первинного документу та постачальника (кредитора): сальдо відповідних рахунків на початок місяця із зазначенням дати виникнення заборгованості, кореспонденції рахунків та оборотів за звітний період та сальдо на кінець місяця (див. зразок 5.3.).

Відомість 3.4 відображає інформацію про всі види векселів у розрізі кожного векселя (за номерами), найменування векселедавця (векселеодержувача), сальдо на початок місяця із зазначенням дати отримання (видачі) векселя, кореспонденцію рахунків та обороти, сальдо на кінець місяця (див. зразок 5.4).

Зразок 5.3.

ВІДОМІСТЬ 3.3

аналітичного обліку розрахунків з поставальниками та підрядниками (до рахунку 63) за дилень 20xx р.

Реєстраційний номер	Номер документа, дата	Постачальник	Сальдо на початок місяця			В дебет рахунку 63 з кредиту рахунків 24, 30, 31, 34, 36, 37, 41, 46, 48, 50, 51, 52, 55, 60, 62, 64, 68, 70, 71, 73, 74				З кредиту рахунку 63 в дебет рахунків 15, 20, 22, 23, 24, 28, 30, 31, 39, 47, 64, 68, 80, 84, 85, 91, 92, 93, 94, 99			Сальдо на кінець місяця (кредит)
			Дата виникнення заборгованості	К-т	Дата	№ 31	Усього за дебетом	№ 28	№ 64	Усього за кредитом			
1	76, 10.07	ТЗОВ "Валентина"								5000	1000	6000	6000
2	15, 20.07	МП "Світоч"	15.06 ц.р.	3000	20.07	3000	3000		3000				-
Усього за рахунком 63				3000		3000	3000		3000	5000	1000	6000	6000

Зразок 5.4

ВІДОМІСТЬ 3.4

аналітичного обліку довгострокових векселів,
виданих в національній валюті
за липень 200х р.

№ запису	№ доку-менту векселя	Найменування векселеодержувача	Сальдо на початок місяця			В д-т рах. 511 з к-ту рах. в 30, 31, 36, 37, 46, 50, 60, 61, 64, 69, 70, 71, 73, 74		З к-ту рах. 511 в д-т рах. 30, 31, 37, 45, 50, 60, 61, 63, 64, 65, 68, 84, 85, 94, 97, 99		Сальдо на кінець місяця	
			Дата видачі	Д-т	К-т	31	Усього за д-том	63	Усього за к-том	Д-т	К-т
71	53	АТЗТ "Злагода"	01.02.99		2000	2000	2000	-	-	-	-
2	55	ТЗОВ "Ласощі"	05.07.ц.р.			-	-	1000	1000		1000
		Усього			2000	2000	2000	1000	1000		1000

Відомість 3.6 складається за кожним видом податку та обов'язкового платежу із зазначенням залишків на початок та кінець місяця, кореспонденцією рахунків та оборотів (див. зразок 5.5).

Записи в Журнали 2, 3 та відомості до них здійснюються на підставі первинних документів.

Все частіше накопичення, систематизацію та узагальнення облікової інформації про зобов'язання в умовах застосування сучасної комп'ютерної техніки здійснюють в автоматичному режимі. Застосування бухгалтерських комп'ютерних програм дозволяє ефективно вирішити проблему аналітичного обліку розрахунків з різними кредиторами завдяки широкій номенклатурі аналітичних об'єктів. При застосуванні комп'ютерної форми обліку автоматично вирішується проблема оперативності отримання даних про заборгованість перед кожним контрагентом на будь-яку звітну дату.

Фінансова звітність

У фінансовій звітності повинна міститись вся інформація про господарські операції, пов'язані з виникненням та погашенням зобов'язань, здатна впливати на рішення, що приймаються на її основі. Це забезпечується завдяки дії **принципу повного висвітлення**. Узагальнення інформації про зобов'язання у фінансовій звітності всіх підприємств здійснюється в єдиній грошовій одиниці відповідно до **принципу єдиного грошового вимірника**.

Зразок 5.5

ВІДОМІСТЬ 3.6

аналітичного обліку розрахунків з бюджетом за липень 20xx р.

№ пор.	Показник	Сальдо на початок місяця	В дебет рахунку 64 з кредиту рахунків				Усього за дебетом	З кредиту рахунку 64 в дебет рахунків				Усього за кредитором	Сальдо на кінець місяця	
			17	31	63	15, 34, 36, ...		66	84, 85	91, 92, 93	15, 23, 31, 39, 64, 68		Д-т	К-т
1	Розрахунки за податками													
1.1	Податок на додану вартість	1000		500		500			3000					1500
1.2	Аквизний збір													
1.3	Податок на прибуток													
1.4	Прибутковий податок		500					700						1200
1.10	Усього за субрахунком 641	1000	500	500		500		700	3000					2700
2	Розрахунки за обов'язковими платежами													
2.1	Митний збір		600			600						600		
2.9	Усього за субрахунком 642		600			600						600		
5	Усього за рахунком 64	1000	600	500		1100		700	3000	600		4300		2700

Дані рахунків класів 5 “Довгострокові зобов’язання” та 6 “Поточні зобов’язання” відображаються в чотирьох формах фінансової звітності (табл. 5.5).

Таблиця 5.5. Розкриття інформації про зобов’язання в звітності

Шифр та назва рахунку	Номер рядку в Балансі (ф. № 1)	Номер рядку у Звіті про фінансові результати (ф. № 2)	Номер рядку у Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3)	Номер рядку у Звіті про власний капітал (ф. № 4)
1	2	3	4	5
50 “Довгострокові позики”	440, 450	–	320, 340	–
51 “Довгострокові векселі видані”	450, 470 ³	–	–	–
52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”	450	–	–	–
53 “Довгострокові зобов’язання з оренди”	470	–	–	–
54 “Відстрочені податкові зобов’язання”	460	–	–	–
55 “Інші довгострокові зобов’язання”	470	–	–	–
60 “Короткострокові позики”	500	–	320, 340	–
61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”	510	–	–	–
62 “Короткострокові векселі видані”	520	–	–	–
63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	530	–	–	–
64 “Розрахунки за податками й платежами”	170, 210, 250, 550, 560, 610	015, 020, 180, 210	140	–

³ При обліку довгострокових векселів потрібно мати на увазі, що в рядку 450 пасиву Балансу (ф. №1) “Інші довгострокові фінансові зобов’язання” потрібно відображати суму довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов’язань із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

1	2	3	4	5
65 "Розрахунки за страхуванням"	570	–	–	–
66 "Розрахунки з оплати праці"	580	–	–	–
67 "Розрахунки з учасниками"	590	–	–	140
68 "Розрахунки за іншими операціями"	200, 540, 600, 610	140	–	–
69 "Доходи майбутніх періодів"	630	–	–	–

При складанні річної фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до неї, в яких обов'язково повинна наводитись наступна інформація про зобов'язання підприємства (рис. 5.12).

Інформація, яка обов'язково наводиться в Примітках до фінансової звітності

- ➔ Сума та строки погашення зобов'язання, яке було виключене зі складу поточних зобов'язань відповідно до п. 8 П(С)БО 11 "Зобов'язання" із обґрунтуванням причин цього
- ➔ Перелік та суми зобов'язань, що включені до статей Балансу (ф. № 1) "Інші довгострокові зобов'язання", "Інші поточні зобов'язання"

Рис. 5.12. Розкриття інформації про зобов'язання в Примітках до річної фінансової звітності

Відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" оголошення дивідендів за звітний період є подією після дати балансу, тому Примітки до річної фінансової звітності повинні містити відповідні пояснення щодо цих подій.

Зобов'язання власника не відображаються у фінансовій звітності підприємства, що досягається завдяки дотриманню **принципу автономності**.

В умовах широкого використання комп'ютерних систем обліку з'являється можливість формувати велику кількість додаткових звітів про виникнення та погашення зобов'язань, які сприятимуть виконанню трьох основних функцій бухгалтерського обліку, а саме: забезпеченню збереження майна власника, формуванню інформації для управління діяльністю підприємства та отриманню достовірної інформації про фінансові результати, отримані підприємством протягом певного звітного періоду.

5.6. Інвентаризація зобов'язань

Мета та об'єкти інвентаризації Метою проведення інвентаризації зобов'язань є встановлення правильності розрахунків за довгостроковими та поточними зобов'язаннями, обґрунтованості та реальності цих сум.

Об'єктами інвентаризації виступають дані щодо стану розрахунків за зобов'язаннями на певну дату: розрахунки за одержаними довгостроковими та короткостроковими позиками та відсотками за ними; заборгованість за довгостроковими та короткостроковими векселями виданими; довгострокові зобов'язання за облігаціями та з оренди; розрахунки з постачальниками та підрядниками; розрахунки за податками, обов'язковими платежами та за страхуванням; розрахунки з оплати праці та з учасниками; інші довгострокові та поточні зобов'язання; доходи майбутніх періодів.

Кожний об'єкт інвентаризації має вартісну оцінку, правильне визначення якої є однією з вимог дотримання **принципу об'єктивності**.

Специфіка проведення інвентаризації зобов'язань Специфіка проведення інвентаризації зобов'язань полягає в тому, що перевірка здійснюється за допомогою прийомів *документального контролю*: 1) прийоми перевірки окремого документу: формальна перевірка; арифметична перевірка; нормативно-правова перевірка; 2) прийоми перевірки декількох документів, що відображають одну і ту ж або взаємопов'язані операції: зустрічна перевірка; взаємний контроль; 3) прийоми перевірки документів, що відображають рух однорідних цінностей: контрольне порівняння; відновлення кількісно-сумового обліку; хронологічна перевірка.

Перевірці підлягають всі первинні документи, що містять інформацію про виникнення та погашення (списання) зобов'язань, зазначених в лекціях 6-9.

Суми заборгованостей за такими розрахунками слід обов'язково узгодити перед складанням річної фінансової звітності. Залишки їх в обліку неврегульованими не допускається.

Специфікою процесу інвентаризації зобов'язань є необхідність перевірки поряд з суто бухгалтерською інформацією відповідності здійснених операцій законодавчо-правовим нормам.

Зокрема, в ході проведення інвентаризації зобов'язань слід встановити терміни їх виникнення та частину заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

Позовна давність – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права та інтересу.

Загальний строк позовної давності для правовідносин, що регулюються законодавством України, визначено Цивільним кодексом України і становить три роки. Але для окремих видів вимог законом може встановлюватись спеціальна позовна давність, менша або триваліша порівняно із загальною (від 1 до 10 років).

Для міжнародних договорів можуть бути встановлені інші правила, які відповідають Конвенції про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів A/CONF/63/15, яка ратифікована Україною. Відповідно до неї строк позовної давності становить 4 роки.

Дата виникнення заборгованості та початок строку позовної давності можуть не збігатися, тому важливо перевірити обидві дати. Суми, за якими минув строк позовної давності, повинні бути списані з балансу з відображенням у складі доходів.

В ході проведення інвентаризації потрібно:

- ◆ оформити виписки, що вказують на реальне існування кредиторської заборгованості, та надіслати їх всім кредиторам підприємства за погодженням із замовником. Підприємства-кредитори протягом 10-ти днів з дня одержання цих виписок повинні підтвердити таку заборгованість або заявити свої заперечення з цього приводу;

- ◆ якщо це обумовлено договором, вимагати від постачальників надати розрахунково-платіжні документи за невідфактурованими поставками (після перевірки бухгалтерією підприємства таких поставок). Невідфактурованим поставкам необхідно приділяти особливу увагу при проведенні інвентаризації у зв'язку з тим, що без документального підтвердження суми господарської операції її неможливо точно відобразити в бухгалтерському обліку; невідфактуровані поставки можуть виникнути не лише через те, що не оформлено товаросупровідних документів, але й через розкрадання ТМЦ або за інших серйозних причин. Якщо на підприємстві наявні невідфактуровані поставки, обов'язково необхідно з'ясувати їх причину. Постачальниками надаються відповідні документи або заявляється про відсутність заборгованості. Якщо надання документів неможливе, постачальники повідомляють причини цього.

При інвентаризації розрахункових взаємовідносин з постачальниками і підрядниками слід перевірити правильність і повноту оприбуткування майна, що надійшло, випадки переоплат і недоплат, помилково занесені суми за неотримане майно або отримане від інших підприємств.

З цією метою слід ознайомитись з договорами, порядком оплати та перевірити фактичний стан розрахунків за виписками банків. При бартерних розрахунках слід проаналізувати (звірити) своєчасність відвантаження товару, що передається, та отримання зустрічного за первинними документами та зіставити з порядком, зазначеним у бартерному договорі. За імпортними (експортними) операціями обов'язково слід вивчити дотримання встановлених законами строків поставок та перерахування коштів.

На рахунках обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, іншими кредиторами повинні залишитись виключно погоджені суми. І тільки в окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунуто або вони залишилися не з'ясованими, кожна сторона відображає у своєму балансі розрахунки з кредиторами в сумах, що впливають із записів у її

бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними. Зацікавлена сторона зобов'язана передати матеріали про розбіжності на вирішення суду.

В ході проведення інвентаризації за розрахунками з оплати праці перевіряється реальність заборгованості за розрахунковими відомостями, підсумки яких порівнюються з Головною книгою. Окрім цього, повинні бути виявлені суми, погашення яких не вимагалось своєчасно, і які підлягали перерахуванню на рахунок депонентів, а також суми та причини виникнення переоплат (дебіторської заборгованості).

Перевіряється правильність нарахованих сум та утриманих податків, а також своєчасність їх перерахування до відповідних бюджетів; за документами встановлюється тотожність розрахунків з банком, іншими організаціями.

При здійсненні зустрічної перевірки розміру поточних та довгострокових зобов'язань необхідно врахувати, що кредити, здебільшого, надають під відсотки. Таким чином, сума зобов'язань за кредитами в обліку може бути правильною, а заборгованість підприємства перед фінансово-кредитною установою, – більша. Для перевірки даного питання необхідно переглянути договори підприємства, що регулюють дане питання.

Інвентаризації підлягають і векселі: як ті, що знаходяться в портфелі, так і вилучені з нього (на інкасо, в забезпечення, обліковані та бланкіровані). За кожною категорією векселів слід складати окремий опис. При великій кількості векселів бажано завчасно складати описи, що суттєво прискорює роботу інвентаризаційної комісії. За векселями, що знаходяться в банківських установах, до описів необхідно додавати письмові довідки банків.

Документування результатів інвентаризації Перед початком проведення інвентаризації необхідно скласти акти звірки взаємної заборгованості. В разі необхідності стан аналітичного обліку розрахунків з кредиторами приводять у відповідність до законодавства,

так як нерідко підприємства ведуть аналітичний облік тільки за окремими кредиторами, а не за кожним документом (рахунком). Це часто призводить як до розходжень в актах звірки розрахунків, так і до серйозніших наслідків – заниження або завищення сум податків. Комісія на підставі актів звірки встановлює тотожність розрахунків підприємства розрахункам банків, бюджету, фінансових, податкових органів. Неврегульованих сум за цими розрахунками на балансі підприємства бути не повинно: їх оцінюють як неправильне складання балансу.

За актами звірки розрахунків з дебіторами і кредиторами комісія встановлює строки виникнення, можливість погашення заборгованості й осіб, з вини яких пропущено строки позовної давності.

При інвентаризації заборгованостей складається акт інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими кредиторами та дебіторами (див. зразок 5.6).

Зразок 5.6

Форма № інв-17
 Затверджена постановою Держкомстату СРСР від 28.12.89 р. №241

ТЗОВ "Моргана"
 (підприємство,
 організація)

Код за ОКУД 030

АКТ

інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими
 дебіторами та кредиторами

Номер документа	Дата складання
35	02.07.03

На підставі наказу (розпорядження) від "10" червня 20xx р. № 25 проведено інвентаризацію розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами станом на "01" липня 20xx р.
 При інвентаризації встановлено таке:

1. За дебіторською заборгованістю

Найменування балансових статей	Рахунок	Всього	Сума за балансом		Із загальної суми, зазначеної у графі 3, заборгованість, за якою минула позовна давність
			заборгованості, підтверджені дебіторами	у тому числі заборгованості, не підтверджені дебіторами	
Рахунки за виданими авансами	371	10000,00	—	10000,00	—
Рахунки з вітчизняними покупцями	361	45000,00	40000,00	5000,00	5000,00
Разом		55000,00	40000,00	15000,00	5000,00

Зворотній бік форми № інв-17

2. За кредиторською заборгованістю

Найменування балансових статей	Рахунок	Сума за балансом		Із загальної суми, зазначеної у графі 3, заборгованість за якою минула позовна давність
		Всього	у тому числі	
		Заборгованості, підтвержені дебіторами	Заборгованості, не підтвержені дебіторами	
Рахунки вітчизняним постачальникам	631	17600,00	--	--
Разом		17600,00	--	--
Голова комісії:	Менеджер із забезпечення	Чернищук		
Члени комісії:	Головний бухгалтер	Друзь (підпис)		
	Менеджер з реклами	Швець (підпис)		
	Економіст	Семенов (підпис)		
		Ч.К. Чернищук (підпис)		
		Д.З. Друзь (підпис)		
		Ш.Ц. Швець (підпис)		
		С.В. Семенов (підпис)		

Зразок 5.7

ТзОВ "Моргана" (підприємство, організація) Додаток до форми № інв-17
Затверджена постановою Держкомстату СРСР від 28.12.89 р. №241
Код за ОКУД 030

Довідка до акту № 35 інвентаризації розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами "02" липня 20xx р.

№ з/п	Найменування та адреса дебитора, кредитора	За що значиться заборгованість	З якого часу	Сума заборгованості		Документ, що підтверджує заборгованість, і особа, винна в пропуску строку позовної давності	Прийми
				дебіторськoї	кредиторськoї		
1	ВАТ "Альфа", м. Житомир, вул. І.Франка, 9	361	20.05.00 р.	5000,00	-	Видаткова накладна №99	
2	ВАТ "Північ", м. Житомир, вул. Східна, 11	361	25.06.03 р.	40000,00	-	Видаткова накладна №47	
3	ПП "Селена", м. Житомир, вул. 1-го Травня, 5	371	20.04.03 р.	10000,00	-	Виписка банку	
4	ПП "Селена", м. Житомир, вул. 1-го Травня, 5	631	15.03.03 р.	-	12000,00	Накладна № 45	
5	ТзОВ "Іскра", м. Житомир, вул. Промислова, 3	631	11.11.03 р.	-	5600,00	Накладна № 212	

Головний бухгалтер
(посада)

Друзь
(підпис)

Д.З. Друзь
(ПІБ)

Зразок 5.8

ТЗОВ "Витязь"
(підприємство, організація)

Номер документа	Дата складання
1	02.07.03 р.

АКТ інвентаризації доходів майбутніх періодів

На підставі приказу (розпорядження) від "12" квітня 20хх р. № 7 проведена інвентаризація витрат майбутнього періоду станом на "02" липня 20хх р.

При інвентаризації встановлено наступне:

Балансовий рахунок № 69

№ з/п	Вид доходів	Початкова сума доходів	Дата виникнення доходів	Строк погашення доходів, місяців	Розрахункова сума до щомісячного списання	Списано доходів до початку інвентаризації	Залишок доходів на початок інвентаризації за даними обліку	Кількість місяців, що минули з дня виникнення доходів	Підлягає списанню на доходи звітного періоду		Розрахунковий залишок доходів, що підлягають списанню в майбутньому періоді	Результати інвентаризації	
									За місяць	З початку періоду		Належать до списання	Зайде списано (належить до списання відновлення)
1	Аванс за оренду автомобіля у квітні-липні	3000,00	30.09.02	3	1000,00	2000,00	1000,00	2	-	3000,00	1000,00	-	-
Разом				X									

Голова комісії:

Менеджер із забезпечення
(посала)

Ч.К. Чернишук
(ПІБ)

Члени комісії:

Головний бухгалтер
(посала)

Д.З. Друзь
(ПІБ)

Менеджер з реклами
(посала)

Ш.Ц. Швель
(ПІБ)

ЕКОНОМІСТ
(посала)

С.В. Семенов
(ПІБ)

Чернишук
(підпис)

Друзь
(підпис)

Швель
(підпис)

Семенов
(підпис)

До акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість, за якою строк позовної давності минув (див. зразок 5.7). Загальна позовна давність встановлена тривалістю в 3 роки.

В нормативних документах не передбачено порядку проведення інвентаризації доходів майбутніх періодів та не розроблено типових форм первинних документів для відображення її результатів. Кожне підприємство за власними потребами може розробити зручну для себе форму. Зразок однієї з них наведено на зразку 5.8.

Результати інвентаризації зобов'язань можуть бути наступними:

- ◆ дані інвентаризації співпадають з даними, що відображені в бухгалтерському обліку підприємства;

- ◆ мають місце розбіжності між залишками на рахунках бухгалтерського обліку поточних та довгострокових зобов'язань з даними, що були отримані в ході проведенні інвентаризації, а саме – лишки та недостачі;

- ◆ виявлено зобов'язання, строк позовної давності яких минув.

Остаточні результати інвентаризації відображаються в протоколі засідання інвентаризаційної комісії та наказах (розпорядженнях) керівника підприємства.

Після проведення інвентаризації можуть бути прийняті рішення про:

- ◆ нарахування доходів за зобов'язаннями, суми яких були підтверджені в менших розмірах, ніж за даними обліку;

- ◆ визначення витрат у випадку, коли суми заборгованості в обліку були занижені;

- ◆ дисциплінарне покарання осіб, що винні в простроченні заборгованості;

- ◆ висловлення недовіри бухгалтеру;

- ◆ введення внутрішньої управлінської звітності щодо стану розрахунків за різними видами зобов'язань тощо.

Відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку наведено в таблиці 5.6.

Таблиця 5.6. Типові операції та кореспонденція рахунків з обліку результатів інвентаризації зобов'язань

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено списання зобов'язань з операційної діяльності при закінченні строку позовної давності	Рахунки обліку зобов'язань	717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"
2	Віднесено на витрати суму скоригованого ПДВ (за попередньою операцією, якщо вона оподатковується ПДВ)	949 "Інші витрати операційної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"
3	Сторновано суму податкового кредиту з ПДВ	Рахунки обліку зобов'язань	641 "Розрахунки за податками"

1	2	3	4
4	Відображено списання зобов'язань з неопераційної діяльності при закінченні строку позовної давності (за результатами інвентаризації)	Рахунки обліку заборгованості	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
5	Відображено суму списаних зобов'язань на позабалансовому рахунку (на випадок наступної оплати)	042 "Непередбачені зобов'язання"	-
6	Відображено суму зменшення заборгованості перед постачальниками та підрядниками за результатами інвентаризації	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
7	Відображено суму збільшення заборгованості перед постачальниками та підрядниками за результатами інвентаризації	949 "Інші витрати операційної діяльності"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
8	Відображено податковий кредит по ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
9	Відображено збільшення заборгованості за операціями, що не відносяться до операційної діяльності, за результатами інвентаризації	977 "Інші витрати звичайної діяльності"	Рахунки обліку зобов'язань

*Відображення
результатів
інвентаризації у
фінансовій звітності*

Безпосереднього відображення в фінансовій звітності результати проведених інвентаризацій не знаходять, однак опосередковано вони відображаються наступним чином:

◆ в Балансі (ф. № 1) суми розбіжностей між даними обліку та даними, що були отримані за результатами інвентаризації, відображаються в III та IV розділах пасиву Балансу – довгострокові та поточні зобов'язання відповідно;

◆ в Звіті про фінансові результати (ф. № 2) наслідки проведених інвентаризацій знаходять відображення у складі інших операційних доходів, інших операційних витрат, інших доходів, інших витрат;

◆ в Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3) – як збільшення (зменшення) поточних зобов'язань та інші надходження та платежі;

◆ в Звіті власний капітал (ф. № 4) – у складі виплат власникам (у разі неправильного нарахування дивідендів);

◆ у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5) – у розділі V "Доходи і витрати" у складі інших операційних доходів та витрат; інших доходів та витрат.

Лекція 6

Облік довгострокових зобов'язань

Мета вивчення

Після вивчення лекції 6 студент повинен знати:

- документи, що засвідчують виникнення та погашення довгострокових зобов'язань;
- поняття, класифікацію та порядок отримання кредитів;
- порядок укладання кредитних угод;
- види векселів, порядок розрахунку з їх використанням та особливості обліку довгострокових векселів виданих;
- випадки виникнення податкових зобов'язань та активів.

Після вивчення лекції 6 студент повинен вміти:

- характеризувати об'єкти, що обліковуються на рахунках 5-го класу “Довгострокові зобов'язання”;
- складати первинні документи з обліку довгострокових зобов'язань;
- формулювати кореспонденцію рахунків по рахунках 5-го класу “Довгострокові зобов'язання”.

В лекції розглядаються наступні питання:

- 6.1. Облік довгострокових позик
- 6.2. Облік довгострокових векселів виданих
- 6.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями
- 6.4. Обліку довгострокових зобов'язань з оренди
- 6.5. Облік відстрочених податкових зобов'язань та активів
- 6.6. Облік інших довгострокових зобов'язань

6.1. Облік довгострокових позик

Етапи та порядок загального ведення обліку довгострокових зобов'язань, які розглядатимуться в лекції 6, наведено на рис. 6.1.

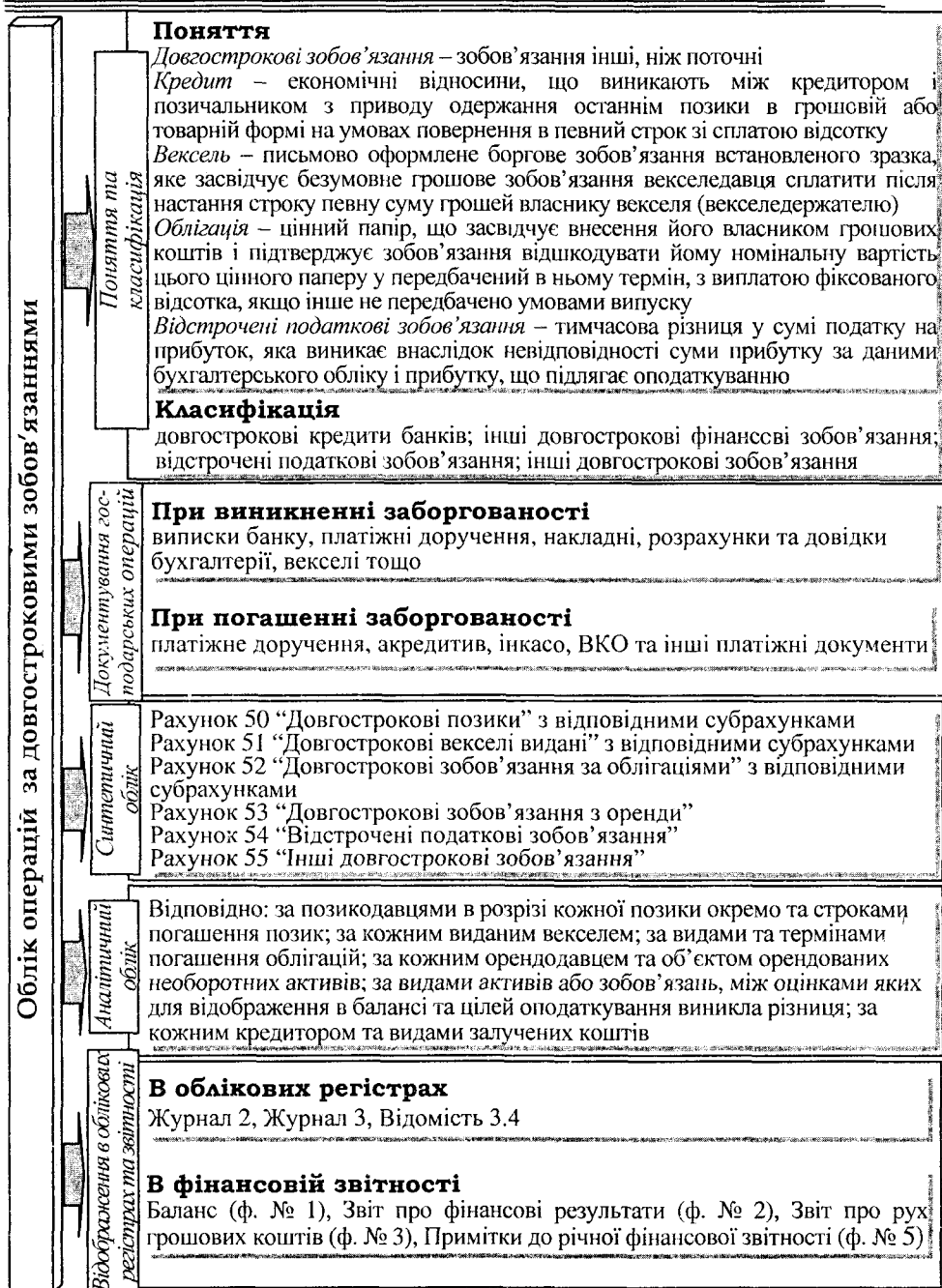


Рис. 6.1. Загальна схема обліку довгострокових зобов'язань

Поняття та класифікація кредиту – *Кредит* – економічні відносини, що виникають між кредитором і позичальником з приводу одержання останнім позики в грошовій або товарній формі на умовах повернення в певний строк зі сплатою відсотку. Кредити класифікують за різними ознаками (див. рис. 6.2).



Рис. 6.2. Класифікація кредитів, що використовуються в господарській діяльності підприємств

Для отримання кредиту підприємство повинне надати наступні документи (рис. 6.3).

Документи, що надаються для отримання кредиту	
Заява на одержання кредиту	Сума і цільове призначення кредиту, строк користування, відсоткова ставка, запропонована застава
Анкета клієнта	Відомості про клієнта
Договір, рахунок-фактура чи бізнес-план, під які береться кредит	Інформація про проект, що кредитується
Розпорядчі документи	Підтверджують повноваження посадових осіб позичальника на укладення кредитних договорів і договорів застави (протоколи зборів акціонерів, накази про призначення посадових осіб тощо)
Документи, що характеризують фінансовий стан клієнта	Включають банківські виписки про рух коштів за всіма рахунками позичальника (зазвичай за 3-6 місяців), довідки про обсяги реалізації продукції і строки одержаної за неї оплати, фінансова звітність за останні декілька звітних періодів (саме вона найбільше цікавить банк, і якщо фінансовий стан підприємства незадовільний, в кредиті може бути одразу відмовлено). Бухгалтерська звітність і довідки включають, крім бухгалтерської звітності, розшифрування дебіторської, кредиторської заборгованостей, довідки про наявні банківські кредити, а також копії кредитних договорів і договорів застави (якщо такі є)
Документи, пов'язані із забезпеченням кредиту	Підтверджують право власності на предмет застави, чи юридичні та фінансові документи поручителя (такі самі, як і для позичальника)
Інші документи на вимогу банку	Інша додаткова інформація

Рис. 6.3. Перелік документів, необхідних для отримання кредиту в банку

Для укладання кредитної угоди (договору) підприємству необхідно надати наступні документи:

◆ клопотання про надання кредиту, в якому зазначаються основні параметри кредиту (строк використання, сума і мета використання);

◆ бізнес-план, його обґрунтування та розрахунок повернення кредиту;

◆ копії документів (договір, рахунки-фактури на постачання устаткування або матеріалів, під які береться кредит);

◆ фінансову звітність за останнє півріччя (рік);

◆ документи, що гарантують повернення кредиту;

◆ кредитний договір, що регулюватиме кредитні відносини між банком і підприємством.

Згідно з Цивільним кодексом України розрізняють договір позики, кредитний договір та договір позички (див. рис. 6.4).

Кредитні взаємовідносини встановлюються на підставі *кредитного договору*, що укладається між кредитором і позичальником в письмовій формі.

Кредитний договір повинен містити наступні положення: визначення сторін угоди та основні зобов'язання цих сторін, тобто зобов'язання банку надавати грошові кошти в розпорядження позичальника, і зобов'язання позичальника повернути суму з відсотками; сума позики; графік повернення позики; розмір

відсоткової ставки і обставини, за яких вона може бути змінена; сума комісійних по виданій позиції; належні банку виплати у зв'язку з використанням кредиту і забезпечення цього кредиту заставою; умови використання кредиту позичальником; строк погашення позики; зобов'язання позичальника надавати банку інформацію та документи про його фінансовий стан.

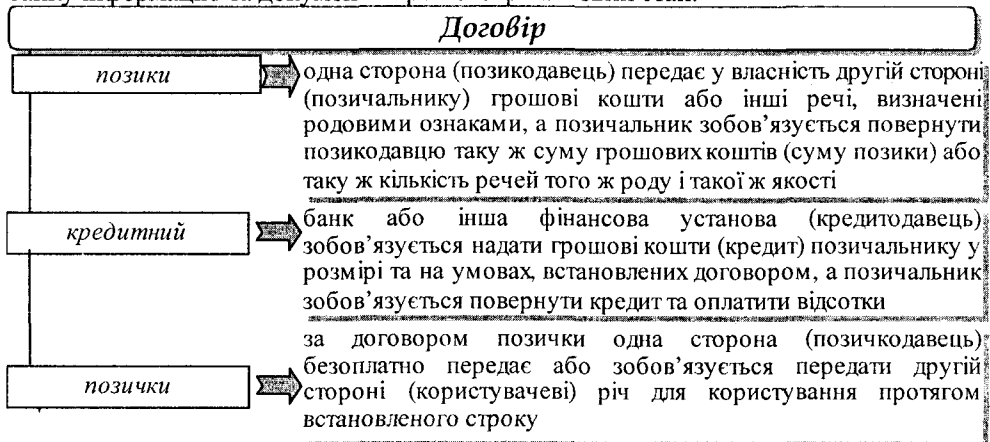


Рис. 6.4. Відмінність між договором позики, кредитним договором та договором позички

У кредитному договорі банк бере на себе зобов'язання надати в розпорядження позичальника на певний період деяку суму грошей, а позичальник, в свою чергу, бере на себе зобов'язання:

- ◆ використовувати позичені кошти на умовах і в цілях, визначених договором;

- ◆ платити всі збори у зв'язку з одержаним кредитом;

- ◆ повернути основну суму боргу і відсотки в обумовлений період часу.

В сучасній банківській практиці застосовують 2 варіанти надання банківського кредиту (рис. 6.5).

Варіант 1



Варіант 2

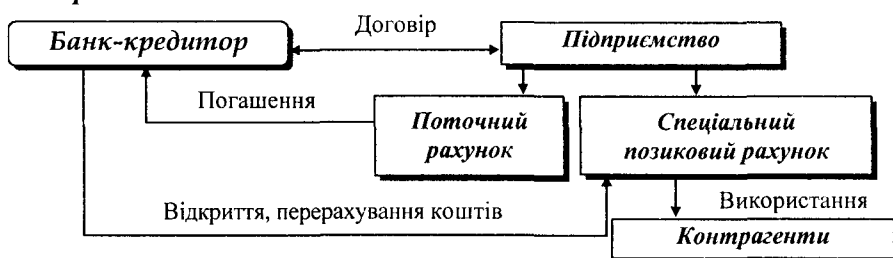


Рис. 6.5. Варіанти надання банківського кредиту

Відображення отримання та погашення довгострокових кредитів в обліку документально оформлюється виписками банку, ВКО, платіжними дорученнями, розрахунками та довідками бухгалтерії тощо.

Облік розрахунків за довгостроковими кредитами банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями, ведеться на рахунку 50 "Довгострокові позики", типову кореспонденцію за яким наведено у табл. 6.1.

Таблиця 6.1. Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових позик

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Отримано довгострокову позику: – в національній валюті	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	50 "Довгострокові позики"
	– в іноземній валюті	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	
2	Здійснено поточні фінансові інвестиції за рахунок довгострокових позик	35 "Поточні фінансові інвестиції"	50 "Довгострокові позики"
3	Відображено фактичну вартість акцій власної емісії, викуплених у його учасників за рахунок довгострокової позики	45 "Вилучений капітал"	50 "Довгострокові позики"
4	Погашено за рахунок довгострокових позик: – довгострокові векселі видані	51 "Довгострокові векселі видані"	50 "Довгострокові позики"
	– довгострокові зобов'язання за облигаціями	52 "Довгострокові зобов'язання за облигаціями"	
5	Переведено короткострокові позики у розряд довгострокових у зв'язку з зміною умов кредитування	60 "Короткострокові позики"	50 "Довгострокові позики"
6	Відображено зміну теперішньої вартості кредиту	952 "Інші фінансові витрати"	50 "Довгострокові позики"
7	Відображено негативну курсову різницю по довгостроковому кредиту в іноземній валюті	974 "Втрати від неопераційної курсової різниці"	50 "Довгострокові позики"
8	Відображено частину довгострокової позики у складі поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	50 "Довгострокові позики"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
9	Відображено позитивну курсову різницю по довгостроковому кредиту в іноземній валюті	50 "Довгострокові позики"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"

6.2. Облік довгострокових векселів виданих

Поняття векселя Вексель займає особливе місце в системі безготівкових розрахунків, оскільки може безпосередньо використовуватись для погашення боргових зобов'язань.

Вексель (нім. – заміна, обмін, розмін) – це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зразка, яке засвідчує безумовне грошове

зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Вексель належить до цінних паперів, які характеризуються як документ, що підтверджує майнові права, здійснення і передача яких можлива лише при його пред'явленні.

Учасники обігу Учасниками обігу векселів можуть виступати (рис. 6.6).
векселів



Рис. 6.6. Учасники обігу векселів

Види векселів

Векселі класифікують за різними ознаками (рис. 6.7).

Векселі можуть видаватися тільки для оплати за поставлену продукцію, виконані роботи, надані послуги.

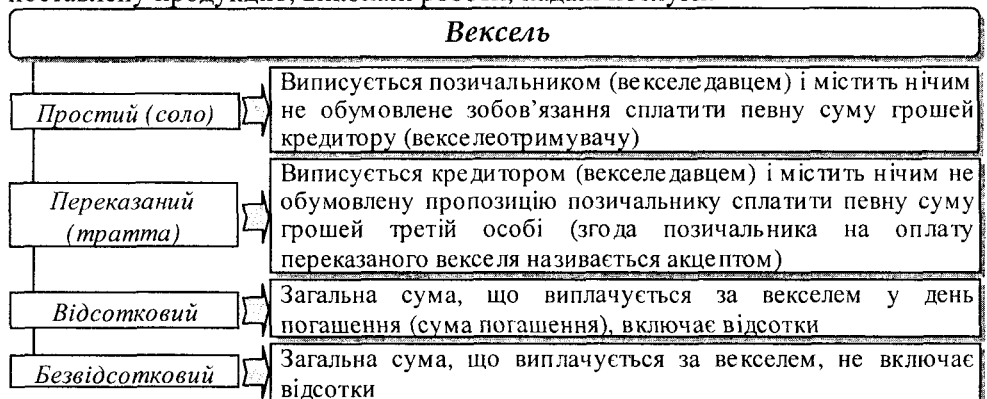


Рис. 6.7. Види векселів

Простий вексель (соло) – письмовий документ, який містить просте і нічим не обумовлене зобов’язання векселедавця (боржника) сплатити векселедержателю (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці. Простий вексель виписується позичальником із зобов’язанням сплатити борг кредитору.

Нижче наведено порядок розрахунку простим векселем (рис. 6.8).

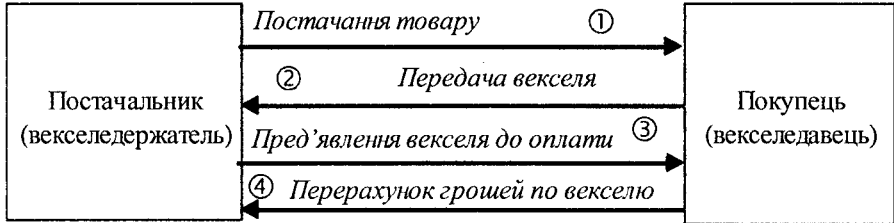


Рис. 6.8. Порядок розрахунку простим векселем

Переказний вексель (тратта) – письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векселедавця платнику сплатити певну суму грошей отримувачу у визначений строк і у визначеному місці. Переказний вексель – це вимога кредитора до позичальника сплатити кошти третій особі – ремітенту.

Переказний вексель з трьома учасниками використовують для перерахування боргу від однієї особи іншій. Порядок перерахування боргу при використанні переказного векселя з трьома учасниками подано на рис. 6.9.

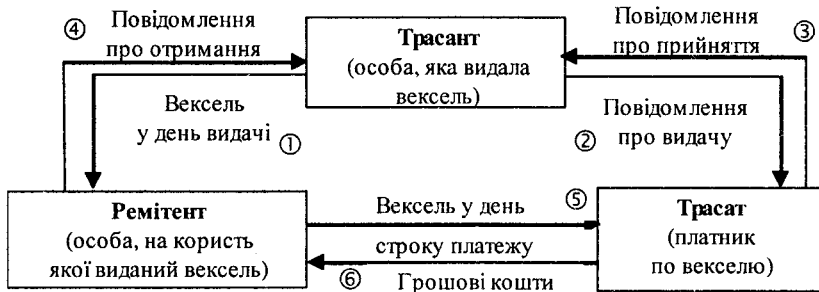


Рис. 6.9. Порядок перерахування боргу при застосуванні переказного векселя

Оцінка вексельних зобов’язань здійснюється за теперішньою вартістю.

Документальне оформлення операцій з векселями

Вексель належить до категорії суворо формальних документів. Жодні виправлення у векселях не допускаються. У випадку недотримання чітко встановленої форми векселя останній втрачає вексельну силу.

В простому векселі, що є письмовим розпорядженням-зобов’язанням позичальника, обов’язковими реквізитами є: подвійна вексельна мітка “Простий вексель”; місце і дата видачі; сума боргового зобов’язання; строк і місце платежу; найменування кредитора, який повинен отримати платіж; підпис позичальника-векселедавця. Окремо від суми може зазначатись зобов’язання по сплаті відсотків (наприклад, “плюс відсотки”, виходячи з 20 % річних) (див. зразок 6.1).

Зразок 6.1

ПРОСТИЙ ВЕКСЕЛЬгрн. 7000валюта сума цифрамим. Житомир10 січня 2002 р.

Місце складання

Дата
складання"10" грудня 2003 р.Ми заплатимо проти цього векселя наказу
ВАТ "Прометей"найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений
грн. Сім тисяч грн. 00 коп.валюта сума прописомПідлягає сплаті в м. Житомир, вул. Гоголя, 15місце платежуобласне відділення АКБ "Україна"ВАТ "Житомирдерев"найменування банківської установивул. Пушкінська, 5поточний рахунок 000608102 МФО 300603Директор КовальГоловний бухгалтер КухарПідпис і точна адреса векселедавця

В переказному векселі обов'язково повинні міститись наступні дані: подвійна вексельна мітка "Переказний вексель", номер векселя, валюта платежу, вексельна сума цифрами, місце складання векселя, дата складання векселя, строк платежу, вексельний наказ "Заплатити проти цього векселя...", найменування ремітента, вексельна сума прописом, найменування та точна адреса трасата, назва, підпис і точна адреса, місце платежу і найменування банківської установи, надпис про акцепт векселя, підпис платника за векселем, аваль.

Зразок 6.2

ПЕРЕКАЗНИЙ ВЕКСЕЛЬгрн. 7000валюта сума цифрамим. Житомир10 січня 2002 р.

Місце складання

Дата складання

"10" грудня 2003 р.Заплатити проти цього векселяВАТ "Прометей"найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійсненийгрн. Сім тисяч грн. 00 коп.валюта сума прописомПлатник ВАТ "Мальтус"

(трасат)

найменуванням. Житомир, Київська, 144точна адресаПідлягає сплаті в м. Житомир, вул. Гоголя, 15місце платежуобласне відділення АКБ "Україна"ВАТ "Житомирдерев"найменування банківської установивул. Пушкінська, 5поточний рахунок 000608102 МФО 300603Директор КовальГоловний бухгалтер КухарПідпис і точна адреса векселедавця

АКЦЕПТОВАНО

Переказний вексель повинен бути акцептований трасатом, інакше трасат не має жодних зобов'язань по векселю. *Акцепт* – це згода оплатити вексель. Запис про це трасат робить на лицьовій стороні векселя: “Зобов’язуюсь оплатити” або “Вексель акцептований”, а також зазначає дату акцепту, ставить підпис і печатку.

Протягом всього часу існування векселя – з моменту прийняття рішення про видачу і до моменту погашення – його супроводять різні документи, які становлять так звану вексельну документацію (табл. 6.2).

Таблиця 6.2. Первинні документи по розрахунках векселями

<i>Розрахунки векселями</i>
Документи, необхідні при видачі простого векселя
<ul style="list-style-type: none"> – договори, додаткові угоди до них, що призводять до виникнення, зміни або припинення зобов'язань і/або вимог щодо векселів – акти приймання-передачі векселів, що засвідчують фізичне переміщення векселів та містять вказівку на підставу видачі векселя – довіреність на одержання цінностей – довіреність на підписання векселя – реєстр виданих векселів, видача яких призводить до виникнення, зміни і/або припинення прав та зобов'язань
Документи, необхідні при видачі переказного векселя
<ul style="list-style-type: none"> – договір між векселедавцем і першим векселедержателем – договір між векселедавцем і платником – довіреність на одержання цінностей (виписана першим векселедержателем) – акт приймання-передачі векселя – довіреність на підписання векселя
Документи, необхідні для акцепту переказного векселя
<ul style="list-style-type: none"> – акт пред'явлення векселя до акцепту – авізо (заява на акцепт) – повідомлення про вчинення акцепту
Документи, необхідні для передачі (індосаменту) векселя
<ul style="list-style-type: none"> – договір (<i>договір міни</i> – при обміні товару на вексель; два зустрічних договори купівлі-продажу: <i>договір купівлі-продажу товарів</i> і <i>договір купівлі-продажу векселя</i>, з подальшим складання угоди (акту) про залік; <i>договір купівлі-продажу товарів (робіт, послуг)</i> за яким розраховуються, передаючи вексель) – акт приймання-передачі – довіреність на одержання цінностей – передавальний надпис (індосамент)
Документи, необхідні для пред'явлення векселя до платежу
<ul style="list-style-type: none"> – акт пред'явлення векселя до платежу

Крім самих векселів, первинними документами можуть бути: акт приймання-передачі векселя, акт про протест векселя в неакцепті, акт про протест векселя про несплату, акт про протест про недатування акцепту, платіжна вимога на опротестування векселя, реєстр пред'явлених векселів, виписки банку, ВКО, довідки бухгалтерії тощо.

Акт приймання-передачі векселя оформлюється при передаванні векселя (див. зразок 6.3).

Аналогічно здійснюється реєстрація виданих векселів. Рух виданих векселів підприємство може відображати у реєстрі виданих векселів.

Облік довгострокових векселів виданих Вексель має матеріальний носій – бланк векселя. Облік бланків векселів ведеться на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”. Вексельні бланки купуються підприємствами в комерційних банках України. Витрати на їх купівлю складаються з вартості вексельного бланку, ПДВ та державного мита (приклад 6.1).

Приклад 6.1

ТзОВ “Феміда” придбало 10 вексельних бланків, вартість яких – 1 грн., крім того ПДВ. Державне мито становить 10 % від неоподаткованого мінімуму доходів громадян за кожен бланк. Виписано один переказний вексель.

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Феміда”

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано вексельні бланки	209 “Інші матеріали”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	10,0
2	Відображено податковий кредит по ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	2,0
3	Нараховано державне мито	209 “Інші матеріали”	641 “Розрахунки за податками”	17,0
4	Відображено придбані бланки позабалансом	08 “Бланки суворого обліку”	–	10,0
5	Погашено заборгованість за придбані бланки	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	12,0
6	Сплачено державне мито	641 “Розрахунки за податками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	17,0
7	Списано бланк, використаний для виписування переказного векселя	949 “Інші витрати операційної діяльності”	209 “Інші матеріали”	2,7
8	Списано бланки з позабалансового обліку	–	08 “Бланки суворого обліку”	10,0

Зупинимося на обліку довгострокових векселів виданих, кореспонденцію рахунків з обліку яких наведено в таблиці 6.3.

Таблиця 6.3. Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових векселів виданих

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано довгостроковий вексель в погашення заборгованості перед постачальниками	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	51 “Довгострокові векселі видані”

1	2	3	4
2	Відображено негативну курсову різницю за довгостроковими векселями, виданими в іноземній валюті	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	51 "Довгострокові векселі видані"
3	Відображено заборгованість за векселем за теперішньою вартістю	952 "Інші фінансові витрати"	51 "Довгострокові векселі видані"
4	Проведено погашення виданого векселя після закінчення терміну	51 "Довгострокові векселі видані"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
5	Погашено учасником заборгованість за довгостроковими векселями в рахунок внесків до статутного капіталу	51 "Довгострокові векселі видані"	46 "Неоплачений капітал"
6	Переведено заборгованість за довгостроковими векселями виданих до складу поточних зобов'язань (коли до погашення залишилось менше 12 місяців)	51 "Довгострокові векселі видані"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
7	Відображено позитивну курсову різницю за векселями, виданих в іноземній валюті	51 "Довгострокові векселі видані"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"
8	Нараховано відсотки за векселями за місяць	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
9	Нараховано ПДВ, що відноситься до суми нарахованих відсотків за місяць	641 "Розрахунки за податками"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"

Обліковим регістром по рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" є Журнал 3. У Відомості 3.4 ведеться аналітичний облік довгострокових векселів виданих. В Балансі (ф. № 1) сальдо за довгостроковими відсотковими векселями відображається у III розділі пасиву Балансу (ф. № 1) у рядку 450 "Інші довгострокові фінансові зобов'язання", а за безвідсотковими векселями – у рядку 470 "Інші довгострокові зобов'язання".

6.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

Детально сутність та призначення облігацій висвітлено в лекції 14. Зупинимося на обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями.

Облігація – цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу у передбачений в ньому термін, з виплатою фіксованого відсотку, якщо інше не передбачено умовами випуску.

Облігації можуть продаватись:

- ◆ за номіналом (у випадку рівності оголошеної та ринкової ставок облігації);
- ◆ з премією (якщо оголошена ставка нижче ринкової);
- ◆ з дисконтом (якщо оголошена ставка більша за ринкову).

Премія по випущених облігаціях – сума, на яку ринкова ціна облігації перевищує її номінальну вартість. Премія, отримана при реалізації облігацій, підлягає амортизації. *Амортизація премії* – рівномірний розподіл суми премії по періодах платежів.

Дисконт на облігації – метод приведення номінальної вартості облігації до ринкової. Наприклад, облігацію вартістю 1000 грн. продано на фінансовому ринку за 900 грн., з дисконтом 10 %.

Для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу призначено рахунок 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”, типову кореспонденцію за яким представлено в таблиці 6.4.

Таблиця 6.4. Відображення в обліку довгострокових зобов’язань за облігаціями

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Випущено облігації з премією на строк більше одного року: – номінальна вартість	31 “Рахунки в банках”	521 “Зобов’язання за облігаціями”
	– премія за облігаціями		522 “Премія за випущеними облігаціями”
2	Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з премією: – сума відсотків	952 “Інші фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
	– сума амортизації премії	522 “Премія за випущеними облігаціями”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”
3	Випущено облігації з дисконтом на строк більше одного року: – отримано кошти	31 “Рахунки в банках”	521 “Зобов’язання за облігаціями”
	– відображено дисконт за облігаціями		
4	Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом: – сума відсотків	952 “Інші фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
	– сума амортизації дисконту		523 “Дисконт за випущеними облігаціями”
5	Переведено суму облігаційної позики до складу поточної заборгованості	521 “Зобов’язання за облігаціями”	61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”

Крім самих облігацій, документами з обліку довгострокових зобов’язань за облігаціями можуть виступати виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

6.4. Облік довгострокових зобов'язань з оренди

Види оренди та умови договорів оренди розглянуто в лекції 11. Зупинимось на обліку довгострокових зобов'язань з оренди.

Первинними документами з обліку довгострокових зобов'язань з оренди є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку, акти приймання-передачі основних засобів, ВКО тощо.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, призначено рахунок 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди", типову кореспонденцію по якому представлено в таблиці 6.5.

Таблиця 6.5. Відображення в обліку довгострокових зобов'язань з оренди

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Отримано основні засоби на умовах фінансової оренди	10 "Основні засоби"	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
2	Нараховано заборгованість перед орендодавцем за цілісний майновий комплекс, отриманий в оренду	15 "Капітальні інвестиції"	532 "Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів"
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ, нарахованого на вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду	641 "Розрахунки за податками"	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
4	Погашено заборгованість з фінансової оренди	53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
5	Відображено частину поточної заборгованості з оренди	53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
6	Нараховано відсотки за користування об'єктом фінансової оренди	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"

6.5. Облік відстрочених податкових зобов'язань та активів

Відстрочені податкові зобов'язання – це тимчасова різниця у сумі податку на прибуток, яка виникає внаслідок невідповідності суми прибутку за даними бухгалтерського обліку і прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Відстрочені податкові активи – це сума податку на прибуток, яка належить до відшкодування в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

Податкова база статті звітності представляє собою суму, яка відноситься на дану статтю для податкових цілей податковими органами.

Тимчасові різниці представляють собою різниці між податковими базами статей і їх балансовою вартістю, і можуть бути:

- ◆ оподатковуваними тимчасовими різницями, що впливають на суми, належні до оподаткування в майбутніх періодах;

- ◆ тимчасовими різницями, які вираховуються, що впливають на суми, які необхідно вираховувати з податку на прибуток до сплати в майбутніх періодах.

Для обліку відхилень по відповідній сумі податку вводяться спеціальні рахунки: 17 "Відстрочені податкові активи", та 54 "Відстрочені податкові

зобов'язання". Відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку наведено в лекції 32.

Відстрочені податкові зобов'язання (ті, на які нараховуються відсотки) в звітності відображаються за тією оцінкою, за якою відображаються в обліку, як правило, це фактична (історична) собівартість.

Загальна характеристика Методологічні основи формування в рахунку 17 "Відстрочені бухгалтерському обліку інформації про податкові активи" відстрочені податкові активи та зобов'язання і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", детальну характеристику якого наведено в лекції 32.

Рахунок 17 "Відстрочені податкові активи" є активним, балансовим. Призначений для ведення обліку суми податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок: 1) тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування; 2) перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді. По дебету цього рахунку відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, по кредиту – зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця.

6.6. Облік інших довгострокових зобов'язань

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на вищезгаданих рахунках класу 5 "Довгострокові зобов'язання", призначено рахунок 55 "Інші довгострокові зобов'язання", типову кореспонденцію якого представлено в таблиці 6.6.

Таблиця 6.6. Відображення в обліку інших довгострокових зобов'язань

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Отримано зворотню фінансову допомогу в касу, на поточний рахунок в банку	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	55 "Інші довгострокові зобов'язання"
2	Погашено заборгованість по довгострокових зобов'язаннях за рахунок грошових коштів	55 "Інші довгострокові зобов'язання"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
3	Переведено до складу поточних зобов'язань заборгованість з податків після завершення відстрочки	55 "Інші довгострокові зобов'язання"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
4	Списано на доходи заборгованість, по якій минув строк позовної давності	55 "Інші довгострокові зобов'язання"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"

Первинними документами з обліку інших довгострокових зобов'язань можуть бути ПКО, виписки банку, платіжні доручення, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Лекція 7

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Мета вивчення

Після вивчення лекції 7 студент повинен знати:

- зміст розрахунків з постачальниками, підрядниками, учасниками промислово-фінансових груп (ПФГ);
- первинні документи, на підставі яких відображається виникнення та погашення зобов'язань;
- особливості обліку невідфактурованих поставок і матеріальних цінностей у дорозі.

Після вивчення лекції 7 студент повинен вміти:

- складати рахунок, рахунок-фактуру, акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг);
- відображати операції за розрахунками із вітчизняними й іноземними постачальниками та підрядниками на рахунках бухгалтерського обліку.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 7.1. Основні положення розрахунків з постачальниками та підрядниками
- 7.2. Документування господарських операцій з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками
- 7.3. Відображення операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками на рахунках бухгалтерського обліку

Етапи та загальний порядок ведення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, які розглядатимуться в лекції 7, наведено на рис. 7.1.

Облік операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками	Поняття та класифікація	<p>Поняття</p> <p><i>Постачальники</i> – це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, МШП), надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).</p> <p><i>Підрядники</i> – спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.</p> <p><i>Промислово-фінансова група (ПФГ)</i> – це об'єднання, яке створюється за рішенням Кабінету Міністрів України на певний строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міжнародними договорами України, а також з метою виробництва кінцевої продукції</p>
		<p>Класифікація</p> <p>Розрахунки з постачальниками, розрахунки з підрядниками, розрахунки з ПФГ</p>
	Документування господарських операцій	<p>При виникненні заборгованості</p> <p>договір купівлі-продажу, накладна, рахунок-фактура, рахунок, акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг), податкова накладна, товарно-транспортна накладна, СМР, залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, вантажна митна декларація, інвойс, пакувальний лист, рекламацийний акт, довідка бухгалтерії</p>
		<p>При погашенні заборгованості</p> <p>платіжне доручення, акредитив, інкасо, ВКО та інші платіжні документи</p>
	Синтетичний облік	<p>Рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” з відповідними субрахунками</p>
Аналітичний облік	<p>Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться в розрізі країн за кожним постачальником і підрядником, у розрізі контрактів, документа (рахунку) на сплату, в гривнях та у валюті, обумовлений в договорі</p>	
Відображення в облікових регістрах і звітності	<p>В облікових регістрах</p> <p>Розділ I Журналу 3, Відомість 3.3</p>	
	<p>У фінансовій звітності</p> <p>Ряд. 530 ф. № 1 “Баланс”</p>	

Рис. 7.1. Загальна схема обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

7.1. Основні положення розрахунків з постачальниками та підрядниками

Порядок і форми розрахунків між постачальником і покупцем визначаються в господарських договорах. Це найбільш розповсюджена та важлива основа виникнення зобов'язань, основна форма реалізації товарно-грошових відносин у ринковій економіці, зміст якої розкрито в лекції 5.

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", який призначений для обліку поточних зобов'язань з розрахунків з постачальниками, підрядниками та між учасниками ПФГ за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи й надані послуги.

Розрахунки з постачальниками є кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги за умов наступної оплати або іншого погашення зобов'язань. У випадку здійснення передоплати в бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість за авансами виданими.

З метою підвищення надійності поставок при виборі постачальника потрібно враховувати ряд умов, серед яких: цінова конкурентоспроможність (включаючи витрати на зберігання, транспортування і страхування); умови платежу; гарантійні строки; ремонт і післяпродажне обслуговування; відповідність продукції постачальника стандартам якості; можливість закупок безпосередньо у виробників або оптовиків; географічне місцезрештування; основні види діяльності та фінансовий стан; виробнича потужність та обсяги випуску продукції за останні роки.

Якщо спеціалізоване стороннє підприємство виконує будівельно-монтажні роботи, то розрахунки з таким підприємством належать до розрахунків з підрядниками.

Розрахунки можуть здійснюватися також між учасниками ПФГ. До складу ПФГ можуть входити промислові й інші підприємства, наукові та проектні установи, інші установи й організації всіх форм власності. У складі ПФГ визначається головне підприємство, яке має виключне право діяти від імені ПФГ як учасника господарських відносин.

7.2. Документування господарських операцій з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

Основними джерелами даних для контролю розрахункових відносин за товарними операціями є первинні документи з обліку розрахунків з

постачальниками та підрядниками. При купівлі товарів укладається договір купівлі-продажу.

Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками проводяться на підставі документів постачальника: накладних; рахунків-фактур; рахунків; актів приймання-передачі виконаних робіт, наданих послуг; податкових накладних; товарно-транспортних накладних.

У зразку 7.1 наведено приклад рахунку-фактури.

Зразок 7.1.

Постачальник *АТЗТ "Троя"*
його адреса *м. Київ, вул. Радіальна, 14*
Рах. № *456789* в ОПЕРУ банку "*Укрсімбанк*"
в *м. Київ* обл.

Форма № 868

Рахунок-фактура

№ 8
від "*08*" *січня* *20xx* р.
до платіжної вимоги № *48*

Склад	№ операції	Шифр покупця
-------	------------	--------------

Розпорядження про оплату праці
або відмову від акцепту

Вантажовідправник *АТЗТ "Троя"*
Станція відправлення *м. Київ*

Платник *АТ "Каштан"*
його адреса *м. Житомир, вул. Польова, 25*
Рах. № *644121* в банку *АБ "Полісся"*

Вантажоодержувач *АТ "Каштан"* Кількість *350 м* Вага
Ст. призначення *м. Житомир* місце

Доповнення

Найменування	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
<i>Шовк</i>	<i>м</i>	<i>200</i>	<i>6-00</i>	<i>1200-00</i>
<i>Сатин</i>	<i>м</i>	<i>150</i>	<i>4-00</i>	<i>600-00</i>
<i>Всього на суму: Одна тисяча вісімсот грн. 00 коп.</i>				
<i>у тому числі ПДВ – 300 грн. 00 коп.</i>				

Цей документ поєднує в собі 2 частини: рахунок, який є вимогою оплатити товар, і накладну, що підтверджує поставку товару. Цей документ може бути виписаний лише за умови наступної оплати. В інших випадках рахунок і накладна виписуються окремо та можуть надходити від постачальника в різні терміни.

Рахунок і рахунок-фактура є розрахунковими документами, які повинні бути акцептовані.

Акцепт розрахункових документів – це надпис уповноваженої особи (акцептанта) на рахунку, який засвідчує згоду оплатити рахунок. Після цього покупець надає своєму банку платіжне доручення на оплату придбаного товару та отримує виписку уповноваженого банку про списання грошових коштів з поточного рахунку. Якщо оплата товару проводиться готівкою через підзвітну особу, то заповнюється видатковий касовий ордер (ВКО) на видачу готівки під звіт та авансовий звіт про використання виданої готівки (з квитанцією до прибуткового ордеру, чеком реєстратора розрахункових операцій (РРО), копією розрахункової квитанції з відміткою “сплачено”).

Оприбуткування товару від постачальника залежить від наявності розбіжностей між фактичними даними, та даними, зазначеними в документах постачальника, і оформлюється: прибутковою накладною чи проставленням штампу “оприбутковано” на документі постачальника (якщо розбіжності відсутні), або актом приймання (якщо є розбіжності).

Акт приймання також оформлюється у випадку одержання невідфактурованої поставки.

Крім того, підставою для оприбуткування та оплати придбаного товару є документ, що підтверджує його якість (сертифікат якості).

Оприбуткування імпортованих товарів на склад покупця проводиться на підставі зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу, вантажної митної декларації, приймального акту та акту експертизи торговельно-промислової палати, комерційних документів: рахунків-фактур (“invoice” (інвойс)), що підтверджують митну вартість товару); транспортних накладних (CMR, залізничної накладної, авіанакладної, коносаменту, товарно-транспортної накладної, пакувальних листів). При здійсненні розрахунків в іноземній валюті складається довідка бухгалтерії про наявність курсових різниць при перерахуванні заборгованості.

При виявленні недостачі або дефекту товарів приймання не припиняється, а складається рекламацийний акт, в якому зазначаються наступні реквізити: особи, які беруть участь в прийманні; дата, час початку та закінчення приймання, місце складання акту; номер контракту, місця партії, найменування, адреса, країна постачальника; найменування товару, номер коносаменту, номер накладної та інших документів; найменування покупця; кількість товару з кожної позиції асортименту; невідповідність якості, комплектності та іншим даним супровідних документів; стан тари, упаковки та маркування тари.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) (див. зразок 7.2).

Зразок 7.2.**АКТ****приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг)**

м. Житомир

"07" липня 20xx р.

У присутності обох сторін: ЗАМОВНИКА – ТзОВ "Моргана" в особі директора Прокопчука П.К. та ВИКОНАВЦЯ – ВАТ "Промінь" в особі директора Петренко П.О. були виконані наступні роботи:

– заміна тонера в ксероксі EPSON23-X2 на загальну суму 120 грн., у т.ч. ПДВ.

Здав:

ВИКОНАВЕЦЬ

ВАТ "Промінь"

Директор

(посада)

Петренко

(підпис)

О.П. Петренко

(ПІБ)

Прийняв:

ЗАМОВНИК

ТзОВ "Моргана"

Директор

(посада)

Прокопчук

(підпис)

П.К. Прокопчук

(ПІБ)

Вищенаведений первинний документ не має типової форми. Дані в ньому зазначаються за погодженням сторін. У випадку, якщо виконавець є платником ПДВ, він додатково повинен виписати податкову накладну.

Документи, які оформлюються при перерахуванні коштів, залежать від форми розрахунків: платіжне доручення, акредитив, інкасо, ВКО та інші платіжні документи.

7.3. Відображення операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками на рахунках бухгалтерського обліку

Розрахунки з постачальниками та підрядниками проводяться, як правило, після відвантаження товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, надання послуг або одночасно з ними.

Незалежно від методу оцінки ТМЦ, прийнятого на підприємстві, рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" кредитується згідно з документами постачальника в межах суми акцепту. Вартість отриманих ТМЦ, виконаних робіт, наданих послуг відображається на рахунках обліку ТМЦ або витрат без урахування суми ПДВ, вказаної в документах постачальника.

У випадку, коли рахунок постачальника був акцептований і оплачений до надходження вантажу, а при прийманні ТМЦ було виявлено їх недостачу проти відфактурованої кількості, невідповідність цін і якісних показників, обумовлених в угоді, арифметичні помилки, брак отриманих ТМЦ, то постачальнику виставляється претензія.

Облік операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками відображено у табл. 7.1.

Таблиця 7.1. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Виникнення заборгованості			
1	Оприбутковано від постачальника необоротні активи, які потребують додаткових витрат зі встановлення	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2	Оприбутковано виробничі запаси, МШП, товари від постачальників	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 28 "Товари"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Акцептовано рахунок постачальника за виконані роботи, надані послуги виробничого характеру	23 "Виробництво"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
4	Виставлено претензію постачальнику за невиконання умов договору	374 "Розрахунки за претензіями"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
5	Відображено вартість послуг, наданих підприємству постачальниками, у зв'язку з виконанням гарантійних зобов'язань	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
6	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на одержані ТМЦ, роботи, послуги	64 "Розрахунки за податками й платежами"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
7	Відображено послуги, надані підрядниками:		63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	– пов'язані з організацією виробництва	91 "Загальновиробничі витрати"	
	– пов'язані з організацією управління підприємства	92 "Адміністративні витрати"	
	– пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99 "Надзвичайні витрати"	
8	Відображено в обліку нарахування штрафів, пені, неустойки за невиконання договору перед постачальником	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
Погашення заборгованості			
1	Оплачено рахунки постачальників:		
	– готівкою з каси		30 "Каса"
	– з поточного рахунку в національній валюті або з валютного рахунку	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"
	– акредитивами або чеками лімітованих чекових книжок		313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"
	– з підзвітних сум	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
	– довгостроковими позиками		50 "Довгострокові позики"

1	2	3	4
2	Зменшено суму заборгованості перед постачальником на суму браку, який виник у зв'язку з поставкою неякісних матеріалів	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	24 "Брак у виробництві"
3	Погашено заборгованість перед постачальником за рахунок векселя одержаного	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	34 "Короткострокові векселі одержані"
4	Проведено взаємозалік заборгованості за бартерною угодою	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"
5	Проведено зарахування заборгованості з раніше виданого авансу	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"
6	Зменшено заборгованість перед постачальником в обмін на пай	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	41 "Пайовий капітал"
7	Видано довгостроковий вексель в погашення заборгованості перед постачальником	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	51 "Довгострокові векселі видані"
8	Видано облігацію постачальнику в рахунок погашення заборгованості	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"
9	Видано короткостроковий вексель в погашення заборгованості перед постачальником	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	62 "Короткострокові векселі видані"
10	Нараховано штрафи, пені, неустойки за порушення з боку постачальників господарських договорів	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"
11	Списано кредиторську заборгованість, строк позовної давності якої минув	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"
Невідфактуровані поставки			
1	Оприбутковано ТМЦ за невідфактурованою поставкою (за обліковими цінами)	20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 28 "Товари"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2	Відкориговано вартість одержаних ТМЦ при одержанні розрахункових документів: – при збільшенні вартості	20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 28 "Товари"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	– при зменшенні вартості ("сторно")	20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 28 "Товари"	
3	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Ряд особливостей має відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з *невідфактурованими поставками і товарно-матеріальними цінностями*, які знаходяться в дорозі.

Невідфактурованою вважається поставка матеріальних цінностей від постачальника до пред'явлення розрахункового документу, на підставі якого здійснюється оплата.

У такому випадку матеріальні цінності оприбутковуються за купівельними (або обліковими) цінами.

При надходженні розрахункового документу постачальника раніше зроблений запис вартості матеріальних цінностей за купівельними (обліковими) цінами сторнується і здійснюється додатковий запис на суму рахунку, пред'явленого до оплати.

Суми ПДВ з цих матеріалів будуть обліковуватися у тому звітному періоді, в якому надійдуть розрахункові документи та податкова накладна.

Невідфактуровані поставки визначаються в кінці місяця на підставі даних про фактичні надходження матеріальних цінностей і розрахункових документів, пред'явлених до оплати. Постачальника терміново повідомляють про таку поставку: йому висилають лист та акт про приймання матеріалів (форма № М-7).

Матеріальні цінності вважаються такими, які перебувають *в дорозі*, якщо вони оплачені, але до кінця місяця не надійшли на підприємство (знаходяться на відповідальному зберіганні у постачальника).

Такі матеріальні цінності бухгалтерія підприємства-покупця оприбутковує умовно з метою відображення їх в балансі підприємства у складі виробничих запасів – Д-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”; К-т 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

У наступному місяці вартість вказаних матеріальних цінностей показується на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” сторнуючим записом з такою ж кореспонденцією. У міру надходження виробничих запасів, які перебувають в дорозі, їх оприбутковують за кількістю, що фактично надійшла.

Облік розрахунків з іноземними постачальниками має певні особливості, визначені П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, про що було зазначено в лекції 5. Розглянемо ці особливості на прикладі (приклад 7.1).

Приклад 7.1.

ТзОВ “Белкор” уклало договір з іноземним постачальником на придбання товарів в сумі 5000 дол. США. На дату оприбуткування курс НБУ становив 5,2 грн./дол. США, а на дату сплати грошових коштів – 5,5 грн./дол. США. Суми мита, митних платежів і ПДВ сплачені відповідно до вантажної митної декларації.

Розглянемо господарські операції ТзОВ “Белкор”.

Відображення в обліку розрахунків з іноземним постачальником

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Сплачено суму ввізного мита та митних зборів	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1500
2	Нараховано ПДВ під час митного оформлення	644 "Податковий кредит"	641 "Розрахунки за податками"	5500
3	Сплачено ПДВ під час митного оформлення	641 "Розрахунки за податками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	5500
4	Оприбутковано товари від іноземного постачальника (курс НБУ – 5,2 грн./дол. США)	281 "Товари на складі"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	5000 26000
5	Віднесено на вартість імпортих товарів суми фактично сплачених ввізного мита та митних зборів	281 "Товари на складі"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	1500
6	Включено до податкового кредиту ПДВ, сплачений під час митного оформлення	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	5500
7	Перераховано іноземну валюту в рахунок погашення заборгованості перед іноземним постачальником (курс НБУ – 5,5 грн./дол. США)	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	5000 27500
8	Відображено курсову різницю з кредиторської заборгованості на дату погашення заборгованості	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	1500
9	Списано суму втрат від курсової різниці на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	1500

У випадку розрахунків з попередньою оплатою або бартером заборгованість не переоцінюється і курсові різниці не визначаються¹.

У випадку закінчення строку позовної давності (загальний – 3 роки) кредиторська заборгованість повинна бути віднесена на доходи шляхом зменшення зобов'язань.

¹ Детальнішу інформацію див. у підручнику: Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 544 с. (лекція 6).

Лекція 8

Облік іншої поточної заборгованості

Мета вивчення

Після вивчення лекції 8 студент повинен знати:

– первинні документи, які надають інформацію про різні види іншої поточної заборгованості;

– поняття кожного виду іншої поточної заборгованості;

– види податків та обов'язкових платежів.

Після вивчення лекції 8 студент повинен вміти:

– відобразити в бухгалтерському обліку операції з обліку короткострокових кредитів, поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, операцій з короткостроковими вексями виданими, розрахунків за податками та платежами, з учасниками, за іншими операціями та доходів майбутніх періодів;

– скласти податкову накладну;

– відобразити зобов'язання з іншої поточної заборгованості в облікових регістрах і звітності.

У лекції розглядаються наступні питання:

8.1. Облік короткострокових кредитів

8.2. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

8.3. Облік операцій з короткостроковими вексями виданими

8.4. Облік розрахунків за податками і платежами

8.5. Облік розрахунків з учасниками

8.6. Облік розрахунків за іншими операціями

8.7. Облік доходів майбутніх періодів

Етапи та загальний порядок ведення обліку іншої поточної заборгованості, які розглядатимуться в лекції 8, наведено на рис. 8.1.



Рис. 8.1. Загальна схема обліку іншої поточної заборгованості

8.1. Облік короткострокових кредитів

Сутність та порядок отримання кредитів розглянуто в лекції 5. Зупинимося на обліку короткострокових кредитів.

Облік на рахунку 60 “Короткострокові позики” ведеться у національній та іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув.

При обліку кредитів банку слід розрізняти основну суму боргу, що відображається на рахунку 60 “Короткострокові позики”, та відсотки, що на неї нараховані, які відображаються за кредитом рахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” в кореспонденції з дебетом рахунку 951 “Відсотки за кредит”.

Розглянемо на прикладі облік операцій з короткостроковими кредитами банків.

Приклад 8.1

ВАТ “Промінь” отримало короткостроковий кредит в сумі 5000 грн. на 12 міс. для закупівлі сировини під 30 % річних, що сплачуються разом з погашенням кредиту. Сума відсотків: $5000 \times 0,3 = 1500$ грн.

Журнал реєстрації господарських операцій ВАТ “Промінь” за вересень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано на поточний рахунок підприємства короткостроковий кредит банку	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”	5000
2	Нараховано відсотки за використання кредиту	951 “Відсотки за кредит”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	1500
3	Відображено відсотки за використання кредиту у складі фінансових результатів підприємства	792 “Результат фінансових операцій”	951 “Відсотки за кредит”	1500
4	Сплачено відсотки за використання позики	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1500
5	Погашено короткостроковий кредит банку	601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	5000

Нарахування пені за прострочення платежів за відсотками за кредит відображається записом Д-т 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”, К-т 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Короткострокові кредити, строк погашення яких минув (але який менше строку позовної давності), повинні бути відображені у складі простроченої

заборгованості: Д-т 601 “Короткострокові кредити банків в національній валюті”, К-т 605 “Прострочені позики в національній валюті”.

Переведення короткострокового кредиту банку до складу довгострокових кредитів оформлюється записом Д-т 603 “Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті”, К-т 501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”.

8.2. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу призначено рахунок 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”. Підставою для цього є довідки бухгалтерії, складені на основі договорів, актів приймання-передачі векселів та інших документів, в яких зазначено погашення довгострокової кредиторської заборгованості. Проілюструємо вищезазначене на прикладі (приклад 8.2).

Приклад 8.2

ВАТ “Промінь” отримало довгостроковий кредит для модернізації основних засобів на суму 10000 грн. строком на три роки під 60 % річних. Відсотки виплачуються щорічно. Сума кредиту повертається в кінці строку використання.

Сума відсотків, яка підлягає сплаті щороку:

$$10000 \text{ грн.} \times 60 \% / 100 \% = 6000 \text{ грн.}$$

Журнал реєстрації господарських операцій ВАТ “Промінь”

№ оп.	Первинні документи	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1-й рік					
1	Виписка банку, кредитний договір	Отримано на поточний рахунок підприємства довгострокову позику банку	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”	10000
2	Розрахунок бухгалтерії, кредитний договір	Нараховано відсотки за використання позики	951 “Відсотки за кредит”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	6000
3	Довідка бухгалтерії	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів підприємства	792 “Результат фінансових операцій”	951 “Відсотки за кредит”	6000

1	2	3	4	5	6
4	Платіжне доручення, виписки банку	Сплачено в кінці року відсотки за використання позики	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6000
2-й рік					
5	Розрахунок бухгалтерії, кредитний договір	Нараховано відсотки за використання позики	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	6000
6	Довідка бухгалтерії	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів підприємства	792 "Результат фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	6000
7	Платіжне доручення, виписки банку	Сплачено в кінці року відсотки за використання позики	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6000
3-й рік					
8	Довідка бухгалтерії, кредитний договір	Переведено довгострокову позику до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	10000
9	Розрахунок бухгалтерії, кредитний договір	Нараховано відсотки за використання позики	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	6000
10	Довідка бухгалтерії	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів підприємства	792 "Результат фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	6000
11	Платіжне доручення, виписки банку	Сплачено в кінці року відсотки за використання позики	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6000
12	Платіжне доручення, виписки банку	Погашено поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	10000

В кінці 1-го та 2-го років сума позики (10000 грн.) відображається у розділі III "Довгострокові зобов'язання" пасиву Балансу (ф. № 1). На початку 3-го року, так як до її погашення залишається менше 12 місяців, ця сума

переходить до статті “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” розділу IV пасиву Балансу (ф. № 1).

8.3. Облік операцій з короткостроковими векселями виданими

Короткостроковий вексель виданий – це вексель, який забезпечує заборгованість перед постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами на строк менше 12 місяців.

Порядок відображення векселів в бухгалтерському обліку детально було описано в лекції 6.

На рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Бухгалтерський облік за короткостроковими векселями виданими наведено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1. Відображення в обліку короткострокових векселів виданих

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Видано вексель в забезпечення заборгованості перед постачальниками	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	62 “Короткострокові векселі видані”
2	Відображено операційну курсову різницю за короткостроковими векселями, виданими в іноземній валюті: а) при збільшенні курсу б) при зменшенні курсу	945 “Втрати від операційної курсової різниці” 622 “Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті”	622 “Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті” 714 “Дохід від операційної курсової різниці”
3	Погашено раніше виданий вексель шляхом надання банку платіжного доручення й анулювання раніше виданого векселя	62 “Короткострокові векселі видані”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
4	Зараховано заборгованість покупців в рахунок зустрічної вимоги за векселем	62 “Короткострокові векселі видані”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
5	Списано заборгованість за короткостроковими векселями виданими після закінчення строку позовної давності	62 “Короткострокові векселі видані”	717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”

8.4. Облік розрахунків за податками і платежами

Податки – це обов’язкові платежі підприємств та окремих осіб до державного або місцевого бюджетів.

Акцизний збір – це непрямий податок на високорентабельні та монополні товари, які виробляються в Україні або імпортуються.

Обов’язкові платежі – це система встановлених законодавством внесків і відрахувань юридичних і фізичних осіб, що формують доходи державних фондів.

Порядок нарахування та сплати загальнодержавних податків регулюється відповідним податковим законодавством України, а місцевих податків і зборів – рішенням органів місцевого самоврядування.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, які є доходом бюджету, призначено рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Первинними документами для нарахування податків є розрахунки бухгалтерії, з розрахунків з ПДВ – податкові накладні (див. зразок 8.1), а для нарахування митних платежів – вантажна митна декларація.

Перерахування податків та обов’язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки банку.

Відповідно до чинного податкового законодавства у складі розрахунків за податками відображаються розрахунки як за загальнодержавними податками (ПДВ, акцизним збором, податком на прибуток, прибутковим податком з громадян, платою за землю, податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, митом, єдиним податком, фіксованим сільськогосподарським податком тощо), так і місцевими (комунальним податком і податком з реклами).

Особливим видом розрахунків є податкові зобов’язання та податковий кредит. Ці розрахунки призначені для забезпечення обліку податкових зобов’язань з ПДВ, що виникають при отриманні передплати, та податкового кредиту, право на який з’являється при оплаті без отримання товарів.

Сума прибутку, яка підлягає оподаткуванню за даними податкових розрахунків, як правило, не збігається з сумою прибутку, отриманого за даними фінансового обліку. Загальну характеристику П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, що регулює питання нарахування та відображення в обліку податку на прибуток, наведено в лекції 32.

Зразок 8.1

Оригінал (видається покупцю)	
Перша копія (видається покупцю)	
Друга копія (видається продавцю)	

Затверджено

Наказом ДПА України від 30.05.97 р. № 165

(Непотрібне виділити поміткою "х")
Експортні поставки

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата виписки податкової накладної

"20 лютого 20xx р.Порядковий номер 115

Продавець

Особа (платник податку) – продавець

"ТЗОВ "Ельдорадо"

(назва, прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи)

2 6 5 6 7 8 9 0 8 9 0 1 0

(індивідуальний податковий номер продавця)

Місцезнаходження продавця м.Житомир, вул.Б.Телч, 23Номер телефону 22-22-67

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)

234533533Умова продажу бартерний договір № 33 від 19 лютого 20xx р.

(форма цивільно-правового договору)

Форма проведених розрахунків

бартер

(бартер, готівка, оплата з поточного рахунку, чек тощо)

Особа (платник податку) – покупець

ВАТ "Стюарт"

(назва, прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи)

2 6 5 4 7 8 6 6 7 9 2 3

(індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження покупця м.Житомир, вул.Шорха 45Номер телефону 33-33-45

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)

34567865

Продовження зразка 8.1.

Розділ	Дата відвантаження (виконання, надання) (оплати*) (товарів (робіт, послуг)	Номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ	Обсяг продажу (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками:			Звільнення від ПДВ (ст. 5)	Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20 %	0 % (реалізація на митній території України)	0 % (експорт)		
I	20.02	Стали офісні	шт.	2	300,00	600,00			600,00	
	20.02	Крісла офісні	шт.	3	500,00	1500,00			1500,00	
	20.02	Принтер	шт.	1	500,00	500,00			500,00	
	Всього за розділом I					2600,00			2600,00	
II	Товарно-транспортні витрати									
III	Зворотна (заставна) тара									
IV	Надано надбавка (+)									
	покупцю знятка (-)									
V	Всього за розділами I-IV								2600,00	
VI	Податок на додану вартість								520,00	
VII	Загальна сума з ПДВ								3120,00	

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) в зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), зазначених у цій накладній, визначені правильно та відповідають сумі податкових зобов'язань продавця і включені до Книги обліку продажу Останчук Останчук О.К. (підпис, прізвище особи, яка склала податкову накладну)

Директор

Іванов Іванов І.В.

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер

Чижов Чижов В.В.

(підпис, прізвище)

Платник ПДВ (для фізичної особи – платника податку)

Шевчук Шевчук А.К.

(підпис, прізвище)

Податкову накладну № 115 від 20.02 отримав

Додаток № 1 до цієї накладної отримав**

М.П.

(дата отримання, підпис посадової особи-покупця)

(дата отримання, підпис посадової особи-покупця)

До загальнодержавних обов'язкових платежів належать митні збори, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, збір за спеціальне використання водних ресурсів, збір за геологорозвідувальні роботи, рентна плата за нафту та природний газ, збір за забруднення навколишнього середовища, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, державне мито. До місцевих зборів належать: збір на паркування автотранспорту; ринковий збір; збір за видачу ордеру на квартиру; курортний збір; збір на участь у перегонах на іподромі; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; збір на право використання місцевої символіки; збір на право проведення кіно- і телезйомок; збір на проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу та лотерей; збір на проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон; збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; збір з власників собак; збір на право використання суб'єктами підприємницької діяльності приміщень, пов'язаних з їх діяльністю, що знаходяться у центральній частині населеного пункту, й у будинках, які є пам'ятками історії та культури.

У складі обов'язкових платежів відображаються розрахунки зі штрафів, пені, неустойок, за неправильне нарахування та несвоєчасну сплату податків, обов'язкових платежів тощо.

У бухгалтерському обліку операції із нарахування та сплати податків і обов'язкових платежів відображаються наступним чином (табл. 8.2).

Таблиця 8.2. Облік розрахунків за податками й платежами

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано виробничі запаси, товари з наступною оплатою	20 "Виробничі запаси", 28 "Товари"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
	Відображено ПДВ, зазначений у податковій накладній постачальника	641 "Розрахунки за податками"	
2	Відображено витрати на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій з наступною оплатою	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображено суму ПДВ згідно з податковою накладною	641 "Розрахунки за податками"	
3	Відвантажено товар покупцю з наступною оплатою	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ згідно з податковою накладною	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
5	Нараховано акцизний збір при реалізації підакцизних товарів	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
6	Утримано прибутковий податок із заробітної плати й інших доходів працівника	66 "Розрахунки з оплати праці"	641 "Розрахунки за податками"
7	Нараховано податок на прибуток	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"

1	2	3	4
8	Нараховано єдиний податок	84 "Інші операційні витрати"	641 "Розрахунки за податками"
9	Погашено заборгованість за податками перед бюджетом	641 "Розрахунки за податками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
10	Нараховано митні збори при імпорті товарів	28 "Товари"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"
11	Нараховано митні збори при експорті товарів	93 "Витрати на збут"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"
12	Погашено заборгованість за обов'язковими платежами перед бюджетом	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
13	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ при одержанні передоплати	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"
14	Відображено суму ПДВ при відвантаженні раніше оплачених товарів	702 "Дохід від реалізації товарів"	643 "Податкові зобов'язання"
15	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ при сплаті авансу під майбутню поставку товару	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"
16	Відображено суму ПДВ при одержанні товарів, за які вже була проведена оплата	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

8.5. Облік розрахунків з учасниками

Порядок формування статутного капіталу розглянуто в лекції 3. В даному пункті розглянемо окремі аспекти обліку розрахунків з учасниками.

Відносини підприємства з учасниками можна розглядати з двох сторін. З одного боку, учасники повинні повністю розрахуватися з підприємством за внесками до статутного капіталу. З іншого – підприємство зобов'язане сплачувати учасникам дивіденди.

Розглянемо економічну сутність, визначення і види дивідендів.

Дивіденди – це прибуток, одержаний платниками податку від реалізації корпоративних прав, включаючи доходи, нараховані у вигляді відсотків на акції або на внески до статутного капіталу, за винятком доходів, одержаних від торгівлі корпоративними правами, та доходів від операцій з борговими зобов'язаннями та вимогами. *Корпоративні права* – це право власності на частку (пай) у статутному капіталі юридичної особи, створеної відповідно до законодавства про господарські товариства, на управління й одержання відповідної частки прибутку такої юридичної особи.

За привілейованими акціями розмір дивідендів фіксується в проспекті емісії про їх випуск. Виплата дивідендів відбувається після виплати відсотків за облигаціями. Якщо акціонерне товариство має прості та привілейовані акції, то оголошена сума дивідендів розподіляється між ними.

Спочатку виплачуються дивіденди за привілейованими акціями, а потім – за простими акціями. Розмір дивідендів встановлюється у відсотках

або в сумі на одну акцію. Не нараховуються дивіденди на акції, власником яких є саме акціонерне товариство (АТ). АТ не може приймати рішення про виплату дивідендів за акціями до повної сплати всього статутного капіталу за номінальною вартістю. Дивіденди за неповністю сплаченими акціями (але не менше їх номінальної вартості) можуть нараховуватися пропорційно до сплаченої частини їх продажної вартості. Наприклад, на дату проведення дивідендного перепису акціонер вніс 60 % вартості акцій. При розмірі дивідендів на 1 акцію 50 грн. він отримає 30 грн. Якщо облік власників іменних цінних паперів веде реєстратор, то він готує для емітента перелік осіб для виплати доходів. Емітент повідомляє реєстратору всі показники за кожною зареєстрованою особою.

Проміжні дивіденди – це дивіденди, які можуть бути виплачені акціонерам у вигляді авансового платежу щоквартально або один раз на півріччя. *Кінцеві дивіденди* оголошуються річними зборами акціонерів за результатами року з урахуванням виплати проміжних дивідендів. Наприклад, якщо акціонер отримав за І-ше півріччя проміжні дивіденди на 1 акцію в сумі 40 грн., а на загальних зборах акціонерів оголошена сума дивідендів склала 80 грн., то за результатами року йому видадуть ще 40 грн. на кожную акцію. Однак, якщо за результатами року акціонерне товариство отримує збитки або меншу суму прибутку, ніж за півріччя, у зв'язку з невірними витратами та іншими причинами, за рішенням загальних зборів надмірно сплачені дивіденди можуть бути повернуті акціонерами або зараховані в рахунок майбутньої виплати дивідендів.

Дивіденди нараховуються підприємством з чистого прибутку після розрахунків з бюджетом, розподіляються відповідно до установчих документів і виплачуються учасникам після вирахування податку. При недостатньому обсязі отриманого прибутку виплата дивідендів проводиться за рахунок резервного капіталу.

Нарахування дивідендів ведеться у відомості обліку дивідендів.

Виплата дивідендів здійснюється готівкою, чеком, платіжним дорученням або поштовим переказом. Проте, вони можуть бути видані за рішенням АТ цінними паперами або товарно-матеріальними цінностями.

Для обліку заборгованості учасників за внесками до капіталу призначено окремий рахунок 46 “Неоплачений капітал” (див. лекцію 3).

Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, які пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо) призначено рахунок 67 “Розрахунки з учасниками” за яким відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, а також її зменшення (погашення), у тому числі реінвестування доходів тощо.

Відповідно до П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” оголошення дивідендів за звітний період є подією після дати балансу. Тому Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5) повинні містити відповідні пояснення.

Типову кореспонденцію за рахунком наведено нижче (див. табл. 8.3).

Таблиця 8.3. Облік розрахунків з учасниками"

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано дивіденди	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"
2	Нараховано податок з доходів фізичних осіб на суму нарахованих дивідендів	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	641 "Розрахунки за податками"
3	Виплачено дивіденди готівкою	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	301 "Каса в національній валюті"
4	Виплачено дивіденди шляхом перерахування грошових коштів з поточного рахунку	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Операції, пов'язані зі зміною статутного капіталу та поверненням частки учаснику, розглянуто в лекції 3.

8.6. Облік розрахунків за іншими операціями

На рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями" ведеться облік розрахунків за операціями, які не можуть бути відображені на рахунках 63-67.

Розглянемо облік інших зобов'язань за допомогою наступного прикладу.

Приклад 8.3

22 вересня 20xx р. на поточний рахунок підприємства одержано 1200 грн. від ВАТ "Промінь" під майбутню поставку готової продукції. Відвантаження відбулося 30 вересня 20xx р. на всю суму передплати.

У бухгалтерському обліку ці операції будуть відображені наступним чином.

Журнал реєстрації господарських операцій ВАТ "Промінь" за вересень 20xx р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано аванс від покупця на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	12000
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	2000
3	Відвантажено готову продукцію покупцю	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	12000
4	Відображено суму ПДВ	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	643 "Податкові зобов'язання"	2000
5	Списано собівартість реалізованої продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"	7000
6	Визначено фінансовий результат від реалізації	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	791 "Результат операційної діяльності"	10000
		791 "Результат операційної діяльності"	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	
7	Закрито розрахунки з авансів	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	12000

На субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами.

Для бухгалтерського обліку розрахунків головного підприємства зі своїми структурними підрозділами важливо розуміти юридичний статус цих підрозділів. Право на відкриття філій і представництв зазначено Господарському та Цивільному кодексам України та в Законі України “Про господарські товариства” (ст. 9).

Філія – це відокремлений підрозділ юридичної особи (головної фірми), яка знаходиться в іншому місці (тобто має іншу юридичну адресу) та виконує всі або деякі функції головного підприємства. Філії головних підприємств можуть сплачувати податок на прибуток самостійно за місцем реєстрації або подавати баланс на головне підприємство, яке складає консолідований баланс і сплачує консолідований податок.

Представництво – це відокремлений підрозділ юридичної особи, який знаходиться в іншому місці, виконує представницьку функцію та укладає угоди від імені головної фірми. Особливістю таких підрозділів є те, що вони не є юридичними особами, а тому діють на підставі відповідних положень про них. Крім того, вони не мають права здійснювати ті чи інші дії від свого імені, а тільки від імені юридичної особи, яка їх створила.

Дочірні підприємства – це самостійні підприємства, засновані на власності материнського підприємства-юридичної особи і діють на підставі власного статуту, який затверджується засновником.

Визначення дочірнього підприємства наведено у П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, згідно з яким дочірнім є підприємство, контроль за діяльністю якого здійснюється інвестором. Детально характеристику П(С)БО 19 наведено в лекції 13.

Дочірнє підприємство є самостійним господарюючим суб’єктом і має права юридичної особи.

Між материнським і дочірнім підприємством можуть виникати господарські відносини з приводу формування статутного капіталу дочірнього підприємства за рахунок внесків материнського підприємства у грошовій або натуральній формі, а також відносини щодо відвантаження материнським підприємством дочірньому товарів та інших оборотних активів. Взаємовідносини з дочірніми підприємствами відображаються в обліку наступним чином (табл. 8.4).

Таблиця 8.4. Відображення в обліку розрахунків з дочірніми підприємствами

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Одержано виробничі запаси від дочірніх підприємств	20 “Виробничі запаси”	682 “Внутрішні розрахунки”
2	Погашено дочірнім підприємством короткострокову позику в рахунок поточних взаєморозрахунків	60 “Короткострокові зобов’язання”	682 “Внутрішні розрахунки”
3	Здійснено поточні розрахунки з дочірніми підприємствами	682 “Внутрішні розрахунки”	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”
4	Видано довгостроковий вексель в рахунок погашення заборгованості перед дочірнім підприємством	682 “Внутрішні розрахунки”	51 “Довгострокові векселі видані”

На субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” обліковуються внутрішньогосподарські розрахунки з виробничими одиницями та господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків.

Облік нарахованих відсотків за: 1) використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих в кредит; 2) використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); 3) за іншими операціями ведеться на субрахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”. Проводки з цим субрахунком було розглянуто вище.

Субрахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” призначений для обліку операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” – з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними закладами та науково-дослідними установами тощо).

Відображення в обліку розрахунків за іншими операціями наведено в табл. 8.5.

Таблиця 8.5. Відображення в обліку розрахунків з іншими кредиторами

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оплачено заборгованість перед кредиторами коштами з поточного рахунку	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”
2	Утримано із заробітної плати працівників кошти за дитячий садок	66 “Розрахунки з оплати праці”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
3	Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення придбаного основного засобу	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
4	Відображено суму ПДВ за послуги із перевезення	641 “Розрахунки за податками”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

Відображення в обліку інших операцій за рахунком 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” майже аналогічне до відображення за рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” (див. лекцію 7).

8.7. Облік доходів майбутніх періодів

Доходи майбутніх періодів – це надходження грошових коштів та інших активів, що одержані в звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів (орендна або квартирна плата, плата за комунальні послуги, абонементна плата за користування засобами зв'язку тощо, яка одержана в рахунок майбутнього надання цих послуг).

До доходів майбутніх періодів, зокрема, відносять:

- ◆ авансові платежі за здані в оренду основні засоби й інші необоротні активи;
- ◆ передплату на газети, журнали, періодичні та довідкові видання (у видавництвах);
- ◆ для підприємств зв'язку – абонентну плату за користування засобами зв'язку тощо.

Облік доходів майбутніх періодів ведеться на рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів”. Підставою для відображення операцій на цьому рахунку є такі первинні документи як виписка банку, довідка бухгалтерії, ПКО.

Відображення в обліку доходів майбутніх періодів наведено в табл. 8.6.

Таблиця 8.6. Відображення в обліку доходів майбутніх періодів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Отримано в касу готівкою орендну плату за наступний місяць	30 “Каса”	69 “Доходи майбутніх періодів”
2	Одержано авансові орендні платежі на поточний рахунок	31 “Рахунки в банках”	69 “Доходи майбутніх періодів”
3	Відображено різницю між номінальною вартістю векселя та сумою заборгованості, що ним погашається	34 “Короткострокові векселі одержані”	69 “Доходи майбутніх періодів”
4	Включено до доходів майбутніх періодів суму дебіторської заборгованості	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	69 “Доходи майбутніх періодів”
5	Зараховано до доходів майбутніх періодів цільове фінансування	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”	69 “Доходи майбутніх періодів”
6	Відображено списання доходів майбутніх періодів	69 “Доходи майбутніх періодів”	31 “Рахунки в банках”, 30 “Каса”
7	Відображено списання доходів майбутніх періодів та включення їх до складу доходів звітного періоду	69 “Доходи майбутніх періодів”	70 “Доходи від реалізації”
8	Відображено у складі доходів звітного періоду різницю між номінальною вартістю векселя та сумою заборгованості, яка ним погашається	69 “Доходи майбутніх періодів”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”
9	Визнано доходами звітного періоду доходи, віднесені до майбутніх періодів	69 “Доходи майбутніх періодів”	74 “Інші доходи”

У бухгалтерському обліку слід чітко відслідковувати момент, коли доходи майбутніх періодів повинні відобразитися у складі доходів звітного періоду, що впливає на фінансовий результат діяльності підприємства. Тут проявляється дія **принципу нарахування та відповідності доходів і витрат**.

Лекція 9

Облік розрахунків з оплати праці та за страхуванням

Мета вивчення

Після вивчення лекції 9 студент повинен знати:

- поняття, види та форми оплати праці;
- загальний порядок нарахування та виплати заробітної плати;
- види виплат, що включаються та не включаються до фонду оплати праці;
- види відрахувань на соціальні заходи та утримань із заробітної плати.

Після вивчення лекції 9 студент повинен вміти:

- визначати обов'язки працівника за трудовим договором;
- розрізняти цивільно-правові та трудові договори;
- нараховувати різні форми та види заробітної плати;
- здійснювати нарахування виплат, які не включаються до фонду оплати праці;
- відображати нарахування та виплату заробітної плати на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах і звітності;
- відображати облік розрахунків за страхуванням на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах і звітності.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 9.1. Заробітна плата: поняття, види та форми
- 9.2. Документування господарських операцій з обліку розрахунків з оплати праці
- 9.3. Відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку
- 9.4. Облік розрахунків за страхуванням

Етапи та порядок загального ведення обліку розрахунків з оплати праці, які розглядатимуться в лекції 9, наведено на рис. 9.1.

Облік операцій за розрахунками з оплати праці та за страхуванням	Поняття та види	Поняття Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу
		Види, форми та системи заробітної плати Види: основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати Форми: погодинна та відрядна Системи: проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна, відрядна бригадна, непряма відрядна
	Документування господарських операцій	Види розрахунків за страхуванням – за пенсійним забезпеченням; – за соціальним страхуванням; – за страхуванням на випадок безробіття; – за індивідуальним страхуванням; – за страхуванням майна
		При нарахуванні: – заробітної плати: табелі обліку використання робочого часу (П-12-14), наряд, рапорт, розрахунково-платіжна відомість (П-49), розрахункова відомість (П-50,51), реєстр депонованої заробітної плати – внесків на страхування: розрахунково-платіжна відомість (П-49), Розрахункова відомість (П-50, 51), розрахунок (довідка) бухгалтерії
	Синтетичний облік	При погашенні заборгованості – із заробітної плати: розрахунково-платіжна відомість (П-49), розрахункова відомість (П-50,51), платіжна відомість (П-53), акт виконаних робіт, реєстр депонованої заробітної плати – за виплатами по страхуванню: виписка банку, платіжне доручення
		Рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” з відповідними субрахунками Рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці” з відповідними субрахунками
	Аналітичний облік	Облік розрахунків за страхуванням ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, за страхувальниками та окремими договорами страхування Облік розрахунків з оплати праці ведеться у розрізі кожного працівника
	Відображення в облікових регістрах і звітності	В облікових регістрах – рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” Графа 14 розділу III Журналу 5, 5А – рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці” Графа 15 розділу III Журналу 5, 5А
У фінансовій звітності – рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” Ряд. 570 Балансу (ф. № 1), ряд. 250 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) – рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці” Ряд. 580 Балансу (ф. № 1), ряд. 240 Звіту про фінансові результати (ф. № 2)		

Рис. 9.1. Облік операцій за розрахунками з оплати праці та за страхуванням

9.1. Заробітна плата: поняття, види та форми

Основою організації оплати праці є *тарифна система оплати праці*, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик (довідників).

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, галузі та інших факторів, які характеризують якість сторони праці.

Загальну схему організації обліку розрахунків з оплати праці наведено на рис. 9.2.

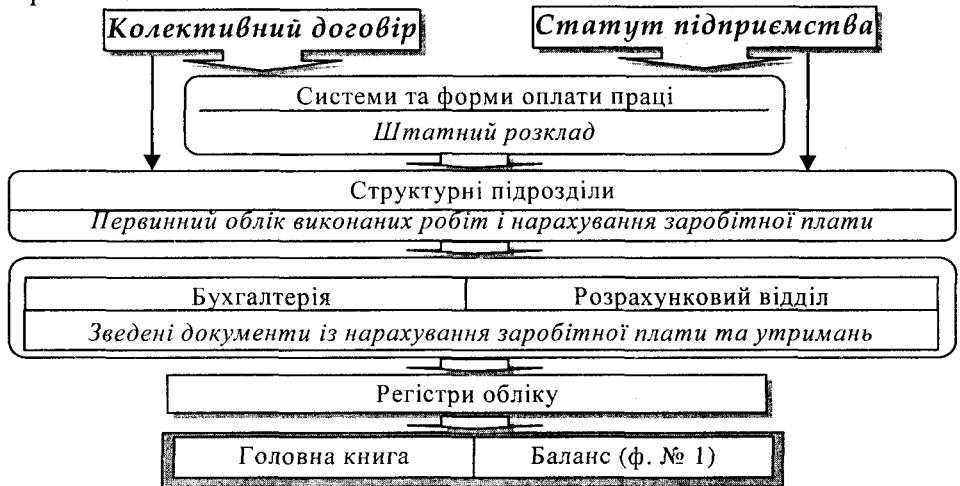


Рис.9.2. Загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці

До фонду оплати праці включаються: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата й інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов’язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за роботу, виконану понад встановлених норм, за трудові успіхи та винахідництво й особливі умови праці. Вона складається з доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, премій, пов’язаних з виконанням виробничих завдань і функцій.

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлених зазначеними актами норм.

На підприємствах застосовуються дві форми оплати праці: погодинна та відрядна. Існують різновиди цих форм, які називаються системами оплати праці: проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна й акордна. В умовах ринкової економіки набули розповсюдження форми оплати праці за кінцевий результат – у відсотках до одержаного доходу або прибутку.

Система оплати праці – це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці та мірою винагороди працівників.

Погодинна форма оплати праці – це оплата праці, яка залежить від кількості відпрацьованих годин і тарифної ставки (окладу) за одну годину.

Погодинно-преміальна система оплати праці – це різновид погодинної оплати праці, при якій понад заробітної плати, належної за фактично відпрацьований час, сплачується преміальна винагорода за досягнення високих кількісних і якісних показників.

Відрядна форма оплати праці має наступні системи: пряма відрядна, преміальна, прогресивна, акордна, бригадна.

Пряма відрядна система – це система, при застосуванні якої заробіток нараховується тільки за виконану роботу (виготовлену продукцію).

Відрядно-преміальна система – це різновид відрядної форми оплати праці, при якій понад заробітної плати, належної за виконану роботу, виплачується премія.

Відрядно-прогресивна система оплати праці – це різновид відрядної форми оплати праці, при якій робота, виконана в межах встановлених норм, оплачується за звичайними відрядними розцінками, а частина роботи, виконаної понад норм, – за прогресивно-зростаючими розцінками та залежно від відсотку перевиконання норм.

Акордна система оплати праці – це різновид відрядної системи, при якій норма та розцінка для виконавця або групи виконавців встановлюється не за кожною окремою операцією, а на весь комплекс робіт.

Відрядна бригадна система оплати праці – це оплата, яку визначають шляхом множення розцінки за одиницю роботи на фактично виконаний обсяг робіт бригадою.

Найпростіший спосіб розподілу заробітку між членами бригади здійснюється пропорційно до відпрацьованого часу. Заробіток також може бути розподілений між членами бригади за допомогою інших методів (наприклад, за допомогою коефіцієнту розподілу).

Трудові відносини на підприємстві між власником (роботодавцем) і працівником регулюються, крім нормативних і законодавчих актів, ще й за допомогою трудових договорів і угод, види яких наведено нижче (див. рис. 9.3).

За трудовим договором працівника приймають на роботу (посаду), яка включена до штату підприємства, для виконання певної роботи (функцій) за конкретною кваліфікацією, професією, посадою; працівнику гарантується заробітна плата, встановлені трудовим законодавством гарантії, пільги, компенсації; працівник підпорядковується правилам внутрішнього трудового розпорядку тощо.

За цивільно-правовим договором, зокрема, за трудовою угодою, оплачується не процес праці, а його результат. Він визначається після закінчення роботи й оформлюється актами приймання-здачі виконаних робіт (наданих послуг), на підставі яких здійснюється їх оплата, та інше.

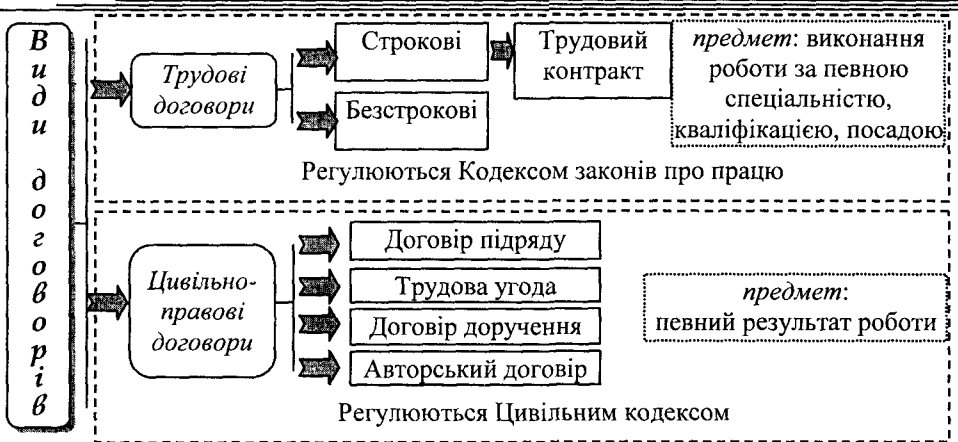


Рис. 9.3. Види трудових і цивільно-правових договорів

Оплата годин нічної роботи Годинами нічної роботи вважається період з 22 до 6 години. При цьому встановлена тривалість роботи (зміни) скорочується на 1 годину. До роботи в нічний час не допускаються: вагітні жінки та жінки, які мають дітей віком до 3 років; працівники до 18 років; працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством). Години нічної роботи оплачуються в підвищеному розмірі, що встановлюється генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче 20 % тарифної ставки (окладу) за кожен годину роботи у нічний час.

Оплата годин надурочної роботи Надурочною вважається робота понад встановлену законом тривалість робочого дня. Надурочні роботи допускаються у виключних випадках і з дозволу профспілки. До надурочних робіт не допускаються: вагітні жінки та жінки, які мають дітей віком до 3 років; працівники до 18 років; у дні занять працівники, які навчаються без відриву від виробництва в загальноосвітніх школах і професійно-технічних навчальних закладах; працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством).

Робота у надурочний час оплачується при відрядній оплаті праці – в розмірі 100 % тарифної ставки працівника-відрядника відповідної кваліфікації, при погодинній – у подвійному розмірі годинної тарифної ставки. Надурочні роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 години протягом 2 днів підряд і 120 годин на рік. Компенсація надурочних робіт відгулом не допускається.

Порядок оплати роботи у святкові та неробочі дні Робота у вихідний день компенсується працівнику наданням іншого дня відпочинку або за угодою сторін у грошовій формі. Робота у вихідні та святкові дні оплачується не менше, ніж в подвійному розмірі:

- ◆ відрядникам – не менше, ніж за подвійними відрядними розцінками;
- ◆ працівникам, праця яких оплачується за годинними (денними) ставками, – в розмірі не менше подвійної годинної (денної) ставки;
- ◆ працівникам, які одержують місячний оклад, – у розмірі не менше однієї годинної (денної) ставки окладу, якщо робота проводилася в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі не менше подвійної годинної (денної) ставки понад окладу, якщо робота проводилася більше місячної норми.

Оплата праці при виробництві продукції, яка виявилася браком

Повний брак з вини працівника оплаті не підлягає, а частковий оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками.

Місячна заробітна плата працівника в такому випадку не може бути нижчою 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Брак, що виник у результаті прихованого дефекту в матеріалі, який оброблявся, а також брак не з вини працівника, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачують працівнику нарівні з придатними виробами.

Оплата простою

Час простою з вини працівника оплаті не підлягає. Час простою не з вини працівника, якщо він попередив адміністрацію (бригадира, майстра та ін.) про початок простою, оплачують з розрахунку не нижче 2/3 тарифної ставки встановленого працівнику розряду або окладу.

Виплати, які не відносяться до фонду оплати праці

Існують певні виплати за заробітною платою працівників підприємства, що не включаються до фонду оплати праці (рис. 9.4).

Виплати, які не включаються до фонду оплати праці













	Допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, з вагітністю та пологами, одноразова допомога при народженні дитини, із догляду за дитиною до встановленого законодавством строку, грошові виплати матерям, що доглядають трьох і більше дітей віком до 16-ти років, допомога на дітей віком до 16 років (учням – до 18 років)
	Суми вихідної допомоги
	Одноразові допомоги та добові, які виплачуються при переведенні, прийманні та направленні на роботу в іншу місцевість, витрати на відрядження
	Надбавки за пересувний, роз'їзний характер робіт для працівників безпосередньо зайнятих у будівництві, реконструкції та капітальному ремонті
	Суми виплат щорічної та щомісячної компенсації сім'ям на дітей, які потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи
	Щорічна допомога на оздоровлення дітей, вартість подарунків дітям до свят тощо
	Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів
	Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту й особистого транспорту
	Компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку із затримкою строків її виплати
	Суми матеріальної допомоги на поховання
	Доходи працівників (дивіденди, відсотки)
	Інші види виплат, передбачені законодавством

Рис. 9.4. Виплати, які не включаються до фонду оплати праці

Порядок нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

Підставою для призначення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є виданий у встановленому порядку лікарняний лист (лист непрацездатності). Інші документи не можуть бути

підставою для призначення допомоги цього виду. Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю призначається у наступних випадках:

- ◆ при захворюванні (травмі), пов'язаному з втратою працездатності;
- ◆ при санаторно-курортному лікуванні;
- ◆ при хворобі члена сім'ї у випадку необхідності догляду за ним;
- ◆ при карантині;
- ◆ при тимчасовому переведенні на іншу роботу у зв'язку із захворюванням туберкульозом або професійним захворюванням;
- ◆ при протезуванні із перебуванням у стаціонарі протезно-ортопедичного підприємства.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю обчислюється, виходячи із загального стажу роботи працівника в розмірах, які визначаються залежно від загального трудового стажу працівника (рис. 9.5).

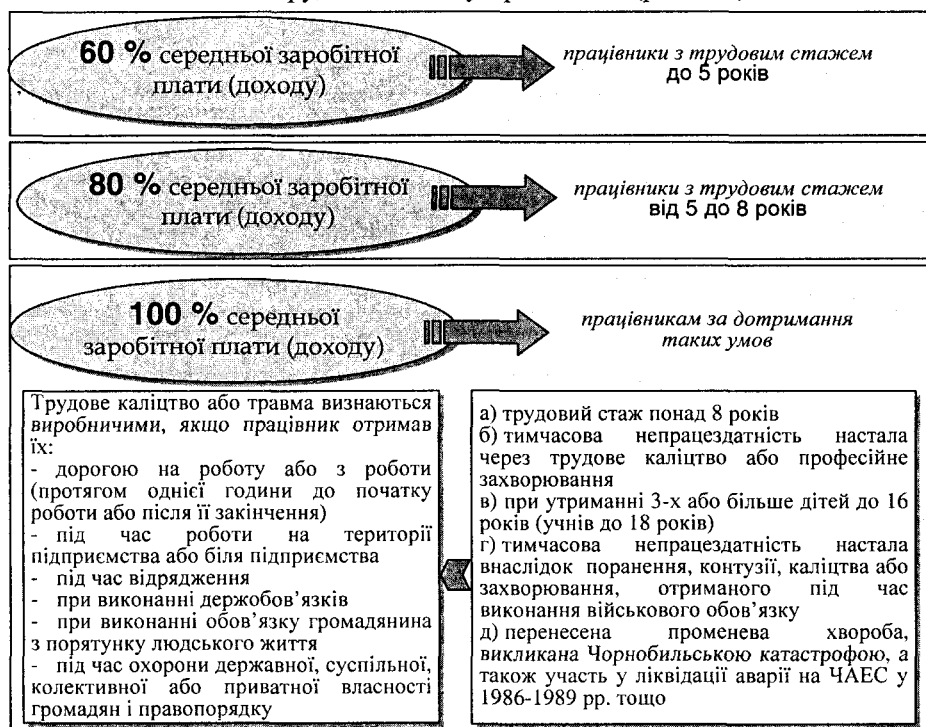


Рис. 9.5. Розміри допомоги із тимчасової непрацездатності залежно від загального стажу працівника

Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю визначається шляхом множення середньоденної заробітної плати за попередні шість місяців (або фактично відпрацьований час) на кількість робочих днів, а у випадках, передбачених законодавством, – на число календарних днів, пропущених у період непрацездатності, та на відсоток, визначений на підставі загального трудового стажу працівника.

Існують наступні види відрахувань з суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників (рис. 9.6).

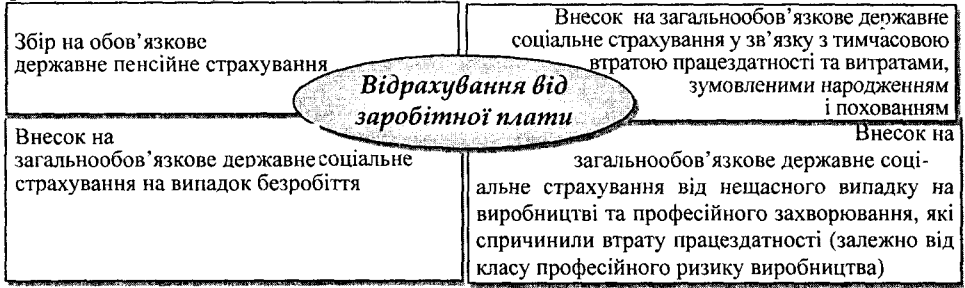


Рис. 9.6. Види відрахувань від заробітної плати

Утримання із заробітної плати З оплати праці членів трудового колективу й осіб, які працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підяду, за сумісництвом, виконують разові та випадкові роботи, відбуваються різні утримання. За своїм характером вони поділяються на 2 групи: обов'язкові й утримання за ініціативою підприємства.

Обов'язкові утримання включають податок з доходів фізичних осіб, утримання до Пенсійного фонду, утримання на соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності, утримання на соціальне страхування на випадок безробіття, утримання за виконавчими листами та приписами нотаріальних контор на користь юридичних і фізичних осіб тощо.

До **утримань за ініціативою підприємства** відносяться: суми, утримані з членів трудового колективу за заподіяну матеріальну шкоду, допущений брак, своєчасно неповернуті суми, одержані у підзвіт, безвідсоткові позики, видані членам трудового колективу, за формений одяг.

Податок з доходів фізичних осіб – це обов'язковий платіж, що встановлюється державою для фізичних осіб, які отримують доходи. Ставка податку з доходів фізичних осіб складає 13 %.

Відповідно до чинного законодавства утримання до Пенсійного фонду з нарахованої заробітної плати здійснюються у розмірі: 1 %, якщо загальна сума нарахованої заробітної плати складає до 150 грн.; 2 %, якщо сума заробітної плати більше 150 грн. Утримання на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності становлять 0,5 % якщо нарахована заробітна плата не перевищує прожиткового мінімуму доходів громадян та 1 % якщо перевищує. Утримання на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття становить 0,5 % від нарахованої суми заробітної плати.

Облік нарахування і виплати сум відпускних Кожен громадянин України, який перебуває у трудових відносинах з підприємствами, організаціями, установами, має право на відпустку.

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку. Право на відпустку не залежить від місця роботи, форми власності підприємства, посади, системи оплати праці, тривалості та періодичності робочого часу, терміну трудового договору.

Законом України “Про відпустки” встановлено такі види відпусток (див. рис. 9.7).

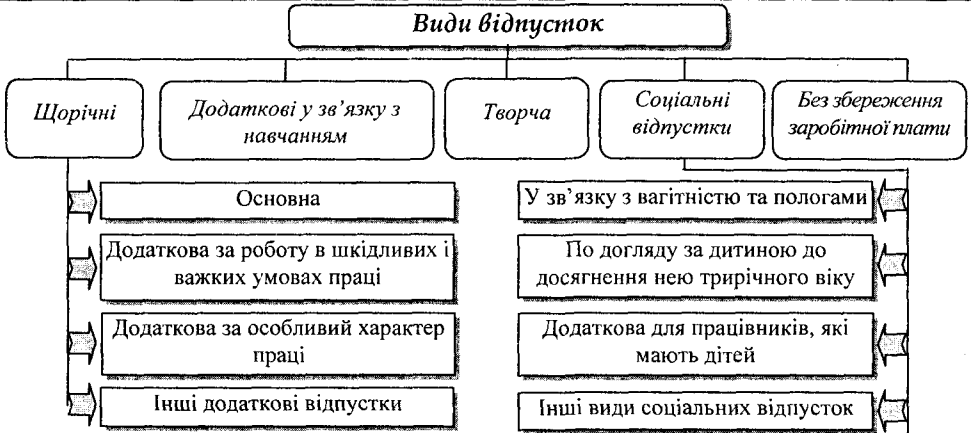


Рис. 9.7. Класифікація відпусток

Порядок розрахунку суми відпускних. Обчислення суми відпускних здійснюється в такому порядку:

- ◆ розраховується середньоденна заробітна плата;
- ◆ встановлюється тривалість відпустки в календарних днях;
- ◆ обчислюється сума відпускних.

Порядок обчислення середньоденної заробітної плати наступний:

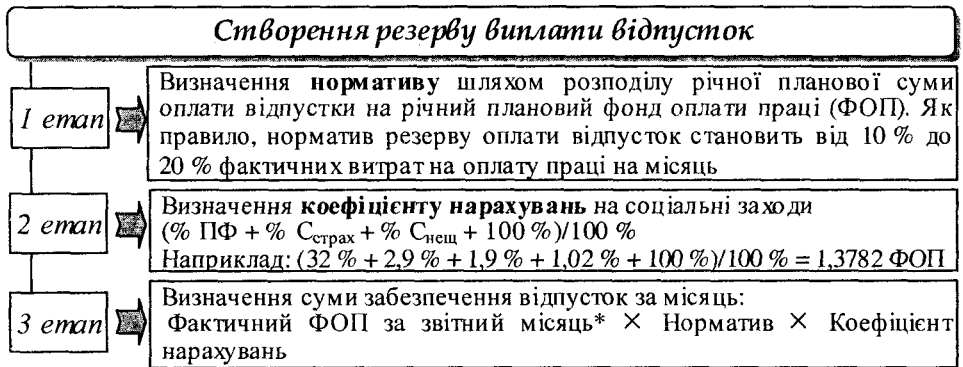
$$\text{Середньоденна заробітна плата} = \frac{\text{заробіток за останні 12 місяців перед наданням відпустки або за менший фактично відпрацьований період}}{\text{відповідна кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду (за виключенням 10 святкових і неробочих днів, встановлених законодавством)}} \times \text{число календарних днів відпустки}$$

До святкових і неробочих днів відносяться: 1 січня – Новий рік, 7 січня – Різдво Христове, 8 березня – Міжнародний жіночий день, один день – Великдень, 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих, 9 травня – День Перемоги, один день – Трійця, 28 червня – День Конституції України, 24 серпня – День незалежності України.

З метою рівномірного розподілу витрат на виплату відпусток протягом звітного періоду на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток.

Резерв виплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка враховується при розрахунку середнього заробітку. Нормативи відрахувань до резерву оплати відпусток кожне підприємство розраховує самостійно. При цьому враховуються зарплата, яка включається до розрахунку середнього заробітку за рік, і відрахування на соціальні заходи (Пенсійний фонд 32 % + Фонд соцстраху 2,9 % + Фонд безробіття 1,9 % + Фонд нещасних випадків (різний відсоток), що нараховуються на зарплату).

Розглянемо поетапно порядок створення резерву виплати відпусток (рис.9.8).



* включає виплати, які враховуються при розрахунку середньої заробітної плати

Рис. 9.8. Порядок розрахунку резерву оплати відпусток

У бухгалтерському обліку нарахування резерву оплати відпусток відображається оборотом за кредитом рахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток” у кореспонденції з дебетом рахунків, на яких ведеться облік витрат (рахунки класу 8 “Витрати за елементами” або 9 “Витрати діяльності”) (табл. 9.1).

Таблиця 9.1. Облік створення і використання резерву на виплату відпусток

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Створено резерв із щомісячних відрахувань (у т.ч. суми соціальних внесків)	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	471 “Забезпечення виплат відпусток”
2	Використано частину резерву на оплату щорічної відпустки	471 “Забезпечення виплат відпусток”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
3	Нараховано внески до соціальних фондів (37,82%)	471 “Забезпечення виплат відпусток”	65 “Розрахунки за страхуванням”

Якщо створеного забезпечення не вистачає для виплати відпусток у поточному періоді, сума віоупускних, що перевищує резерв, нараховується наступним чином: Д-т 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” К-т 661 “Розрахунки за заробітною платою”

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначені в П(С)БО 26. Загальна схема характеристики П(С)БО 26 наведена на рис. 9.9.

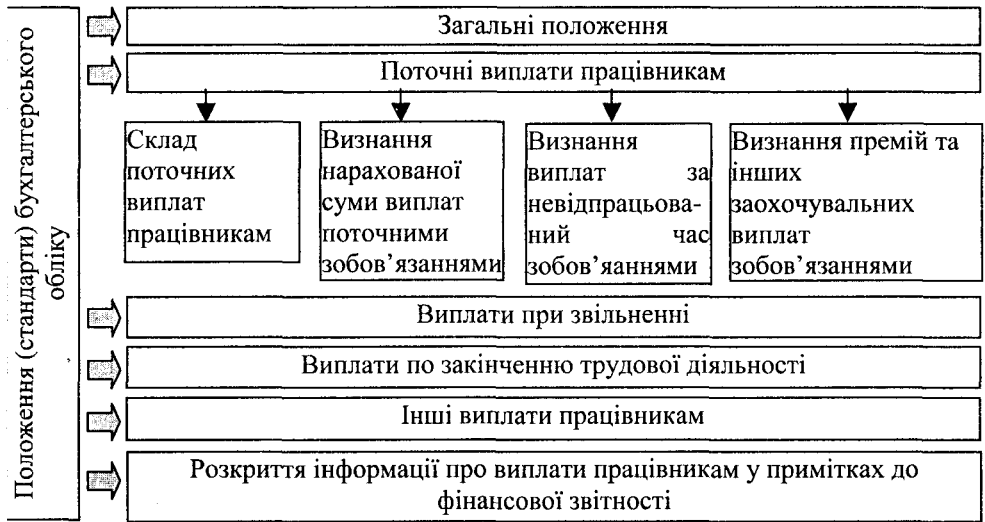


Рис. 9.9. Загальна схема характеристики П(С)БО 26

Нижче наведені основні терміни, що використовуються з прийняттям П(С)БО 26.

Активи програми – активи фонду і кваліфікований страховий поліс.

Активи фонду – активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі – фонд), діяльність якого спрямована на здійснення виплат його учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону та які не повертаються платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду.

АктUARні прибутки (збитки) – прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тими, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

Вартість поточних робіт, виконаних працівником, – збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді.

Вартість раніше виконаних робіт працівником – збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченню трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їх змін.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, – виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, – виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати при звільненні – виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Витрати на відсотки за програмою – збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку.

Гарантовані виплати працівнику – виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в

повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Кваліфікований страховий поліс – виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження), за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов'язання працівникам за умовами полісу або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам.

Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою – дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з величезною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми.

Поточні виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Прибуток від активів програми – дохід, отримуваний від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків і зборів (обов'язкових платежів), сплачуваних безпосередньо цим фондом.

Програми витрат за участю кількох роботодавців – недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.

Програми виплат інструментами по закінченні власного капіталу підприємства – угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності.

Програми з визначеним внеском – програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою – усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Робота, виконана працівником, – виконання обов'язків працівником відповідно до угоди з підприємством.

Скорочення програми з визначеною виплатою – дія підприємства, що призводять до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, унаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат.

Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою – теперішня вартість (без вирахування програми) очікуваних майбутніх платежів необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах.

9.2. Документування господарських операцій з обліку розрахунків з оплати праці

Міністерством статистики України затверджено наступні первинні документи з обліку особового складу (табл. 9.2).

Таблиця 9.2. Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	2	3
Кадрова документація		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки

1	2	3
3 обліку використання робочого часу		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
3 обліку розрахунків з працівниками з оплати праці		
1	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
2	П-50	Розрахункова відомість
3	П-51	Розрахункова відомість
4	П-52	Розрахунок заробітної плати
5	П-53	Платіжна відомість
6	П-54	Особовий рахунок
7	П-54-А	Особовий рахунок
8	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
9	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

На кожного працівника у відділі кадрів відкривається особова картка, в якій зазначаються необхідні анкетні дані про працівника та всі зміни, які відбуваються у його роботі.

Всі працівники, які працюють на підприємстві, повинні мати трудові книжки. Трудова книжка зберігається на основному місці роботи.

На кожному підприємстві (організації) незалежно від режиму роботи повинен бути організований табельний облік робочого часу.

Табель – це первинний документ з обліку відпрацьованого часу (див. зразок 9.1).

Він складається в одному примірнику табельником, майстром або іншими особами, яким доручено вести табельний облік, і подається до бухгалтерії у встановлені на підприємстві терміни.

У міру виконання обсяги робіт фіксуються в індивідуальних або бригадних нарядах.

Первинними документами з обліку виробітку є рапорти або відомості виробітку бригад.

Операції, які передбачені технологічним процесом, оплачуються за нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – за листками на доплату.

Наряд – це комбінований документ, в якому вказується завдання на виконання певних робіт і підтвердження фактичного обсягу виконаних робіт.

Оплата часу простоїв, які сталися не з вини працівника, оформлюється листком обліку простоїв. На оплату робіт із виправлення браку продукції виписується окремий наряд з відміткою “Виправлення браку”.

Для виплати заробітної плати оформлюються видаткові касові ордери, розрахунково-платіжні відомості (див. зразок 9.3) або платіжні відомості (див. зразок 9.2).

Розрахунково-платіжна відомість – це зведений документ, який відображає розрахунки з робітниками та службовцями з оплати праці.

Зразок 9.2

Підприємство ТзОВ “Мрія” В касу для оплати в строк з 01 - 03.10.20xx р.
 Видатковий касовий ордер № 5 до розрахункової відомості
 від “03” жовтня 20xx р. за вересень 20xx р.
 У сумі Вісімсот грн., 00 коп.
 Директор Михайленко
 Головний бухгалтер Горобченко

ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ № 18

за вересень 20xx р.

№ з/п	Табельний номер	Прізвище, ім'я та по батькові	Сума до видачі	Підпис в одержанні
1	1007	Оношко О.О.	390,00	Оношко
2	1008	Кравчук К.К.	410,00	Кравчук
Разом			800,00	х

За даною платіжною відомістю виплачено Вісімсот грн., 00 коп. грн. і депоновано
 _____ грн.

Виплату провів

Кучеренко
(підпис)

Перевірив головний бухгалтер “30” вересня 20xx р.

Горобченко
(дата, підпис)

Зразок 9.3

Підприємство
ТЗОВ "Мрія"

Розрахунково-платіжна відомість
за вересень 20xx р.

№ з/п	ПІБ	Посада	Оклад	Нараховано				Утримано				До виплати	Підпис			
				основна з/п	премії	доглати	профвідпускні	соцстрах.	разом нараховано	прибутковий податок	пенсійний фонд			фонд соцстрах.	фонд безробіття	разом
1	Жук В.В.	технолог	460,00	-	-	-	-	-	-	77,55	9,20	2,30	2,30	91,35	368,65	Жук
...																
		Разом														

Директор

Гол. бухгалтер

Касир

Михайленко

Горобченко

Бойко

М.О. Михайленко
(ПІБ)Г.О. Горобченко
(ПІБ)Б.О. Бойко
(ПІБ)

9.3. Відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку

У бухгалтерському обліку узагальнюється інформація про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неoderжану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Типові господарські операції та кореспонденція з обліку розрахунків з оплати праці наведено в таблиці 9.3.

Таблиця 9.3. Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з оплати праці

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Нарахування заробітної плати			
1	Нараховано заробітну плату працівникам:		661 "Розрахунки за заробітною платою"
	– зайнятим у капітальному будівництві та виготовленні необоротних активів	15 "Капітальні інвестиції"	
	– основного, допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств	23 "Виробництво"	
	– зайнятим виправленням браку	24 "Брак у виробництві"	
	– зайнятим підготовкою до роботи в сезонних галузях, в підготовці до освоєння нових виробництв	39 "Витрати майбутніх періодів"	
	– зайнятим обслуговуванням машин та обладнання, а також на загальновиробничих роботах цехів та інших підрозділів	91 "Загальновиробничі витрати"	
	– адміністративно-управлінського апарату	92 "Адміністративні витрати"	
	– зайнятим збутом готової продукції, працівникам торговельних, посередницьких та інших підприємств	93 "Витрати на збут"	
	– за виконання гарантійного ремонту	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"	
– зайнятим на роботах з ліквідації стихійного лиха	991 "Втрати від стихійного лиха"		
2	Нараховано заробітну плату (на підприємствах, які використовують 8 клас рахунків)	811 "Витрати на оплату праці"	66 "Розрахунки з оплати праці"

1	2	3	4
3	Здійснено відрахування на соціально-страхування з фонду оплати праці працівників:		65 "Розрахунки за страхуванням"
	– зайнятих виготовленням необоротних активів	15 "Капітальні інвестиції"	
	– зайнятих виправленням браку	24 "Брак у виробництві"	
	– зайнятих розробкою нових видів продукції	39 "Витрати майбутніх періодів"	
	– апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	
	– адміністративного персоналу	92 "Адміністративні витрати"	
	– працівників збуту	93 "Витрати на збут"	
	– працівникам житлово-комунального господарства	949 "Інші витрати операційної діяльності"	
	– зайнятих усуненням наслідків стихійного лиха	99 "Надзвичайні витрати"	
4	Нараховано відпускні за рахунок резерву на оплату відпусток	471 "Забезпечення виплат відпусток"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
5	Нараховано працівникам винагороду за вислугу років та інші премії за рахунок коштів цільового фінансування	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
6	Нараховано працівникам допомогу з тимчасової непрацездатності: – за рахунок фонду соціального страхування	652 "За соціальним страхуванням"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
7	Утримано із заробітної плати працівників:	661 "Розрахунки за заробітною платою"	
	– суму втрат від браку, допущеного з вини працівників		24 "Брак у виробництві"
	– неповернуті своєчасно підзвітні суми		372 "Розрахунки з підзвітними особами"
	– суми недостач і розкрадання матеріальних цінностей		375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
	– чергові платежі за розрахунками за товари, придбані у кредит, суми аліментів та інших платежів за виконавчими листами		685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	– суму пайового внеску		41 "Пайовий капітал"
	– частку внеску до статутного капіталу		46 "Неоплачений капітал"

1	2	3	4
	– суму прибуткового податку	661 “Розрахунки за заробітною платою”	641 “Розрахунки за податками”
	– суму збору до Пенсійного фонду		651 “Розрахунки за пенсійним забезпеченням”
	– суму внеску на соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю та витратами, зумовленими народженням і похованням		652 “Розрахунки за соціальним страхуванням”
	– суму збору на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття		653 “Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття”
	– суму грошових коштів, перерахованих підприємством за навчання працівника (дитини працівника) в навчальному закладі; за лікування працівника в медичному закладі; за проживання в гуртожитку підприємства; за перебування на базі відпочинку (в пансіонаті), що належить підприємству (без оформлення путівки); за перебування дитини в дитячому садку або піонерському таборі (без оформлення путівки)		685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
	– вартість готової продукції, (товарів, робіт, послуг), придбаних працівниками у підприємства		70 “Доходи від реалізації”
	– вартість матеріалів, сировини, комплектуючих, МШП тощо, придбаних працівниками у підприємства		712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
	– кошти на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою		472 “Додаткове пенсійне забезпечення”
Виплата і депонування заробітної плати			
8	Виплачено з каси суми, нараховані працівникам (заробітна плата, допомога, премії, доходи від участі)	661 “Розрахунки за заробітною платою”	301 “Каса в національній валюті”
9	Виплачено депоновану заробітну плату з каси	662 “Розрахунки з депонентами”	301 “Каса в національній валюті”
10	Виплачено заробітну плату з особового рахунку	661 “Розрахунки за заробітною платою”	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”
11	Виплачено заробітну плату іншими коштами	66 “Розрахунки з оплати праці”	33 “Інші кошти”
12	Депоновано не отриману в строк заробітну плату	661 “Розрахунки за заробітною платою”	662 “Розрахунки з депонентами”

9.4. Облік розрахунків за страхуванням

Облік розрахунків за страхуванням ведеться за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками зі страхування.

Порядок нарахування таких зборів регулюється чинним законодавством. Для обліку розрахунків за всіма видами страхування призначений рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням". Він має наступні субрахунки: 651 "За пенсійним забезпеченням"; 652 "За соціальним страхуванням"; 653 "За страхуванням на випадок безробіття"; 654 "За індивідуальним страхуванням"; 655 "За страхуванням майна".

На субрахунку 651 "За пенсійним забезпеченням" ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 "За соціальним страхуванням" ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням.

На субрахунку 653 "За страхуванням на випадок безробіття" ведеться облік розрахунків за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 "За індивідуальним страхуванням" ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями від індивідуального страхування персоналу підприємства за їх письмовими дорученнями, у випадку добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та із обов'язкового страхування, яке встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 "За страхуванням майна" ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

У зв'язку із введенням у 2002 р. збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, з'явилася потреба у введенні додаткового субрахунку – 656 "Розрахунки із соціального страхування від нещасних випадків на виробництві". Розмір цього збору коливається від 0,84 % до 13,8 % від фонду оплати праці залежно від класу професійного ризику виробництва.

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків по розрахунками із страхування наводяться в табл. 9.4.

Таблиця 9.4. Облік розрахунків за страхуванням

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Проведено відрахування від заробітної плати робітників основного виробництва	23 "Виробництво"	651 "За пенсійним забезпеченням", 652 "За соціальним страхуванням", 653 "За страхуванням на випадок безробіття", 656 "За страхуванням від нещасних випадків"
2	Проведено утримання з нарахованої заробітної плати: – до Пенсійного Фонду	661 "Розрахунки за заробітною платою"	651 "За пенсійним забезпеченням"
	– до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням		652 "За соціальним страхуванням"
	– до Фонду соціального страхування на випадок безробіття		653 "За страхуванням на випадок безробіття"
3	Погашено з поточного рахунку заборгованість перед: – Пенсійним фондом	651 "За пенсійним забезпеченням"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
	– Фондом соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами з народженням та похованням	652 "За соціальним страхуванням"	
	– Фондом соціального страхування на випадок безробіття	653 "За страхуванням на випадок безробіття"	
	– Фондом соціального страхування від нещасних випадків і професійних захворювань, які спричинили втрату працездатності	656 "За страхуванням від нещасних випадків"	
4	Нараховано допомогу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, починаючи з шостого дня хвороби	652 "За соціальним страхуванням"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
5	Проведено утримання із заробітної плати працівників страхових внесків на індивідуальне страхування	661 "Розрахунки за заробітною платою"	654 "За індивідуальним страхуванням"
6	Нараховано страхові платежі зі страхування майна підприємства	92 "Адміністративні витрати"	655 "За страхуванням майна"

Узагальнюючи матеріал теми 3, можна зазначити, що при веденні обліку зобов'язань значну роль відіграють всі елементи методу бухгалтерського обліку (табл. 9.5).

Таблиця 9.5. Роль елементів методу бухгалтерського обліку при фіксації виникнення та погашення зобов'язань

Елементи методу обліку		Роль елементів методу в обліку зобов'язань		
МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Елементи методу бухгалтерського обліку	Систематичне та хронологічне спостереження за наявністю та погашенням зобов'язань	Документування	Завдяки наявності документування та руху зобов'язань відбувається суцільне і безперервне спостереження за ними
			Інвентаризація	Завдяки інвентаризації перевіряється достовірність даних, відображених на рахунках кредиторів
		Вартісне (грошове) вимірювання величини зобов'язань	Оцінка	Завдяки оцінці визначається загальний розмір наявних у підприємства зобов'язань
			Групування, реєстрація та систематизація даних про зобов'язання	Рахунки
		Подвійний запис		Завдяки подвійному запису відображається подвійний характер бухгалтерського обліку, зобов'язань, він зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку
		Узагальнення інформації про зобов'язання	Баланс	Складання балансу дозволяє узагальнити та згрупувати господарські записи про зобов'язання підприємства на певну звітну дату
Звітність	Завдяки фінансовій звітності характеризується не тільки наявність, але й погашення зобов'язань в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу і контролю господарської діяльності підприємства			

Отже, завдяки використанню елементів методу бухгалтерського обліку забезпечується виконання триєдиних завдань обліку: збереження майна власника; отримання інформації для управління; отримання інформації про фінансові результати діяльності підприємства.



Облік необоротних активів

Лекція 10

Загальні засади обліку необоротних матеріальних активів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 10 студент повинен знати:

- економічну сутність необоротних матеріальних активів;
- структуру П(С)БО 7 “Основні засоби” та питання, які ним регулюються;
- порядок визнання та оцінки необоротних матеріальних активів;
- спільні та відмінні риси П(С)БО та МСФЗ, які регулюють облік основних засобів;

Після вивчення лекції 10 студент повинен вміти:

- класифікувати необоротні матеріальні активи;
- визначати первісну вартість необоротних матеріальних активів.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 10.1. Економічна сутність необоротних матеріальних активів
- 10.2. Структура П(С)БО 7 та основні терміни
- 10.3. Визнання та оцінка необоротних матеріальних активів
- 10.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік основних засобів

10.1. Економічна сутність необоротних матеріальних активів

*Економічне
характеристика
необоротних активів*

В економічній теорії під необоротними активами розуміють вилучені підприємством з господарського обороту власні кошти, які продовжують обліковуватися на балансі.

У бухгалтерському обліку до *необоротних активів* відносяться активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Тобто вони обслуговують декілька циклів виробництва, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми.

Для здійснення статутної діяльності підприємствам необхідні необоротні активи, тобто засоби праці, під якими в економічній літературі розуміють річ або комплекс речей, за допомогою яких працівник здійснює вплив на предмети праці (сировину, матеріали тощо).

Від предметів праці засоби праці відрізняються тим, що багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію або виконані роботи (надані послуги). Під впливом засобів праці предмети праці змінюють свої фізико-хімічні властивості та перетворюються на готову продукцію.

До засобів праці відносяться машини, обладнання, інструменти тощо, тобто основні засоби підприємства.

В економічній літературі часто ототожнюють поняття “основні засоби” та “основні фонди”.

Під фондами розуміють джерела утворення господарських засобів підприємства, до яких відносяться статутний капітал, резервний капітал, прибуток та інші джерела, які відображаються в пасиві балансу.

Стосовно основних засобів більш правильно застосовувати поняття “засоби”, бо саме вони становлять частину активів підприємства.

Основні засоби класифікуються за їх функціональним призначенням, галузями, речовим і натуральним характером, видами, використанням і належністю. *За функціональним призначенням* розрізняють виробничі основні засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будівлі, споруди, силові машини й обладнання, робочі машини тощо, які використовуються у сфері матеріального виробництва) та невиробничі основні засоби, які не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва й призначені, в основному, для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб працівників (будівлі, споруди, обладнання), що використовуються у невиробничій сфері для задоволення побутових потреб працівників. Невиробничі основні засоби не є засобами праці, але вони також використовуються протягом тривалого часу, зберігаючи свою натуральну форму та поступово втрачаючи свою вартість у міру зношення. Таким чином, поняття “основні засоби” на практиці не співпадає з поняттям “засоби праці”, так як до складу основних засобів входять і невиробничі засоби.

За речовим характером розрізняють інвентарні та неінвентарні основні засоби. До інвентарних відносяться об'єкти, що мають речове вираження та підлягають перевірці, обміру, підрахунку в натурі; до неінвентарних – капітальні вкладення в земельні ділянки, лісові угіддя тощо (крім будинків і споруд).

За використанням основні засоби поділяються на діючі (всі основні засоби, що використовуються на підприємстві), недіючі (ті, що не

використовуються в певний період часу в зв'язку з тимчасовою консервацією підприємства або окремих підрозділів) і запасні (різне устаткування, яке перебуває в резерві та призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Суттєве значення в обліку основних засобів має їх розподіл за ознакою належності на власні та орендовані.

Крім того, основні засоби групуються за галузями економічної діяльності (промисловість, сільське господарство, транспорт, зв'язок, будівництво тощо).

Необоротні матеріальні активи в працях вчених Багатоплановість проблем обліку необоротних матеріальних активів зумовила необхідність їх розгляду в працях вчених-обліковців. Значним внеском у розвиток теорії та практики обліку необоротних матеріальних активів є монографії: С.В. Бардаша "Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація" [3], Н.Г. Виговської "Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи" [11], А.Г. Загороднього, Н.Є. Селюченко "Планування та організація основних засобів на засадах лізингу" [15], Н.М. Малюги "Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи" [24].

З питань обліку необоротних матеріальних активів були захищені наступні дисертації: М.І. Бондаря "Облік і аудит основних засобів" [68], Т.А. Бондар "Облік і контроль лізингових процесів: сучасний стан та перспективи розвитку" [67], О.П. Гаценко "Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин" [75], Б.А. Засадного "Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств" [92], М.М. Зюкова "Удосконалення обліку та аналізу основних засобів (на прикладі хлібопекарних підприємств Полтавської області)" [95], С.М. Лайчук "Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика" [109], Л.О. Леонової "Бухгалтерський облік основних засобів та їх відтворення (на матеріалах вугільних шахт Донбасу)" [112], Ю.М. Осадчої "Облік нерухомості в АПК" [127], Б.Г. Сеніва "Аналіз ефективності інвестицій в реконструкцію і технічне переозброєння діючих підприємств" [145], О.Л. Шерстюка "Контрольно-аналітичні аспекти оцінки інвестиційної привабливості торговельних підприємств" [165], А.В. Янчевої "Облік і аналіз відтворення основних засобів" [168].

10.2. Структура П(С)БО 7 та основні терміни

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Основні розділи даного положення наведено на рис. 10.1.

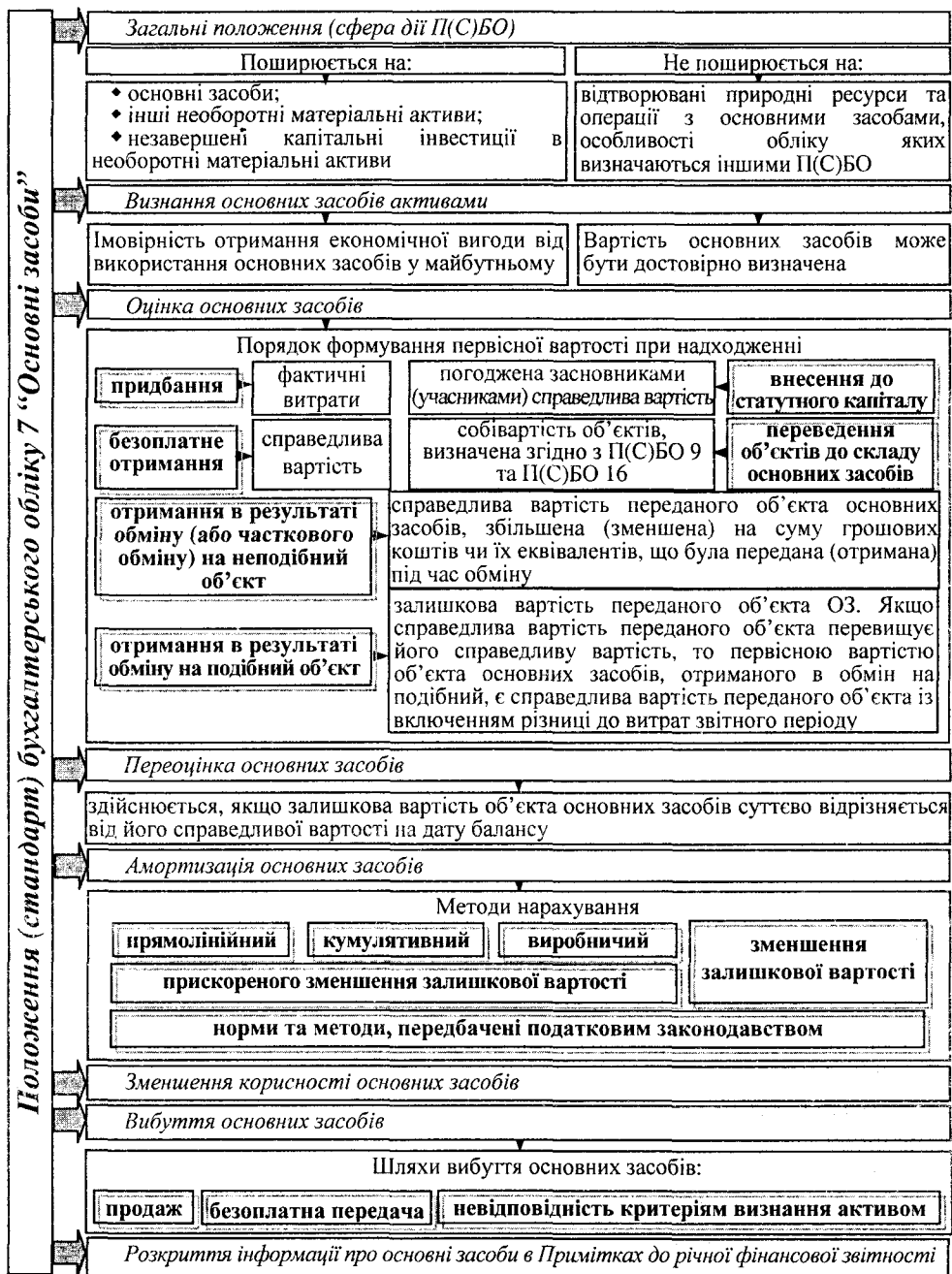


Рис. 10.1. Структура П(С)БО 7 "Основні засоби"

Нижче наведені основні терміни, що використовуються з прийняттям П(С)БО 7.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

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

Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

10.3. Визнання та оцінка необоротних матеріальних активів

Визнання основних засобів Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо:
 ◆ існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням активу;

◆ його оцінка може бути достовірно визначена.

Оцінка основних засобів Оцінка необоротних матеріальних активів, враховуючи дію **принципу безперервності** підприємства, здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й далі. П(С)БО 7 передбачені наступні види оцінки основних засобів.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Перелік витрат, які включаються та не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів, наведено на рис. 10.2.

Основні засоби протягом всього строку їх експлуатації на підприємстві відображаються за первісною вартістю.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

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

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

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування ризиків доставки
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження	Суми непрямих податків, пов'язані з придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)	
Суми ввізного мита	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети		
<i>Витрати, які включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>		

Первісна вартість необоротних матеріальних активів

<i>Витрати, які не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>	
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до стану, придатного до експлуатації

Рис. 10.2. Витрати, які формують первісну вартість необоротних матеріальних активів

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначається на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єкту, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством (за умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості). Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її можна не враховувати.

Справедлива вартість необоротного матеріального активу дорівнює сумі, за якою може бути проведений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного й того ж або аналогічного виду діяльності. Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами. За неможливості отримання інформації про ринкову вартість будь-яких об'єктів через їх специфічний характер, вони обліковуються за переоціненою вартістю з урахуванням фактичного зносу.

Залишкова (балансова) вартість необоротного матеріального активу визначається як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу (амортизації).

Чиста вартість реалізації необоротного активу – це справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

10.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік основних засобів

Інтеграційні процеси, які відбуваються у світі, призводять до необхідності розробки загальних принципів обліку та звітності, які знаходять своє відображення у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). З огляду на те, що національні стандарти обліку розроблені з урахуванням вимог міжнародних стандартів, П(С)БО 7 “Основні засоби” має ряд спільних положень з МСФЗ 16 “Основні засоби”.

Суттєві відмінності відсутні щодо висвітлення наступних питань: сфера застосування стандарту; визначення понять: амортизація; вартість, яка амортизується (в МСФЗ – сума, яка амортизується); група основних засобів (в МСФЗ – клас основних засобів); ліквідаційна вартість; основні засоби; порядок та умови їх визнання; строк корисного використання (експлуатації), формування первісної вартості об’єкта та перелік витрат, які не включаються до первісної вартості; формування первісної вартості при обміні об’єкта основних засобів на подібні та неподібні активи; проведення переоцінки об’єкта основних засобів і відображення її результатів в обліку.

Однак, можна виділити й положення, які містять розбіжності (табл. 10.1).

Таблиця 10.1. Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку основних засобів

Ознака 1	П(С)БО 7 “Основні засоби” 2	МСФЗ 16 “Основні засоби” 3
Переоцінка		
Об’єкти, що не підлягають переоцінці	Малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується у першому місяці використання об’єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об’єкта 100 % вартості	Не розглядається
Визначення суми амортизації на дату переоцінки	Переоцінена сума зносу об’єкта основних засобів визначається множенням суми зносу об’єкта основних засобів на індекс переоцінки	Будь-яка сума амортизації на дату переоцінки: а) перераховується пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює сумі переоцінки; або б) виключається з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу

1	2	3
Амортизація		
Методи нарахування амортизації	Прямолінійний, виробничий (метод суми одиниць продукції)	
	Зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний	Метод зменшення залишку
Момент початку нарахування амортизації	З місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання	Не розглядається
Момент припинення нарахування амортизації	Починаючи з місяця, наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів; переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію	Не розглядається
Надходження основних засобів на підприємство		
Шляхи	Придбання, створення власними силами	
	Безоплатне надходження, внесок до статутного капіталу, переведення до об'єктів основних засобів зі складу оборотних активів (товарів, готової продукції)	Виготовлення подібних активів для продажу в процесі звичайної господарської діяльності
Вибуття основних засобів		
Шляхи	Продаж	
	Безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу	Виключення активу з використання без очікування економічних вигод від його вибуття
Часткова ліквідація об'єкта основних засобів	Первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта	Не визначається

Відмінні риси між П(С)БО та МСФЗ можна пояснити тим, що, по-перше, МСФЗ не враховують національних особливостей ведення обліку; по-друге, вони застосовуються в різних країнах світу та носять загальний рекомендаційний характер.

Лекція 11

Облік основних засобів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 11 студент повинен знати:

- документи, що засвідчують надходження, внутрішнє переміщення та вибуття основних засобів;
- перелік субрахунків для обліку основних засобів;
- розрізи аналітики до рахунків 10 “Основні засоби”, 13 “Знос (амортизація) необоротних матеріальних активів”, 15 “Капітальні інвестиції”; 09 “Амортизаційні відрахування”;
- шляхи надходження основних засобів на підприємство;
- порядок проведення переоцінки основних засобів;
- поняття зносу та амортизації; порядок та методи нарахування амортизації основних засобів; переваги та недоліки кожного з методів амортизації;
- поняття і класифікацію оренди та лізингу; відображення в обліку орендних (лізингових) операцій;
- облікові реєстри та форми фінансової звітності для відображення інформації щодо основних засобів.

Після вивчення лекції 11 студент повинен вміти:

- класифікувати основні засоби;
- складати первинні документи з обліку основних засобів;
- характеризувати об’єкти, що обліковуються на рахунках 10 “Основні засоби”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 15 “Капітальні інвестиції”; 09 “Амортизаційні відрахування”;
- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками 10 “Основні засоби”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 15 “Капітальні інвестиції”; 09 “Амортизаційні відрахування”;
- відображати в обліку операції з оренди (лізингу) необоротних активів.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 11.1. Документування господарських операцій з обліку основних засобів
- 11.2. Характеристика рахунків з обліку основних засобів
- 11.3. Аналітичний облік основних засобів
- 11.4. Відображення операцій з руху основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку
- 11.5. Облік зносу основних засобів
- 11.6. Облік капітального будівництва
- 11.7. Облік орендних та лізингових операцій
- 11.8. Відображення даних про основні засоби в облікових реєстрах і розкриття інформації у фінансовій звітності

Етапи та загальний порядок ведення обліку основних засобів на підприємствах, що розглядатимуться в лекції 11, наведено на рис. 11.1.

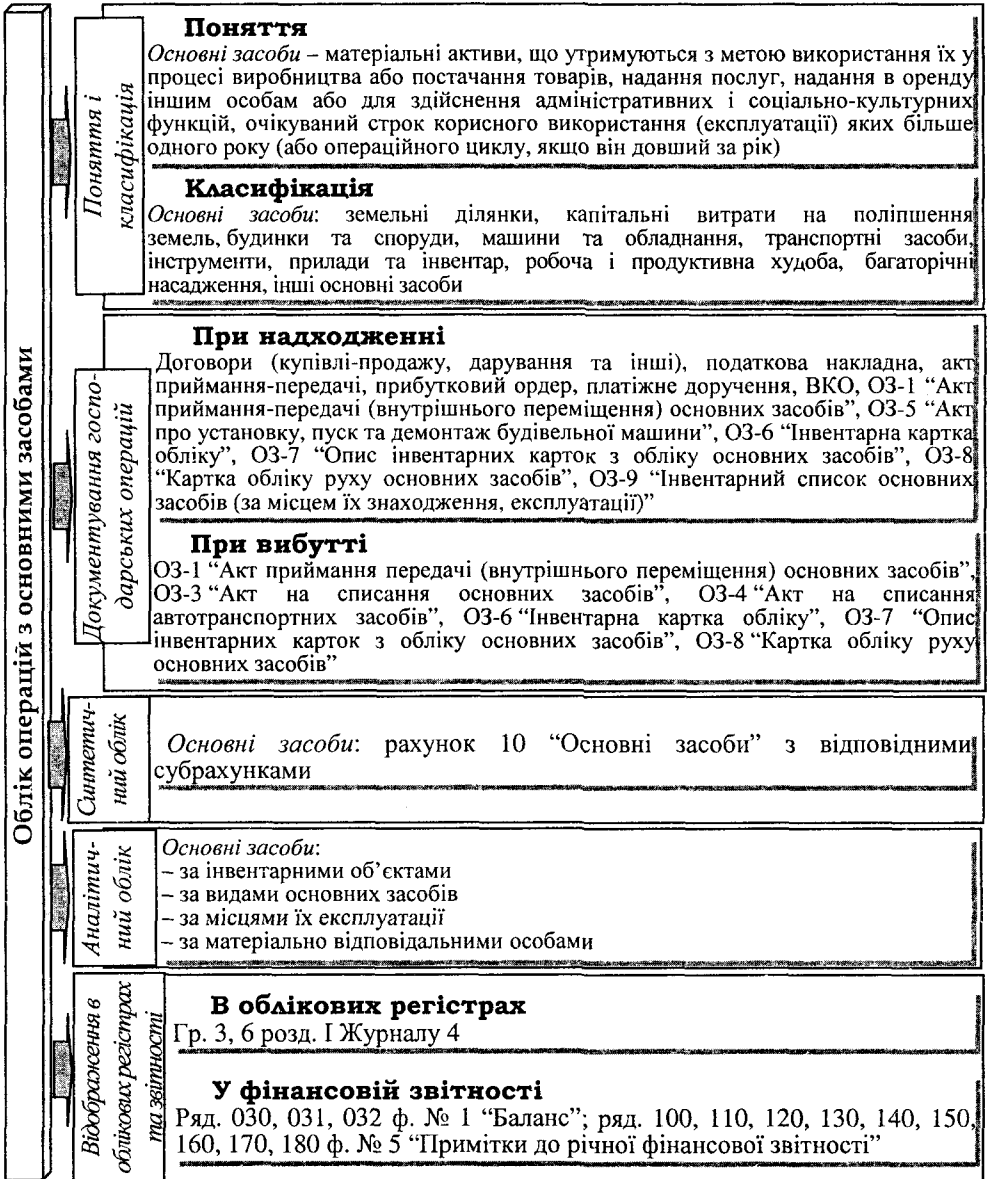


Рис. 11.1. Загальна схема обліку основних засобів

11.1. Документування господарських операцій з обліку основних засобів

До основних засобів належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів та послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Однією з функцій обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є збереження майна власника в частині необоротних матеріальних активів, що забезпечується:

- ◆ контролем за збереженням основних засобів та інших необоротних матеріальних активів підприємства;
- ◆ правильним документальним оформленням і своєчасним відображенням в облікових регістрах надходження необоротних матеріальних активів, їх внутрішнього переміщення та вибуття;
- ◆ правильним обчисленням і відображенням в обліку сум нарахованого зносу;
- ◆ контролем за витратами на утримання необоротних матеріальних активів та ефективністю їх використання;
- ◆ встановленням строку корисного використання та ліквідаційної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Рух основних засобів, пов'язаний зі здійсненням господарських операцій з їх надходження, внутрішнього переміщення та вибуття, оформлюють типовими формами первинної облікової документації, затвердженими наказом Міністерства України.

Характеристику форм первинних документів з обліку основних засобів наведено в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1. Характеристика типових форм первинних документів з обліку основних засобів

Форма доку-менту	Назва документу	Примітки
1	2	3
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька – лише в тому випадку, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією й тією ж особою
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів основних засобів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання основних засобів перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів

1	2	3
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Складається в двох примірниках, підписують члени комісії, затверджує керівник підприємства або уповноважена ним на це особа
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Складається при встановленні, запуску і демонтажі будівельної машини, взятої напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійнюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акту на списання основних засобів: для обліку окремих об'єктів основних засобів; для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться у бухгалтерії
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними записам в інвентарних картках обліку основних засобів
ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16	Розрахунок амортизації основних засобів	Використовується при нарахуванні зносу основних засобів

Форма ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" використовується для:

- ◆ зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- ◆ обліку введення об'єктів основних засобів в експлуатацію;
- ◆ оформлення внутрішнього переміщення основного засобу з одного підрозділу (цеху, відділу, ділянки) до іншого;
- ◆ виключення об'єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству – як при продажу (обміні), так і при безоплатній передачі.

Склад комісії, яка підписує акт, зазначається в Наказі про облікову політику підприємства або затверджується керівником.

Кожен об'єкт зберігається до складу основних засобів за окремим актом. Виняток становлять інвентар, інструменти, обладнання та подібні об'єкти, якщо вони є однотипними та мають однакову вартість в одному календарному місяці.

Акти зберігаються протягом всього терміну експлуатації об'єкту та протягом трьох років і одного місяця після списання об'єкту з обліку за умови, що за цей період була проведена ревізія.

Форму ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" використовують при оформленні приймання-передачі основного засобу з капітального ремонту, реконструкції або

модернізації. Акт складається в одному примірнику, якщо ремонт, реконструкція або модернізація здійснювалися господарським способом, та в двох – якщо стороннім підприємством (другий примірник передається підприємству, яке здійснювало роботи). На підставі акту вносяться зміни до наступних документів: ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”; ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”; ОЗ-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)”; ОЗ-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту”.

Форми ОЗ-3 “Акт на списання основних засобів” та ОЗ-4 “Акт на списання автотранспортних засобів” використовуються для оформлення вибуття окремих об’єктів основних засобів при повній або частковій ліквідації. Акт складається у двох примірниках і затверджується керівником підприємства, потім передається в бухгалтерію, де на його підставі здійснюють запис до форми ОЗ-9 та вилучають картку форми ОЗ-6, що відображають у відомості форми ОЗ-7.

Форма ОЗ-5 “Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини” використовується при встановленні, запуску та демонтажу будівельної машини, взятої на прокат; підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки.

Форма ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів” використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об’єкт або групу однотипних об’єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі (цеху). Інвентарні картки заповнюються на підставі первинних документів з обліку руху основних засобів: ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”; ОЗ-2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів”; ОЗ-3 “Акт на списання основних засобів” (при цьому картка вилучається); ОЗ-4 “Акт на списання автотранспортних засобів” (при цьому картка вилучається).

На підставі інвентарних карток заповнюються такі накопичувальні документи: ОЗ-7 “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”; ОЗ-8 “Картка обліку руху основних засобів” (заповнюється в кінці місяця); ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів” (крім випадку внутрішнього переміщення основного засобу).

Дані карток сумарно звіряють з регістрами синтетичного бухгалтерського обліку.

Кожна картка традиційно ведеться в одному примірнику в бухгалтерії, але існує варіант обліку з веденням двох примірників цих форм: один примірник – в бухгалтерії, інший – за місцем експлуатації основного засобу, замість форми ОЗ-9. Підприємства, які мають невелику кількість основних засобів, можуть вести їх пооб’єктний облік в інвентарній книзі (в розрізі видів основних засобів та за місцем їх знаходження).

На орендовані основні засоби картка форми ОЗ-6 не заводиться. Для аналітичного обліку таких засобів використовується копія інвентарної картки орендодавця, яка повинна бути отримана разом з орендованими основними засобами.

Форма ОЗ-7 “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів” використовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику з метою контролю за зберіганням карток. Зареєстровані в описі картки розміщують у картотеці основних засобів, де їх групують за видами, а всередині видів – за місцезнаходженням. Картки недіючих основних засобів групують окремо. Вибуття основних засобів відмічається у картці, яка вилучається з картотеки діючих об’єктів, що відображається в цьому описі.

Форма ОЗ-8 “Картка обліку руху основних засобів” заповнюється на підставі наступних форм: ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”; ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”; ОЗ-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)”; ОЗ-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту”.

Форма ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів” використовується за місцем експлуатації основних засобів (цехах, відділах) для обліку кожного об’єкту за матеріально відповідальними особами.

Форми ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”, ОЗ-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)”, ОЗ-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту” використовуються для розрахунку амортизації основних засобів та заповнюються на підставі інвентарних карток форми ОЗ-6 з урахуванням змін, внесених актом форми ОЗ-2 при прийманні-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів.

11.2. Характеристика рахунків з обліку основних засобів

Для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування № 291 призначені балансові рахунки I-го класу “Необоротні активи” (10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 15 “Капітальні інвестиції”, 18 “Інші необоротні активи”) та позабалансові рахунки 0-го класу “Позабалансові рахунки” з відповідними субрахунками. Характеристика рахунків, призначених для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, наведена в Додатку А.

Суб'єкти малого підприємництва (СМП) облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів можуть вести на рахунках спрощеного Плану рахунків (рис. 11.2).

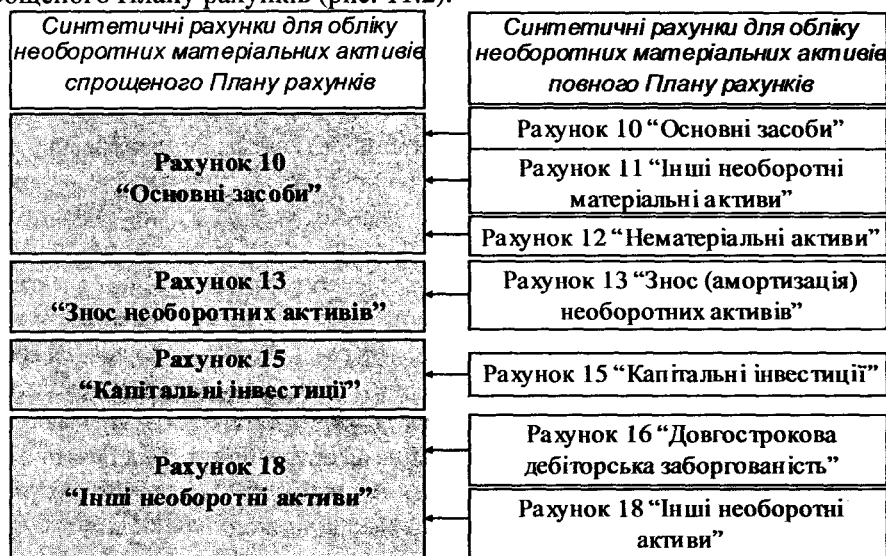


Рис. 11.2. Порівняння повного та спрощеного Плану рахунків класу 1 "Необоротні активи"

Характеристика Рахунок 10 "Основні засоби" призначений для субрахунків рахунку 10 обліку господарських засобів, тобто узагальнення "Основні засоби" інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів. Субрахунки, передбачені Планом рахунків до рахунку 10 "Основні засоби", та їх характеристика наведені в таблиці 11.2.

Таблиця 11.2. Характеристика субрахунків рахунку 10 "Основні засоби"

Назва субрахунків 1	Характеристика субрахунків 2
101 "Земельні ділянки"	Відображається вартість земельних ділянок
102 "Капітальні витрати на поліпшення земель"	До цієї групи основних засобів відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані зі зведенням споруд) на культурно-технічні заходи щодо поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського користування, здійснені за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізування купин, розчистка заростей, очищення водосховищ тощо)
103 "Будинки та споруди"	Ведеться облік наявності та руху будівель, споруд, їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будинків
104 "Машини та обладнання"	Ведеться облік за видами машин та обладнання

1	2
105 "Транспортні засоби"	До транспортних засобів належать засоби пересування, призначені для переміщення людей і вантажів, а також магістральні трубопроводи, призначенням яких є транспортування рідких і газоподібних речовин від постачальника до місця їх зберігання (використання)
106 "Інструменти, прилади та інвентар"	До інструментів відносяться: ріжучі, ударні, давлючі та ущільнюючі знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, стисненого повітря тощо, а також будь-які пристрої для оброблення матеріалів, здійснення монтажних робіт тощо. До виробничого інвентарю і приладдя належать предмети виробничого призначення, котрі використовуються для полегшення виробничих операцій під час роботи, обладнання для охорони праці, тари для зберігання рідких і силючих речовин
107 "Робоча і продуктивна худоба"	До цієї групи належать: робоча худоба – коні, воли, верблюди, віслюки та інші робочі тварини; продуктивна худоба – корови, бики-плідники, буйволи, яки, жеребці-плідники та племінні кобили тощо
108 "Багаторічні насадження"	До цієї групи основних засобів відносяться всі штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку
109 "Інші основні засоби"	Всі інші основні засоби, що не обліковуються на зазначених вище субрахунках рахунку 10 "Основні засоби"

Характеристика субрахунків рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" Для відображення в бухгалтерському обліку сум амортизаційних відрахувань використовують рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" та рахунок 09 "Амортизаційні відрахування". Субрахунки, які відкриваються до рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", та їх характеристика наведені в таблиці 11.3.

Таблиця 11.3. Характеристика субрахунків до рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"

<i>Назва субрахунків</i>	<i>Характеристика</i>
131 "Знос основних засобів"	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби"
132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	Узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів

На рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку за рахунком 09 "Амортизаційні відрахування" відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів. Зменшення залишку на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Аналітичний облік по даному рахунку ведеться за напрямками використання амортизації.

Характеристика рахунку 15 “Капітальні інвестиції” Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 “Капітальні інвестиції”, характеристика субрахунків до якого наведена в таблиці 11.4.

Таблиця 11.4. Характеристика субрахунків рахунку 15 “Капітальні інвестиції”

Назва субрахунків	Характеристика
151 “Капітальне будівництво”	Відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому рахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва
152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	Призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби” (крім об’єктів будівництва та основного стада)
153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”	Відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”
154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”	Відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 “Нематеріальні активи”
155 “Формування основного стада”	Обліковуються витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”)

11.3. Аналітичний облік основних засобів

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду об’єктів основних засобів. Для отримання детальної інформації, необхідної для ефективного використання основних засобів за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за об’єктами основних засобів. *Об’єкт основних засобів* – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо об’єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то в бухгалтерському обліку кожна з цих частин може визнаватися як окремий об’єкт основних засобів.

Кожному інвентарному об'єкту присвоюється інвентарний номер, який наноситься на об'єкт і вказується у відповідних первинних документах та реєстрах з обліку об'єктів основних засобів.

Облік ведеться також за видами основних засобів, місцями їх експлуатації, матеріально відповідальними особами.

Порушення встановлених вимог ведення інвентарного обліку ускладнює процес обробки документів в бухгалтерії і перешкоджає отриманню оперативної, повної, достовірної, неупередженої та точної інформації про наявність та рух основних засобів.

Управління основними засобами Управління основними засобами – це процес спостереження, фіксації, відтворення та впливу на основні засоби з метою найбільш ефективного їх використання в діяльності підприємства. Основною метою управління основними засобами є забезпечення умов вчасного оновлення, модернізації і підвищення ефективності їх використання. Управління основними засобами передбачає наступне: забезпечення вчасного оновлення та модернізації основних засобів в процесі їх використання; визначення розміру потреб у прирості основних засобів; забезпечення підвищення ефективності використання основних засобів; визначення форм задоволення потреб у прирості основних засобів; формування оптимальної структури джерел фінансування основних засобів.

Основну інформаційну базу для управління надає облік. Дані аналітичних рахунків, які відкриваються до відповідних рахунків класу 1 “Необоротні активи”, є джерелами інформації для управління основними засобами. Аналітичний облік дозволяє здійснювати ефективний контроль за наявністю та рухом об'єктів необоротних матеріальних активів.

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечувати отримання наступних основних даних, які необхідні для успішного управління підприємством: загальна балансова вартість всіх основних засобів; балансова вартість окремих видів основних засобів (будинки, споруди, виробниче обладнання, земельні ділянки); вартість придбаних, збудованих, ліквідованих, переданих, списаних і переоцінених протягом звітного періоду об'єктів основних засобів; вартість основних засобів, переданих за договором лізингу та оренди; сума зносу основних засобів; сума витрат на створення основних засобів, які необхідні для їх розподілу по підрозділах підприємства, обліково-калькуляційних центрах витрат і видах устаткування; сума витрат від ліквідації майна; вартість повністю зношених об'єктів основних засобів; непередбачені прибутки або збитки в результаті продажу або ліквідації основних засобів; вартість основних засобів.

Отже, успішне вирішення завдань управління необоротними матеріальними активами та обґрунтування інвестиційної політики в цій частині вимагає достовірного бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів і всебічного використання облікової інформації.

11.4. Відображення операцій з руху основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

Надходження основних засобів Порядок відображення надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані. Застосування різних видів вартості при оцінці основних засобів, що надходять на підприємство, зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження основних засобів (див. рис. 10.1). Перелік витрат, що формують первісну вартість об'єкта основних засобів, розглядався в лекції 10 (див. рис. 10.2).

Більшість основних засобів надходять на підприємство шляхом здійснення капітальних інвестицій. Під капітальними інвестиціями розуміють сукупність витрат на створення, придбання та поліпшення якісного стану основних засобів.

Надходження основних засобів, придбаних за плату у постачальників, буде відображатися наступним чином (табл. 11.5).

Таблиця 11.5. Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів, придбаних за плату у постачальників

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено вартість основних засобів за договором постачання	152 "Придбання (створення) основних засобів"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Відображено суму консультаційних, посередницьких, транспортних послуг та інших витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів	152 "Придбання (створення) основних засобів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (створення) основних засобів"

Безоплатне одержання об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку розглядається як збільшення додаткового капіталу на суму, що дорівнює справедливій вартості безоплатно одержаного об'єкта основних засобів, без урахування інших обов'язкових витрат і платежів. При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів виникає дохід в сумі амортизації таких об'єктів одночасно з її нарахуванням (див. табл. 11.6). У міру виникнення доходу сума додаткового капіталу зменшується.

Таблиця 11.6. Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних основних засобів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів	152 "Придбання (створення) основних засобів"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
2	Зараховано до складу основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (створення) основних засобів"
3	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"

Надходження основних засобів, внесених засновниками до статутного капіталу, оформлюється в бухгалтерському обліку наступним чином (табл. 11.7).

Таблиця 11.7. Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів, внесених засновниками до статутного капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено внесок до статутного капіталу	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Одержано об'єкт основних засобів як внесок до статутного капіталу (якщо об'єкт не потребує монтажу)	10 "Основні засоби"	46 "Неоплачений капітал"

Об'єкт основних засобів може бути придбаний в результаті обміну на інший неподібний об'єкт основних засобів або інший актив; в бухгалтерському обліку це відображається наступним чином (табл. 11.8).

Таблиця 11.8. Кореспонденція рахунків з обліку придбання основних засобів у результаті обміну на інший неподібний об'єкт основних засобів або інший актив

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Одержано основні засоби в обмін на готову продукцію	152 "Придбання (створення) основних засобів"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"
2	Зараховано до складу основних засобів	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (створення) основних засобів"
3	Відображено собівартість відвантаженої готової продукції	901 "Собівартість реалізації готової продукції"	26 "Готова продукція"

Крім того основний засіб може бути обмінений на подібний об'єкт, який використовується при виробництві такої ж самої продукції та має таку ж саму справедливу вартість.

Переоцінка основних засобів Порядок проведення переоцінки основних засобів встановлено П(С)БО 7 “Основні засоби”. Згідно з П(С)БО 7 переоцінку об'єкта основних засобів можна проводити за умови, що його залишкова вартість (за даними бухгалтерського обліку) суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Сьогодні підприємства мають право самостійно визначати величину (межу) суттєвості, та, відповідно, приймати рішення щодо доцільності проведення переоцінки. Частота проведення переоцінки залежить від коливань справедливої (реальної) вартості основних засобів, тобто якщо їх справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової вартості. Величину суттєвості доцільно встановлювати окремо для кожної групи основних засобів у Наказі про облікову політику підприємства з метою дотримання **принципу послідовності**. При цьому слід враховувати положення Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561, в яких передбачено поріг суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів, а саме: ним може бути прийнята величина, що дорівнює 1-% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їхньої справедливої вартості. Переоцінка основних засобів проводиться за рішенням керівництва та оформлюється наказом підприємства.

У випадку переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Операції з переоцінки основних засобів включають операції зі збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу – *дооцінку*, та операції зі зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу – *уцінку*.

Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта основних засобів визначається відповідно як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. *Індекс переоцінки* визначається діленням справедливої вартості об'єкту, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Порядок проведення переоцінки основних засобів наведено на рис. 11.3.

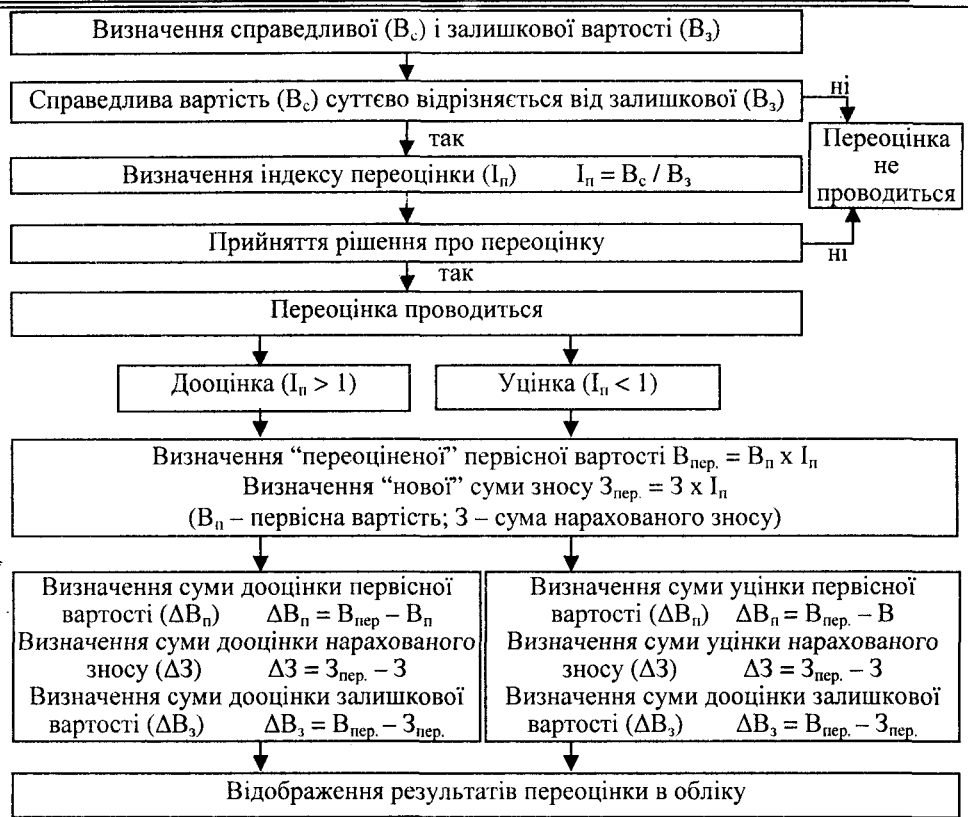


Рис. 11.3. Порядок проведення переоцінки основних засобів

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінки вартості основних засобів визначається П(С)БО 7 і залежить від того, проводиться переоцінка вперше чи повторно (див. рис. 11.4).

Приклад 11.1

Проведення першої дооцінки	Проведення першої уцінки
На балансі підприємства обліковується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого становить 10000 грн.; сума нарахованого зносу – 1500 грн. Для вказаного об'єкта величина суттєвості встановлена у Наказі про облікову політику підприємства у розмірі 10 %, а переоцінка проводиться вперше	
Справедлива вартість об'єкта – 10625 грн.	Справедлива вартість об'єкта – 5100 грн.
У зв'язку з цим прийнято рішення про переоцінку вартості об'єкта основних засобів	

Обчислимо індекс переоцінки: $I_n = V_c / V_3$	
$I_n = 10625 \text{ грн.} / 8500 \text{ грн.} = 1,25$	$I_n = 5100 \text{ грн.} / 8500 \text{ грн.} = 0,6$
Застосовуючи розрахований індекс, визначимо "переоцінену" первісну вартість і "переоцінену" суму зносу: переоцінена первісна вартість: $V_{пер.} = V_n \times I_n$; нарахований знос: $Z_{пер.} = Z \times I_n$	
$V_{пер.} = 10000 \text{ грн.} \times 1,25 = 12500 \text{ грн.}$ $Z_{пер.} = 1500 \text{ грн.} \times 1,25 = 1875 \text{ грн.}$	$V_{пер.} = 10000 \text{ грн.} \times 0,6 = 6000 \text{ грн.}$ $Z_{пер.} = 1500 \text{ грн.} \times 0,6 = 900 \text{ грн.}$
Визначимо суму дооцінки: первісної вартості: $\Delta V_n = 12500 \text{ грн.} - 10000 \text{ грн.} = 2500 \text{ грн.}$ суми нарахованого зносу: $\Delta Z = 1875 \text{ грн.} - 1500 \text{ грн.} = 375 \text{ грн.}$ залишкової вартості: $\Delta V_3 = 2500 \text{ грн.} - 375 \text{ грн.} = 2125 \text{ грн.}$	Визначимо суму уцінки: первісної вартості: $\Delta V_n = 10000 \text{ грн.} - 6000 \text{ грн.} = 4000 \text{ грн.}$ суми нарахованого зносу: $\Delta Z = 1500 \text{ грн.} - 900 \text{ грн.} = 600 \text{ грн.}$ залишкової вартості: $\Delta V_3 = 4000 \text{ грн.} - 600 \text{ грн.} = 3400 \text{ грн.}$

У бухгалтерському обліку операції відображаються наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Проведення першої дооцінки				
1	Відображено суму дооцінки залишкової вартості основного засобу	10 "Основні засоби"	423 "Дооцінка активів"	2500
2	Відображено суму дооцінки зносу основного засобу	423 "Дооцінка активів"	131 "Знос основних засобів"	375
Проведення першої уцінки				
1	Відображено суму уцінки залишкової вартості основного засобу	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	10 "Основні засоби"	3400
2	Відображено суму уцінки зносу основного засобу	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"	600

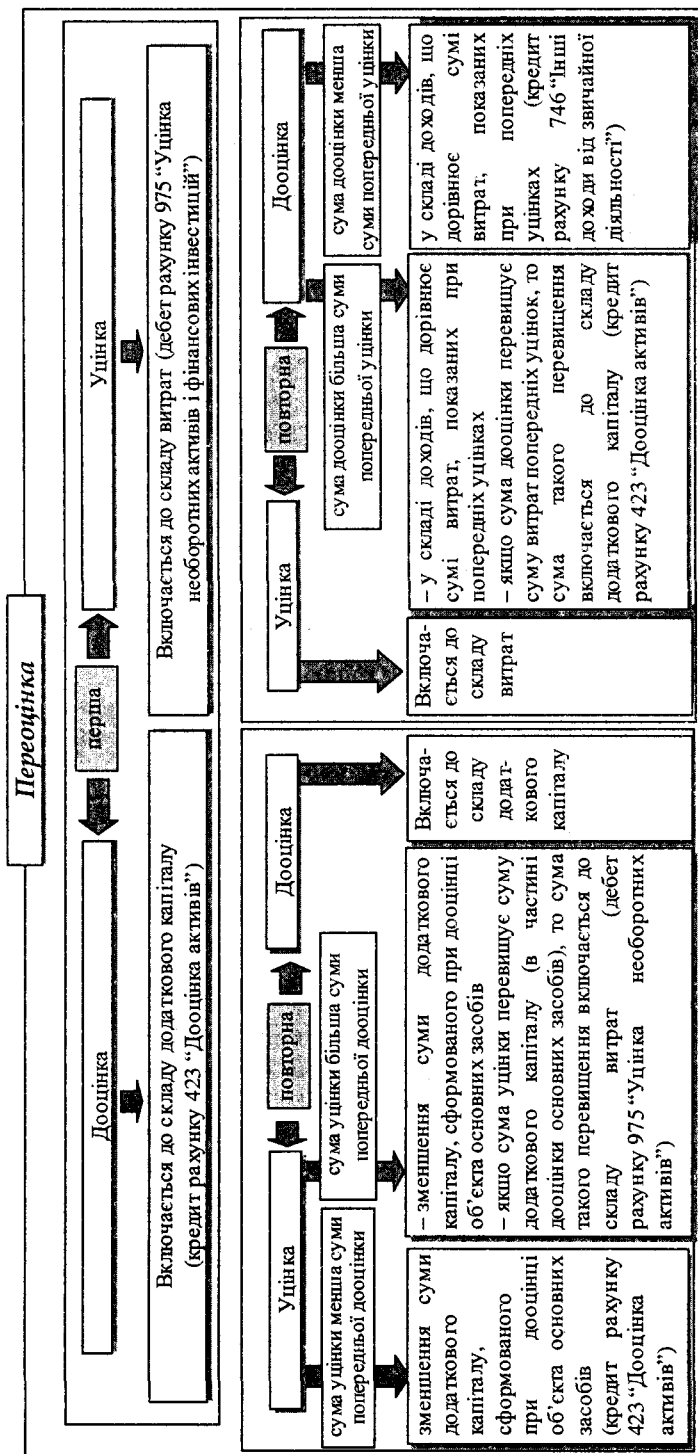


Рис. 11.4. Порядок відображення в обліку результатів переоцінок

Приклад 11.2

Проведення уцінки після попередньої дооцінки	Проведення дооцінки після попередньої уцінки
На балансі підприємства обліковується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого становить 12500 грн.; сума нарахованого зносу – 1875 грн. (див. приклад 11.1). Справедлива вартість об'єкта, що переоцінювався, – 6375 грн.	На балансі підприємства обліковується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого становить 6000 грн.; сума нарахованого зносу – 900 грн. (див. приклад 11.1). Справедлива вартість об'єкта, що переоцінювався, – 9180 грн.
У зв'язку з цим прийнято рішення про переоцінку вартості об'єкта основних засобів. Для вказаного об'єкта величина суттєвості встановлена у Наказі про облікову політику підприємства у розмірі 10 %, а переоцінка проводиться повторно	
<i>Обчислимо індекс переоцінки: $I_n = V_c / V_3$</i>	
$I_n = 6375 \text{ грн.} / 10625 \text{ грн.} = 0,6$	$I_n = 9180 \text{ грн.} / 5100 \text{ грн.} = 1,8$
<i>Застосовуючи розрахований індекс, визначимо переоцінену первісну вартість і переоцінену суму зносу: переоцінена первісна вартість: $V_{пер.} = V_n \times I_n$; переоцінена сума зносу: $Z_{пер.} = Z \times I_n$</i>	
$V_{пер.} = 12500 \text{ грн.} \times 0,6 = 7500 \text{ (грн.)}$ $Z_{пер.} = 1875 \text{ грн.} \times 0,6 = 1125 \text{ (грн.)}$	$V_{пер.} = 6000 \text{ грн.} \times 1,8 = 10800 \text{ (грн.)}$ $Z_{пер.} = 900 \text{ грн.} \times 1,8 = 1620 \text{ (грн.)}$
<i>Визначимо суму уцінки:</i> первісної вартості: $\Delta V_n = 12500 \text{ грн.} - 7500 \text{ грн.} = 5000 \text{ грн.}$ суми нарахованого зносу: $\Delta Z = 1875 \text{ грн.} - 1125 \text{ грн.} = 750 \text{ грн.}$ залишкової вартості: $\Delta V_3 = 5000 \text{ грн.} - 750 \text{ грн.} = 4250 \text{ грн.}$	<i>Визначимо суму дооцінки:</i> первісної вартості: $\Delta V_n = 10800 \text{ грн.} - 6000 \text{ грн.} = 4800 \text{ грн.}$ суми нарахованого зносу: $\Delta Z = 1620 \text{ грн.} - 900 \text{ грн.} = 720 \text{ грн.}$ залишкової вартості: $\Delta V_3 = 4800 \text{ грн.} - 720 \text{ грн.} = 4080 \text{ грн.}$

У бухгалтерському обліку операції відображаються наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Проведення уцінки після попередньої дооцінки				
1	Відображено суму уцінки залишкової вартості основного засобу (див. приклад 11.1): – в межах суми попередньої дооцінки	423 “Дооцінка активів”	10 “Основні засоби”	2125
	– в сумі перевищення над сумою попередньої дооцінки	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	10 “Основні засоби”	2125
2	Відображено суму уцінки зносу основного засобу	131 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби”	750
Проведення дооцінки після попередньої уцінки				
1	Відображено суму дооцінки залишкової вартості основного засобу (див. приклад 11.1): – в межах суми попередньої уцінки	10 “Основні засоби”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	3400
	– в сумі перевищення над сумою попередньої уцінки	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”	680
2	Відображено суму дооцінки зносу основного засобу	10 “Основні засоби”	131 “Знос основних засобів”	720

При переоцінці основних засобів накопичена амортизація повинна бути скоригована. Це пов'язано з тим, що в результаті переоцінки відбувається зміна не лише первісної вартості основного засобу, а й його зносу. Отже, трансформується база обчислення амортизації. Наступні суми амортизаційних відрахувань розраховуються, виходячи з переоціненої залишкової вартості. Переоцінка не передбачає перегляд строків корисної експлуатації основних засобів.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Дані про переоцінку відображаються у регістрах аналітичного обліку основних засобів – в інвентарній картці обліку основних засобів.

Витрати на утримання основних засобів Після надходження основних засобів кожне підприємство несе витрати, пов'язані з їх утриманням та експлуатацією. Відображення таких витрат в бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди (рис. 11.5).

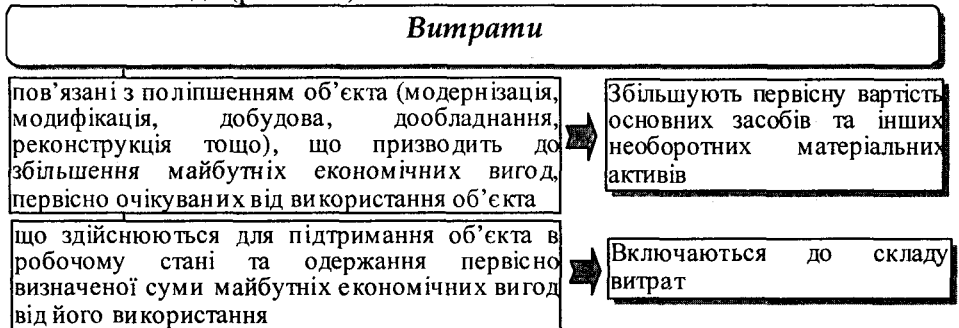


Рис. 11.5. Облік витрат на утримання необоротних матеріальних активів

Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів можуть бути спрямовані на: поліпшення стану об'єкта для продовження строку корисної експлуатації та (або) підвищення продуктивності нормативних показників його функціонування, підтримання об'єкта в робочому стані для збереження або відновлення майбутніх економічних вигод, що очікуються.

Прикладом витрат з покращання стану об'єкту є витрати на модифікацію, удосконалення машин і обладнання, а також впровадження нових виробничих процесів, які забезпечують значне скорочення операційних витрат (підвищення продуктивності основних засобів).

Ремонт об'єктів основних засобів виконують:

◆ господарським способом, коли роботи виконуються власними силами і на нього витрачаються будівельні матеріали підприємства, на балансі якого ці об'єкти обліковуються, тобто підприємство не користується послугами сторонніх організацій для виконання ремонту своїх об'єктів основних засобів;

◆ підрядним способом, коли ремонтні роботи виконують сторонні організації або відповідні підрозділи цієї організації;

◆ внутрішньопідрядним способом, коли ремонтні роботи виконують спеціалізовані структурні підрозділи підприємства.

При підрядному і внутрішньопідрядному способі виконання ремонту основних засобів підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають: найменування об'єкту, який підлягає ремонту; строки виконання робіт; умови і порядок розрахунків за виконаний ремонт.

Завершення ремонту оформлюється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

По закінченні ремонту бухгалтерія замовника робить відмітку в інвентарній картці обліку об'єкту основних засобів, який ремонтується, про дату виконання ремонту і фактичну суму витрат.

Наступні витрати, що подовжують строк корисної служби та (або) підвищують продуктивність об'єкта основних засобів, дозволяють отримувати додаткові економічні вигоди протягом більше одного звітного періоду і включаються до балансової вартості основних засобів. В протилежному випадку наступні витрати повинні бути визнані поточними витратами того періоду, в якому вони були понесені.

Розглянемо на умовних прикладах, як відображається в обліку вартість проведених ремонтів основних засобів, якщо:

1) в результаті ремонту зростає економічна вигода від використання основного засобу (приклад 11.3);

2) ремонт здійснюється для підтримання основного засобу в робочому стані (див. приклад 11.4).

Приклад 11.3

На комп'ютері, яким користується головний бухгалтер підприємства, проведено заміну материнської плати. Вартість плати становить 600 грн. (крім того ПДВ). Причому материнську плату придбано у підприємства, яке здійснювало її встановлення. За встановлення плати сплачено 200 грн. (крім того ПДВ).

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Придбано материнську плату у постачальника	207 "Запасні частини"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	600
2	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	120
3	Списано материнську плату для встановлення	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	207 "Запасні частини"	600

1	2	3	4	5
4	Здійснено заміну материнської плати на комп'ютері постачальником	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	200
5	Відображено суму ПДВ по наданих послугах	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	40
6	Перераховано кошти підприємству-постачальнику за материнську плату та її встановлення	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	960
7	Віднесено на збільшення вартості комп'ютера вартість материнської плати та наданих послуг по її встановленню	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	800

Витрати на ремонт, технічне обслуговування основних засобів, інші заходи з підтримання основних засобів в робочому стані, в результаті яких підтримуються на запланованому рівні, встановлюються чи зберігаються майбутні економічні вигоди, що спочатку очікуються від використання об'єкту основних засобів, включаються до складу витрат того періоду, в якому вони були здійснені.

Приклад 11.4

На підприємстві було здійснено ремонт легкового автомобіля, який використовується для перевезення адмінперсоналу. Для ремонту було використано запасні частини на суму 200 грн. без ПДВ та нараховано заробітну плату працівнику, який виконував ремонт автомобіля, в сумі 80 грн.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, □ абл.
		Дебет	Кредит	
1	Списано запасні частини на ремонт автомобіля	92 "Адміністративні витрати"	207 "Запасні частини"	200
2	Нараховано заробітну плату працівнику за проведення ремонту	92 "Адміністративні витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці"	80
3	Проведено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати (сума умовна)	92 "Адміністративні витрати"	65 "Розрахунки за страхуванням"	30,40

Вибуття основних засобів

Якщо з будь-яких причин основний засіб не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання.

Основний засіб списується з балансу підприємства в наступних випадках (див. рис. 11.6).

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття об'єктів основних засобів їх

залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

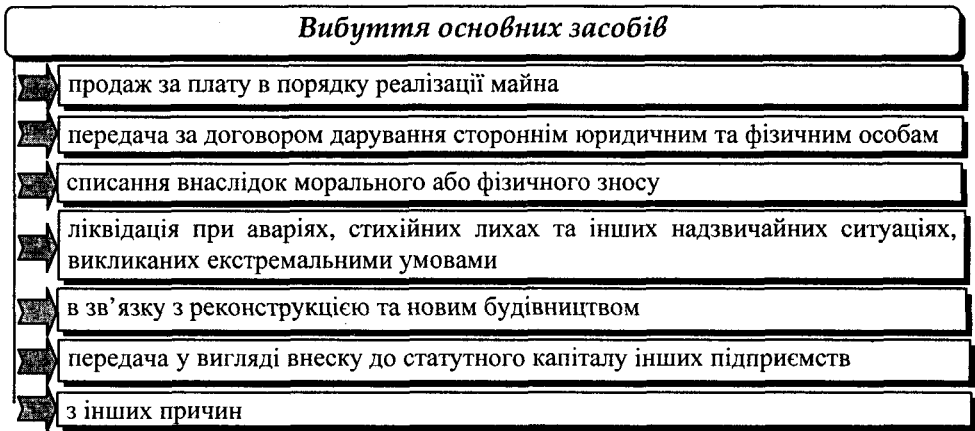


Рис. 11.6. Вибуття основних засобів

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються, відповідно, на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Реалізація, ліквідація, безоплатна передача та передача основних засобів в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства оформлюється в бухгалтерському обліку наступним чином (табл. 11.9).

Таблиця 11.9. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації, ліквідації, безоплатної передачі та передачі основних засобів в якості внеску до статутного капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Реалізація основних засобів			
1	Відображено дохід від реалізації основних засобів	31 "Рахунки в банках", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
3	Списано знос реалізованих основних засобів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
4	Відображено залишкову вартість реалізованих основних засобів	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"
5	Відображено фінансовий результат від реалізації основних засобів	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
		742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"

1	2	3	4
Ліквідація основних засобів			
1	Списано знос ліквідованих основних засобів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
2	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976 "Списання необоротних активів"	10 "Основні засоби"
3	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976 "Списання необоротних активів"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
5	Відображено фінансовий результат від ліквідації основних засобів	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	976 "Списання необоротних активів"
		746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"
Передача основних засобів в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства			
1	Списано знос переданих основних засобів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
2	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	10 "Основні засоби"

11.5. Облік зносу основних засобів

Поняття зносу основних засобів Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів. Виділяють моральний і фізичний знос основних засобів, а також знос під дією сил природи (рис. 11.7).

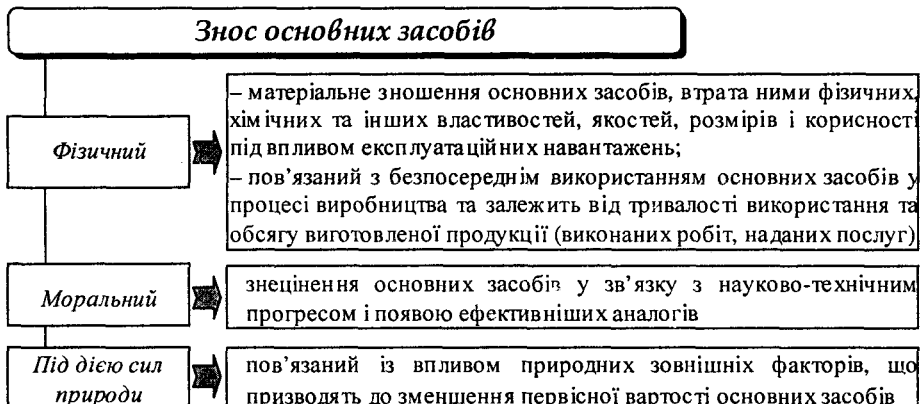


Рис. 11.7. Види зносу основних засобів

Згідно з П(С)БО 7, *амортизація* – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості об'єкта протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання *принципу нарахування та відповідності доходів і витрат*.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання¹.

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів за винятком землі та незавершених капітальних інвестицій.

Порядок нарахування амортизації основних засобів визначається П(С)БО 7 (рис. 11.8).

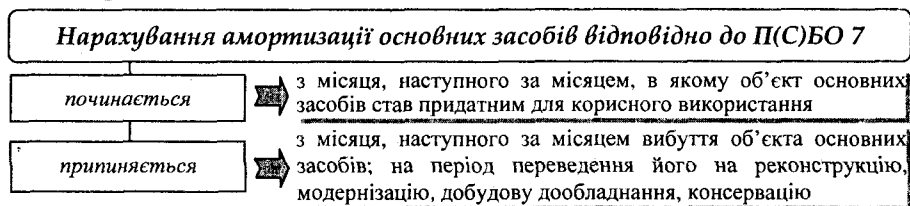


Рис. 11.8. Порядок нарахування амортизації основних засобів

Строк корисної експлуатації основних засобів – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством, або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Строк корисної експлуатації визначається самим підприємством з урахуванням таких чинників:

- ◆ очікуваного використання об'єкта з урахуванням його потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- ◆ очікуваного фізичного та морального зносу;
- ◆ правових або аналогічних обмежень щодо строків використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або законодавчі акти, що визначають граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо).

Строк корисного використання основних засобів переглядається у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Результати зміни терміну корисного використання об'єкта впливатимуть на величину амортизації цього об'єкта в поточному та

¹У зарубіжній практиці поняття “амортизація” використовується винятково щодо нематеріальних активів. Стосовно ж матеріальних необоротних активів використовується поняття “знос”.

Знос (depreciation) – це розподіл первісної вартості або переоціненої вартості матеріального довгострокового активу (окрім земельних ділянок і природних ресурсів) протягом визначеного строку корисного використання [Sidney J. Gray, Belverd E. Needles, Jr. Financial Accounting: A Global Approach. Boston, NY: Houghton Mifflin Company, 1999. – 602 p., стор. 251].

Розподіл вартості нематеріальних активів протягом строку принесення економічних вигод називається амортизацією (amortization) [там же, стор.251].

майбутньому періодах, проте накопичена амортизація за попередні періоди не коригується (приклад 11.5).

Приклад 11.5

Спочатку строк корисної служби об'єкта основних засобів був оцінений в 5 років. Річна норма амортизації об'єкта при цьому складає 20 %. Якщо після двох років експлуатації строк корисної служби об'єкта знизиться з 5 до 4 років, тобто об'єкт буде використовуватися в подальшому протягом двох, а не трьох років, як очікувалося раніше, то норма амортизації на ці два роки повинна бути збільшена в 1,5 рази:

$$(5 - 2) : 2 = 1,5.$$

Таким чином, протягом двох останніх років використання об'єкта річна норма амортизації складе 30 %, а не 20 %, як в перші два роки.

Методи розрахунку амортизації Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу та фіксується в Наказі про облікову політику. Відповідно до П(С)БО 7, амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого, характеристику яких наведено в таблиці 11.10 Вказаним Положенням (стандартом) дозволено також використовувати методи та норми нарахування амортизації, передбачені чинним податковим законодавством.

Розглянемо детальніше кожний з цих методів.

За **прямолінійним методом** річна сума амортизації визначається діленням *вартості, яка амортизується*, на строк корисного використання об'єкта основних засобів (див. табл. 11.10). Вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно списується (розподіляється) протягом строку його служби. При цьому річна норма та річна сума амортизації залишаються постійними протягом всього строку корисної служби об'єкта (приклад 11.6).

Приклад 11.6

Первісна вартість вантажного автомобіля – 10000 грн. Очікуваний строк служби – 5 років. Ліквідаційна вартість автомобіля – 1000 грн.

Визначимо вартість об'єкта, що амортизується:

$$\frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисної експлуатації}} = \frac{10000 \text{ грн.} - 1000 \text{ грн.}}{5} = 1800 \text{ грн.}$$

Отже, сума амортизації за рік складе:

$$(1800 \text{ грн.} : 9000 \text{ грн.}) \times 100 \% = 20 \% \text{ щорічно.}$$

Нарахування амортизації за прямолінійним методом протягом п'яти років можна відобразити наступним чином.

Роки	Первісна вартість, грн.	Річна сума амортизації, грн.	Накопичений знос, грн.	Залишкова вартість, грн.
1	10000	1800	1800	8200
2	10000	1800	3600	6400
3	10000	1800	5400	4600
4	10000	1800	7200	2800
5	10000	1800	9000	1000

Таблиця 11.10. Характеристика методів нарахування амортизації

№ з/п	Назва методу	Порядок розрахунку амортизації	Переваги та недоліки методу	Особливості застосування методу
Методи, що базуються на часі використання основних засобів				
1	Прямолінійний	$B_A = (B_{\text{п}} - B_{\text{л}}) / H$ $A = B_A / H$	<p><i>Переваги:</i> простота розрахунку амортизації; можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному періоді, що зручно для зрівноваження собівартості продукції, яка випускається, з доходами від її реалізації</p> <p><i>Недоліки:</i> не враховується моральний знос основних засобів та фактор зростання витрат на ремонт у міру їх експлуатації</p>	Застосовують для нарахування амортизації основних засобів, знос яких не залежить від обсягу виробництва; адміністративних будівель, виробничих цехів тощо
2	Зменшення залишкової вартості	$A = B_3 \times H_A$ $H_A = 1 - \sqrt[H]{(B_{\text{л}} / B_{\text{п}})} = 1 - (B_{\text{л}} / B_{\text{п}})^{1/H}$	<p><i>Переваги:</i> Протягом перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації нагромаджується значна сума коштів, необхідних для відновлення основних засобів. Накопичуються кошти для заміни основних засобів у випадку їх морального старіння та інфляції</p> <p><i>Недоліки:</i> прискорена норма нарахування зносу визначається суб'єктивно в облікових цілях</p>	Застосовують тільки у випадку, якщо передбачається наявність ліквідаційної вартості
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	$A = B_3 \times H_A$ $H_A = 2 / H$		
4	Кумулятивний	$A = B_A \times K_A$ <p><i>K</i> – кількість років корисного використання, що залишилися / сума порядкових номерів років корисного використання</p>	<p><i>Недоліки:</i> сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням основних засобів, ні з обсягом виробленої продукції</p>	Застосовують, якщо продуктивність обладнання в перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні
Метод, що базується на кількості одиниць продукції, отриманих від використання об'єкта основних засобів				
5	Виробничий	$A_{\text{міс}} = C_{\text{ВА}} \times O_{\text{Ф.міс}}$ $C_{\text{ВА}} = B_A / O_3$	<p><i>Переваги:</i> простота та раціональність розрахунку</p> <p><i>Недоліки:</i> неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу</p>	Застосовують у випадку, коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості і коли можна визначити фактичний обсяг виробництва

B_A – вартість, що амортизується; $B_{\text{п}}$ – первісна вартість; $B_{\text{л}}$ – ліквідаційна вартість; A – річна сума амортизації; H – строк корисної експлуатації; B_3 – залишкова вартість; H_A – норма амортизації; K – кумулятивний коефіцієнт; $C_{\text{ВА}}$ – виробнича ставка амортизації; $O_{\text{Ф.міс}}$ – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); O_3 – загальний обсяг продукції (робіт, послуг)

Метод зменшення залишкової вартості – це метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток *залишкової вартості* об'єкта на початок звітного року або *первісної вартості* на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість (див. табл. 11.10).

У перший рік експлуатації об'єкта основних засобів базою для нарахування амортизації такого об'єкта буде його первісна вартість (приклад 11.7).

Приклад 11.7

За даними попереднього прикладу, норма амортизації (H_a) вантажного автомобіля складає:

$$1 - (1000 \text{ грн.} : 10000 \text{ грн.})^{1/5} = 1 - 0,631 = 0,369.$$

Отримаємо розрахунок амортизаційних відрахувань у розрізі років:

Роки	Первісна вартість, грн.	Річна сума амортизації, грн.	Накопичений знос, грн.	Залишкова вартість, грн.
1	2	$3 = 5 \times H_a$	4	$5 = 2 - 4$
1	10000	$10000 \times 0,369 = 3690$	3690	6310
2	10000	$6310 \times 0,369 = 2328$	6018	3982
3	10000	$3982 \times 0,369 = 1469$	7487	2513
4	10000	$2513 \times 0,369 = 927$	8414	1586
5	10000	586*	9000	1000

* за останній рік експлуатації сума амортизації коригується

Метод прискореного зменшення залишкової вартості передбачає визначення річної суми амортизації як добутку *залишкової вартості* об'єкта на початок звітного року або *первісної вартості* на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється (приклад 11.8).

Приклад 11.8

При прямолінійному методі норма амортизації вантажного автомобіля на рік складала 20%. Обчислимо суму амортизаційних відрахувань за методом прискореного зменшення залишкової вартості при подвійній нормі амортизації (H_a) – 40%. Фіксована ставка в 40% відноситься до залишкової вартості в кінці кожного року.

Роки	Первісна вартість, грн.	Річна сума амортизації, грн.	Накопичений знос, грн.	Залишкова вартість, грн.
1	2	$3 = 5 \times H_a$	4	$5 = 2 - 4$
1	10000	$40\% \times 10000 = 4000$	4000	6000
2	10000	$40\% \times 6000 = 2400$	6400	3600
3	10000	$40\% \times 3600 = 1440$	7840	2160
4	10000	$40\% \times 2160 = 864$	8704	1296
5	10000	296*	9000	1000

*сума амортизації за останній рік експлуатації обмежується величиною, що необхідна для зменшення залишкової вартості.

Кумулятивний метод передбачає, що річна сума амортизації визначається як добуток *вартості, яка амортизується*, та кумулятивного

коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання (див. приклад 11.9).

Приклад 11.9

Обчислимо суму амортизації об'єкта основних засобів, строк корисної служби якого 5 років.

Сума чисел років експлуатації автомобіля складе 15:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.$$

Суму амортизаційних відрахувань за кумулятивним методом визначатимуть наступним чином.

Роки	Первісна вартість, грн.	Вартість, яка амортизується грн.	Кумулятивний коефіцієнт	Річна сума амортизації, грн.	Накопичений знос, грн.	Залишкова вартість, грн.
1	2	3	4	5 = 3 x 4	6	7 = 2 - 6
1	10000	9000	5 : 15 = 0,33	2970	2970	7030
2	10000	9000	4 : 15 = 0,27	2430	5400	4600
3	10000	9000	3 : 15 = 0,20	1800	7200	2800
4	10000	9000	2 : 15 = 0,13	1170	8370	1630
5	10000	9000	1 : 15 = 0,07	630	9000	1000

За виробничим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів (див. приклад 11.10). Даний метод заснований на припущенні, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання. При цьому строк корисної служби визначається кількістю продукції та обсягом послуг, які підприємство планує виготовити або надати з використанням об'єкта.

Приклад 11.10

Плановий випуск продукції – 50000 одиниць. Виробнича ставка амортизації вантажного автомобіля (див. попередній приклад) визначається наступним чином:

$$\frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Плановий випуск продукції}} = \frac{10000 \text{ грн.} - 1000 \text{ грн.}}{50000 \text{ од. прод.}} = 0,18 \text{ грн./од. прод.}$$

Якщо відомо, що за перший рік експлуатації об'єкта випуск продукції склав 10000, за другий – 11000, за третій – 10100, за четвертий – 9000 і за п'ятий – 9900 од., то нарахування амортизації за виробничим методом протягом п'яти років можна відобразити наступним чином.

Роки	Первісна вартість, грн.	Випуск продукції, од.прод.	Річна сума амортизації, грн.	Накопичений знос, грн.	Залишкова вартість, грн.
1	2	3	$4 = 3 \times$ вироб. ставки	5	$6 = 2 - 5$
1	10000	10000	1800	1800	8200
2	10000	11000	1980	3780	6220
3	10000	10100	1818	5598	4402
4	10000	9000	1620	7218	2782
5	10000	9900	1782	9000	1000

Якщо компоненти основних засобів мають різні строки корисного використання, відмінні від терміну корисного використання активу в цілому, то можуть застосовуватись різні норми та методи амортизації щодо цих компонентів. Наприклад, літак та його двигуни повинні розглядатись як окремі об'єкти, які амортизуються, якщо вони мають різні строки корисного використання.

Метод амортизації основного засобу переглядається, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваному способі надходження економічних вигод від використання цих активів. Необхідність зміни методу амортизації може бути пов'язана, наприклад, з прискоренням морального старіння обладнання через появу на ринку нового виду обладнання, яке здатне ефективніше виконувати ті ж функції.

Приклад 11.11

Вартість об'єкту основних засобів, що амортизується, складає 1000 грн., а строк корисної служби – 5 років. Протягом перших двох років експлуатації об'єкт амортизувався за методом прискореного зменшення залишкової вартості, з використанням коефіцієнта прискорення, що дорівнює двом.

У зв'язку зі зміною умов використання об'єкту, які передбачали порядок отримання від нього економічних вигод, було визнано за необхідне змінити метод амортизації – перейти до прямолінійного методу.

Протягом третього, четвертого і п'ятого років використання об'єкта він буде амортизуватись за річною нормою амортизації 12 % (річна сума амортизації – 120 грн.), оскільки амортизація об'єкта за перші роки експлуатації склала 640 грн.:

$1000 \text{ грн.} \times 40 \% = 400 \text{ грн.}$ – за перший рік;

$(1000 \text{ грн.} - 400 \text{ грн.}) \times 40 \% = 240 \text{ грн.}$ – за другий рік.

Результати зміни суми нарахованої амортизації після змін методу амортизації будуть відображені в звітності за третій, четвертий та п'ятий роки.

Нарахування амортизації в обліку відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів з одночасним збільшенням суми амортизаційних відрахувань за рахунком 09 "Амортизаційні відрахування".

Нарахування зносу основних засобів оформлюється наступними записами на рахунках бухгалтерського обліку (див. табл. 11.11).

Таблиця 11.11. Кореспонденція рахунків з обліку зносу основних засобів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що не використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами": а) об'єктів виробничого призначення	23 "Виробництво", 91 "Загально-виробничі витрати"	131 "Знос основних засобів"
	б) об'єктів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	
	в) об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 "Витрати на збут"	
	г) об'єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок	941 "Витрати на дослідження та розробки"	
	д) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	
	е) об'єктів, що використовуються для ліквідації наслідків стихійних лих, техногенних катастроф, аварій	99 "Надзвичайні витрати"	
2	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами"	83 "Амортизація"	131 "Знос основних засобів"
3	Збільшення суми амортизаційних відрахувань на суму нарахованої амортизації основних засобів	09 "Амортизаційні відрахування"	-

11.6. Облік капітального будівництва

Витратами, які включаються до собівартості капітального будівництва, є:

- ◆ вартість підготовки будівельного майданчика;
- ◆ початкові витрати на транспортування та заготівельні витрати основних засобів;
- ◆ витрати зі страхування ризиків;
- ◆ витрати на установку, монтаж та налагодження будівельного обладнання;
- ◆ витрати на послуги спеціалізованих підприємств та фахівців (архітекторів, інженерів, юристів, проєктантів та інших).

Собівартість активу, створеного власними силами, визнається як сума прямих та накладних витрат, пов'язаних зі створенням активу. В цьому випадку собівартість активу не повинна перевищувати його справедливої вартості.

Приклад накопичення витрат по капітальному будівництву наведений нижче (див. табл. 11.12).

Таблиця 11.12. Приклад накопичення витрат по капітальному будівництву

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено вартість витрачених матеріалів	151 "Капітальне будівництво"	205 "Будівельні матеріали"
2	Нараховано заробітну плату робітникам, які зайняті будівельними роботами та проведено відрахування на соціальні заходи	151 "Капітальне будівництво"	66 "Розрахунки з оплати праці" 65 "Розрахунки за страхуванням"
3	Відображено вартість монтажних і проектно-будівельних робіт	151 "Капітальне будівництво"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
5	Відображено вартість державної реєстрації	151 "Капітальне будівництво"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6	Відображено капітальні вкладення на вартість страхування	151 "Капітальне будівництво"	655 "Розрахунки за страхуванням майна"
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	655 "Розрахунки за страхуванням майна"
8	Відображено введення в експлуатацію будівлі	103 "Будинки та споруди"	151 "Капітальне будівництво"
9	Списано на інші витрати різницю між собівартістю будівництва і справедливою вартістю	977 "Інші витрати звичайної діяльності"	151 "Капітальне будівництво"

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних інвестицій (інвентарними об'єктами).

11.7. Облік орендних та лізингових операцій

У процесі діяльності підприємствам інколи вигідніше взяти необхідний об'єкт основних засобів у тимчасове користування в іншого суб'єкта підприємницької діяльності, тобто орендувати, ніж придбати його у власність.

Структура П(С)БО 14 Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" (далі – П(С)БО 14). Основні розділи даного положення наступні (див. рис. 11.9).

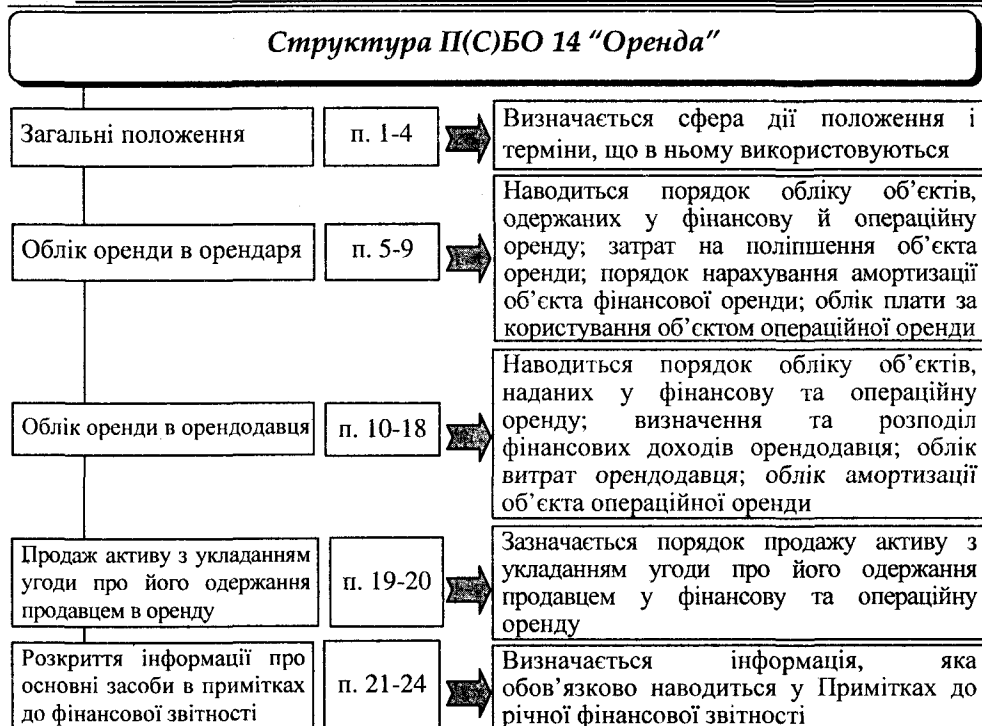


Рис. 11.9. Структура П(С)БО 14 "Оренда"

Дія П(С)БО 14 не поширюється на такі види угод:

- ◆ орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);
- ◆ угоди щодо використання авторських та суміжних прав;
- ◆ угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Нижче наведені основні терміни, що використовуються з прийняттям П(С)БО 14.

Суборенда – угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Невідомна орендна угода – орендна угода, яка може бути розірвана тільки:

- ◆ з дозволу орендодавця;
- ◆ якщо відбулася певна непередбачена подія;
- ◆ у випадку укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем.

Непередбачена орендна плата – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотків тощо).

Орендна ставка відсотка – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початку строку оренди.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря – ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Гарантованою ліквідаційною вартістю є:

- 1) для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;
- 2) для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди – це строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Фінансові витрати орендаря – це різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди.

Фінансовий дохід орендодавця – різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка.

Порівняльна характеристика П(С)БО 14 та МСФЗ 17

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” розроблений на підставі основних положень Міжнародного стандарту фінансової звітності 17 “Оренда” з урахуванням національних особливостей ведення обліку.

Найсуттєвіші відмінності між П(С)БО 14 та МСФЗ 17 наведені в таблиці 11.13.

Таблиця 11.13. Порівняння національного та міжнародного стандартів з обліку орендних операцій

Ознака	П(С)БО 14 "Оренда"	МСФЗ 17 "Оренда"
1	2	3
Класифікація оренди	Показники ситуацій, що можуть привести до класифікації оренди як фінансової	
	Не розглядаються	а) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар; б) прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижок орендної плати, які дорівнюють більшості надходжень від продажу наприкінці оренди); в) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу ринкової орендної плати
Облік оренди в орендаря Облік оренди в орендодавця	Затрати орендаря на поліпшення об'єкту	
	операційної оренди	фінансової оренди
	які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, що первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються	
	у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів	до вартості об'єкта фінансової оренди
	Об'єкт операційної оренди відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в угоді про оренду	
Розподіл фінансового доходу між звітними періодами		
здійснюється із застосуванням орендної ставки на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду		здійснюється на систематичній і раціональній основі та базується на моделі, що відображає сталу періодичну прибутковість на чисті інвестиції орендодавця, не сплачені за фінансовою орендою

1	2	3
Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду	Сума перевищення продажної вартості активу над справедливою вартістю проданого активу	
	включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди	слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу
Інформація, що розкривається у Примітках до річної фінансової звітності	Орендар-виробник надає інформацію щодо фінансової звітності	
	про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів	Не розглядається

Інші положення стандарту, включаючи визначення основних термінів, суттєво не відрізняються.

Поняття та види оренди Під *орендою* розуміють угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Підприємство, яке бере будь-яке майно в оренду, вважається *орендарем*, а той, хто надає це майно, – *орендодавцем*. У ролі орендодавця та орендаря можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються *договором оренди*, в якому визначаються склад і вартість переданих в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін з виконання договірних умов.

Строк оренди – період дії невідомої орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди. Строк договору оренди визначається за погодженням сторін.

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Виходячи з умов, на яких передається в користування орендарю орендодавцем власність, оренда поділяється на операційну та фінансову (рис. 11.10).

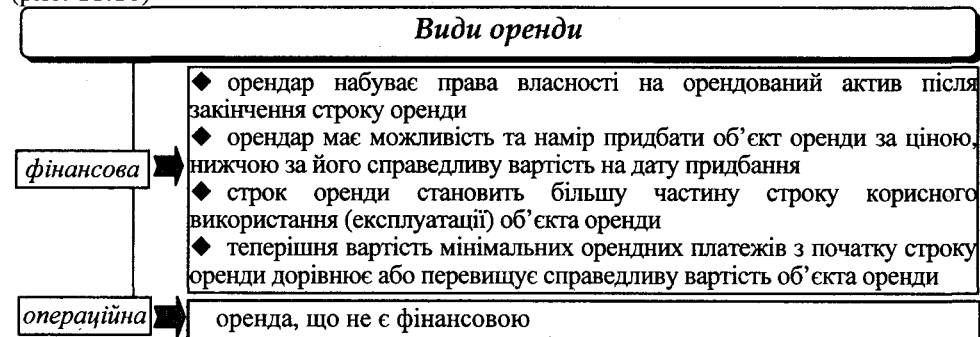


Рис. 11.10. Класифікація видів оренди

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Амортизація об'єкту фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку орендної угоди. При цьому право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом всього строку дії договору оренди.

Нарахування амортизації об'єкта операційної оренди здійснюється орендодавцем.

Крім орендних операцій, на практиці також використовується лізингові операції.

Лізинг – це підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних або залучених фінансових ресурсів, та полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або переходить до нього у власність за дорученням і погодженням з лізингодержувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингодержувачем періодичних лізингових платежів.

Об'єктом лізингу може бути будь-яке рухоме та нерухоме майно, яке може бути віднесене до основних засобів відповідно до законодавства, в тому числі продукція, вироблена державними підприємствами (машини, устаткування, транспортні засоби, обчислювальна та інша техніка, системи телекомунікації тощо), не заборонене до вільного обігу на ринку та щодо якого немає обмежень про передачу його в лізинг.

Суб'єктами лізингу можуть бути:

1) лізингодавець – суб'єкт підприємницької діяльності, в тому числі банківська або небанківська фінансова установа, який передає в користування об'єкти лізингу;

2) лізиногoderжувач – суб'єкт підприємницької діяльності, який одержує в користування об'єкти лізингу за договором лізингу;

3) продавець лізингового майна – суб'єкт підприємницької діяльності, що виготовляє майно (машини, устаткування тощо) та / або продає власне майно, яке є об'єктом лізингу.

Лізинг здійснюється за **договором лізингу**, який регулює правовідносини між суб'єктами лізингу, і, залежно від особливостей здійснення лізингових операцій, може бути двох видів – фінансовий чи оперативний.

Оперативний лізинг – це договір лізингу, в результаті укладання якого лізингодержувач на своє замовлення отримує у платне користування від

лізингодавця об'єкт лізингу на строк, менший строку, за який амортизується 90 % вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору.

Фінансовий лізинг – це договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менше строку, за який амортизується 60 % вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору.

Майно, передане за договором фінансового лізингу, зараховується на баланс лізингоодержувача з позначкою, що це майно отримано у фінансовий лізинг. Передача (як і повернення) об'єкта лізингу повинна бути зафіксована актом приймання-передачі.

Типова кореспонденція рахунків з обліку орендних (лізингових) операцій наведена в таблиці 11.14.

Таблиця 11.14. Кореспонденція рахунків з обліку орендних (лізингових) операцій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Операційна оренда (лізинг)			
<i>А. У орендодавця</i>			
1	Нараховано амортизацію об'єкта, переданого в операційну оренду	949 "Інші витрати операційної діяльності"	131 "Знос основних засобів"
2	Відображено належну до одержання орендну плату	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	713 "Дохід від операційної оренди активів"
3	Нараховано ПДВ	713 "Дохід від операційної оренди активів"	641 "Розрахунки за податками"
4	Отримано орендну плату	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
5	Визначено фінансовий результат	713 "Дохід від операційної оренди активів"	79 "Фінансові результати"
		79 "Фінансові результати"	949 "Інші витрати операційної діяльності"
<i>Б. У орендаря</i>			
1	Прийнято в операційну оренду основні засоби	01 "Орендовані необоротні активи"	–
2	Нараховано до сплати орендну плату	23 "Виробництво", (91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності")	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
3	Відображено ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"

1	2	3	4
4	Перераховано орендну плату	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
5	Повернення об'єкта оренди	–	01 "Орендовані необоротні активи"
Фінансова оренда (лізинг)			
<i>А. У орендодавця</i>			
1	Списано знос основних засобів, які передаються у фінансову оренду	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
2	Списано залишкову вартість основних засобів, які передаються у фінансову оренду	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"
3	Відображено дохід від передачі основних засобів у фінансову оренду строком на 5 років	161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
4	Відображено суму ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"
5	Включено до складу поточної суми заборгованості орендаря за І-й рік оренди	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"
6	Нараховано в кінці року суму фінансового доходу від І-го року оренди і списано на фінансові результати	373 "Розрахунки за нарахованими доходами" 732 "Відсотки одержані"	732 "Відсотки одержані" 79 "Фінансові результати"
7	На поточний рахунок надійшли кошти від орендаря: – за основні засоби – відсотки	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами" 373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
8	Надійшло устаткування після завершення строку оренди	641 "Розрахунки за податками" 10 "Основні засоби"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
<i>Б. У орендаря</i>			
1	Отримано у фінансову оренду основний засіб	10 "Основні засоби"	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
2	Нараховано амортизацію об'єкта фінансової оренди	23 "Виробництво", (91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності")	131 "Знос основних засобів"

1	2	3	4
3	Відображено суму винагороди орендодавцю	23 "Виробництво", (91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності")	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Нараховано щомісячну суму частини вартості об'єкта фінансової оренди	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
5	Погашено заборгованість за орендною платою	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
6	Нараховано відсоток, що підлягає сплаті орендодавцю	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
7	Викуплено об'єкт оренди після закінчення строку договору за залишковою вартістю	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
8	Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
9	Перехід об'єкта оренди у власність орендаря після закінчення строку фінансової оренди*	10 "Основні засоби"	10 "Основні засоби"
10	Одночасно відображено суму нарахованого зносу*	131 "Знос основних засобів"	131 "Знос основних засобів"

* В розрізах аналітичного обліку

11.8. Відображення даних про основні засоби в облікових регістрах і розкриття інформації у фінансовій звітності

Узагальнена інформації про наявність і рух основних засобів, зносу та капітальних інвестицій необоротних активів відображається в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності (див. табл. 11.15).

Таблиця 11.15. Розкриття інформації про основні засоби, їх знос та капітальні інвестиції в облікових регістрах та фінансовій звітності

Шифр та назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Балансі (ф. № 1)	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
10 "Основні засоби"	Журнал 4	030, 031	100-180, 260-268
131 "Знос основних засобів"	Журнал 4	032	100-180 (графи 4, 7, 9, 10, 13, 15, 17, 18), 268
15 "Капітальні інвестиції"	Журнал 4, Відомість 4.1	020	280-340

У Примітках до річної фінансової звітності обов'язково повинна наводитися наступна інформація про основні засоби (рис. 11.11).

Інформація про основні засоби, яка обов'язково наводиться в Примітках до фінансової звітності

→	Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі
→	Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації)
→	Наявність та рух у звітному році
→	Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження
→	Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів
→	Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік
→	Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів
→	Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються
→	Первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись
→	Залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу
→	Первісна вартість, залишкова вартість та методи оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування
→	Зміна розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками)
→	Зміна розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками)
→	Сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств наводиться у примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів

Рис. 11.11. Розкриття інформації про основні засоби у Примітках до річної фінансової звітності

Нижче наведено зразок Журналу 4 (зразок 11.1).

Зразок 11.1

ВАТ "Промінь"

підприємство

ЖУРНАЛ 4 за червень 20xx р.

за кредитом рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 19 "Гудвіл при придбанні"

I. З кредиту рахунків 10, 11, 12, 13, 19 в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків					Разом
		10	11	12	13	19	
1	13 "Знос необоротних активів"	60500	3000	1000	X	X	64500
2	23 "Виробництво"	X	X	X	565	-	565
3	68 "Розрахунки за іншими операціями"	X	X	X	X	600	600
4	91 "Загальновиробничі витрати"	X	X	X	80	X	80
5	92 "Адміністративні витрати"	X	X	X	230	X	230
6	93 "Витрати на збут"	X	X	X	50	X	50
7	97 "Інші витрати"	80100	4300	2300	-	X	86700
РАЗОМ		140600	7300	3300	925	600	152725

II. З кредиту рахунків 14, 15, 18, 35 в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків				Разом
		14	15	18	35	
1	12 "Нематеріальні активи"	150	300	X	X	450
2	31 "Рахунки в банках"	1000	-	-	1200	2200
3	35 "Поточні фінансові інвестиції"	100	X	-	X	100
4	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	2100	-	X	X	2100
5	42 "Додатковий капітал"	300	-	X	-	300
6	60 "Короткострокові позики"	650	-	X	X	650
7	68 "Розрахунки за іншими операціями"	120	X	X	X	120
8	96 "Втрати від участі в капіталі"	50	X	X	-	50
РАЗОМ		4470	300	-	1200	5970

Лекція 12 *Облік інших необоротних активів*

Мета вивчення

Після вивчення лекції 12 студент повинен знати:

- поняття та класифікацію інших необоротних активів;
- документи з обліку наявності та руху інших необоротних активів;
- перелік рахунків для обліку інших необоротних активів і субрахунків до них;
- розрізи аналітики до рахунків 11 “Інші необоротні матеріальні активи” та 18 “Інші необоротні активи”;
- порядок і методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів;
- особливості проведення інвентаризації необоротних матеріальних активів.

Після вивчення лекції 12 студент повинен вміти:

- складати первинні документи з обліку наявності та руху інших необоротних активів;
- нараховувати амортизацію інших необоротних матеріальних активів;
- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками 11 “Інші необоротні матеріальні активи” та 18 “Інші необоротні активи”.

У лекції розглядаються наступні питання:

12.1. Поняття інших необоротних активів

12.2. Характеристика рахунків з обліку інших необоротних активів

12.3. Облік інших необоротних активів

12.4. Облік зносу інших необоротних матеріальних активів

12.5. Інвентаризація необоротних матеріальних активів

12.1. Поняття інших необоротних активів

Під іншими необоротними матеріальними активами розуміють матеріальні активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року) і які не входять до складу основних засобів. Строк корисного використання інших необоротних активів встановлюється підприємством самостійно і зазначається у Наказі про облікову політику.

Для цілей бухгалтерського обліку інші необоротні матеріальні активи класифікуються за такими групами (рис. 12.1).

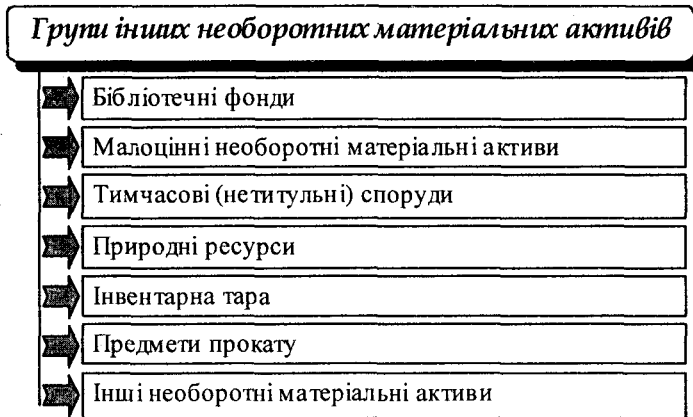


Рис. 12.1. Класифікація інших необоротних матеріальних активів

Бухгалтерський облік інших необоротних матеріальних активів регламентується П(С)БО 7 “Основні засоби” (див. лекцію 10).

12.2. Характеристика рахунків з обліку інших необоротних активів

Характеристика рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” Рахунок 11 “Інші необоротні матеріальні активи” призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення у складі об’єктів обліку на рахунку 10 “Основні засоби”.

Відповідно до класифікації інших необоротних матеріальних активів до рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” відкриваються субрахунки, характеристика яких наведена в таблиці 12.1.

Таблиця 12.1. Характеристика субрахунків до рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”

Назва субрахунку 1	Характеристика 2
111 “Бібліотечні фонди”	Призначений для обліку наявності та руху бібліотечних фондів
112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”	Призначений для відображення вартості предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема, спеціальних інструментів і спеціального пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об’єктів та інших предметів, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів

1	2
113 "Тимчасові (нетитульні) споруди"	Призначений для обліку експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд
114 "Природні ресурси"	Призначений для обліку наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо)
115 "Інвентарна тара"	Призначений для обліку наявності та руху інвентарної тари
116 "Предмети прокату"	Призначений для обліку наявності та руху активів, які використовуються для видачі напрокат
117 "Інші необоротні матеріальні активи"	Призначений для обліку наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи". На цьому субрахунку, зокрема, орендар відображає вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо)

Рахунок 18 "Інші необоротні активи" призначений для обліку наявності та руху необоротних активів, які не знайшли відображення на інших рахунках обліку необоротних активів.

До рахунку 18 "Інші необоротні активи" можуть відкриватися субрахунки, на яких облік наявності та руху інших необоротних активів ведеться за видами активів.

12.3. Облік інших необоротних активів

Документування господарських операцій з обліку інших необоротних матеріальних активів Процес документального оформлення операцій з іншими необоротними активами ідентичний порядку оформлення операцій з основними засобами та малоцінними та швидкозношуваними предметами (див. лекцію 11).

Облік бібліотечних фондів Об'єкти, які формують бібліотечний фонд підприємства, обліковуються на субрахунку 111 "Бібліотечні фонди". Бібліотечні фонди складають книги, журнали, підшивки газет, які знаходяться у технічній бібліотеці підприємства та в технічному архіві.

Підприємство зобов'язане вести сумарний та індивідуальний облік книг, що надходять до бібліотечного фонду та вибувають з нього, у встановлених одиницях обліку.

Одиницею обліку бібліотечного фонду є примірник – кожна окрема одиниця книги, що надходить. Додатковою одиницею бібліотечного фонду є річний комплект – сукупність номерів (випусків) періодичних видань за рік, що приймається за одну облікову одиницю фонду, а також переплетена одиниця (підшивка) – сукупність номерів періодичних видань, зшитих,

переплетених або скріплених іншим способом в одне ціле, які приймаються за одну облікову одиницю фонду.

Аналітичний облік бібліотечних фондів ведеться за тематичним, алфавітним або лінгвістичним принципом за кожним примірником шляхом присвоєння одиниці обліку бібліотечного фонду інвентарного номеру або шляхом реєстрації без присвоєння інвентарного номеру.

Витрати на придбання періодичних видань збираються на субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" та списуються в дебет субрахунку 111 "Бібліотечні фонди".

Якщо підприємство передплатило періодичні видання, то понесені витрати доцільно обліковувати на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" з наступним рівномірним списанням у дебет рахунку 92 "Адміністративні витрати".

Облік малоцінних необоротних матеріальних активів ведеться на субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи".

Аналітичний облік малоцінних необоротних матеріальних активів ведеться за інвентарними об'єктами.

Приклад 12.1

Підприємством придбано малоцінні необоротні матеріальні активи:

- ◆ письмові столи для співробітників (5 шт. за ціною 140 грн., в т.ч. ПДВ);
- ◆ стільці (5 шт. за ціною 60 грн., в т.ч. ПДВ);
- ◆ книжкова шафа (за ціною 250 грн., в т.ч. ПДВ);
- ◆ полиці для книг (10 шт. за ціною 20 грн., в т.ч. ПДВ).

Вартість послуг з перевезення транспортною організацією – 90 грн. (в т.ч. ПДВ), розподіляється пропорційно до купівельної вартості об'єктів малоцінних необоротних матеріальних активів.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано офісні меблі від постачальника	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1208
2	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	242
3	Відображено вартість перевезення меблів	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	75
4	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	15
5	Оплачено рахунок транспортної організації	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	90

1	2	3	4	5
6	Введено в експлуатацію: – столи – стільці – книжкову шафу – полиці для книг	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”	153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”	619 266 221 177

Облік тимчасових (нетитульних) споруд Тимчасові (нетитульні) споруди обліковуються на (нетитульних) споруд субрахунку 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди”. До них належать дрібні об’єкти допоміжного характеру, які використовуються для потреб будівництва та не включені до титулу (наприклад, паркани та огорожі (за винятком спеціальних, архітектурно оформлених), необхідні для проведення робіт; пристосування з техніки безпеки; складські приміщення (комори); прохідні та сторожові будки при об’єктах будівництва тощо).

Витрати зі спорудження тимчасових (нетитульних) споруд збираються за дебетом субрахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” та списуються з кредиту цього субрахунку в дебет субрахунку 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди”.

Вартість тимчасових (нетитульних) споруд погашається шляхом нарахування зносу.

Аналітичний облік тимчасових (нетитульних) споруд ведеться у відповідних регістрах обраної форми ведення обліку.

Приклад 12.2

Будівельна організація уклала договір підяду на будівництво пекарні. Нормативний термін будівництва об’єкта – 6 місяців.

У перший же місяць будівництва було споруджено сторожову будку вартістю 5705 грн.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено вартість витрачених матеріалів	153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”	201 “Сировина й матеріали”	4175
2	Нараховано заробітну плату робітникам	153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	1000
3	Проведено відрахування на соціальні заходи (сума умовна)	153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”	65 “Розрахунки за страхуванням”	380*
4	Відображено вартість автотранспортних послуг	153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	150

1	2	3	4	5
5	Відображено суму ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	30
6	Введено в експлуатацію сторожову будку	113 "Тимчасові (нетитульні) споруди"	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	5705
* сума розраховується за ставками відповідно до чинного законодавства				

Облік природних ресурсів Облік природних ресурсів ведеться на субрахунок 114 "Природні ресурси". До них відносять: будівельний ліс, родовища нафти та газу, джерела мінеральної сировини, які відносяться до вичерпних активів. Їх основною особливістю є те, що при добуванні вони перетворюються на матеріальні запаси.

Вартість земельних ділянок та об'єктів природокористування, придбаних підприємством у власність, відображається на субрахунок 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" згідно з оплаченими або прийнятими до оплати рахунками продавців після їх оприбуткування.

Аналітичний облік природних ресурсів ведеться у наступних розрізах: "Лісові угіддя", "Запаси нафти та газу", "Залежі мінералів" тощо.

Облік інвентарної тари Тара, призначена для здійснення технологічних процесів виробництва продукції, залежно від її вартості, строку служби, а також прийнятої на підприємстві облікової політики, може обліковуватися у складі виробничих запасів (субрахунок 204 "Тара й тарні матеріали") або інших необоротних матеріальних активів (субрахунок 115 "Інвентарна тара").

Інвентарною тарою є необоротна тара, тобто тара, яка не передається (продається, купується) разом з продукцією (наприклад, спеціалізовані цистерни, контейнери для транспортування окремих деталей, піддони, баки, чани, закроми тощо), а підлягає поверненню постачальнику продукції.

Інвентарна тара може використовуватися як для внутрішньозаводського переміщення вантажів, так і для доставки продукції (товарів) споживачам (покупцям). При цьому вона зберігає свою основну властивість: вона не передається споживачам, а залишається на балансі підприємства з терміном використання більше одного року.

Облік тари ведеться у натурально-вартісному вираженні. Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом з групуванням за видами тари: тара з деревини; тара з картону та паперу; тара з металу; тара з пластмаси; тара зі скла; тара з тканини і нетканинних матеріалів тощо.

Знос тари, що обліковується у складі інших необоротних матеріальних активів, нараховується за встановленими нормами амортизації щомісячно до повного перенесення її вартості на новий продукт.

Якщо тара реалізується іншому підприємству, то ця операція відображається як реалізація майна підприємства.

Облік предметів прокату Облік предметів прокату ведеться на субрахунку 116 "Предмети прокату". Предметами прокату є об'єкти, що передаються громадянам у строкове платне користування (прокат). Отримання та прокат майна оформлюється бланками форми ПО-П1 та ПО-П2, які є документами суворого обліку.

Облік інших необоротних активів На субрахунку 117 "Інші необоротні матеріальні активи" та рахунку 18 "Інші необоротні активи" ведеться облік наявності та руху необоротних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" та на інших рахунках обліку необоротних активів.

На рахунку 18 "Інші необоротні активи" також відображаються активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Типові проводки з обліку інших необоротних активів Відображення у бухгалтерському обліку операцій, з необоротними активами, які обліковуються на рахунках 11 "Інші необоротні матеріальні активи" та 18 "Інші необоротні активи", наведено в таблиці 12.2.

Таблиця 12.2. Облік операцій з необоротними активами, які обліковуються на рахунках 11 "Інші необоротні матеріальні активи" та 18 "Інші необоротні активи"

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання необоротного активу за плату			
1	Оприбутковано необоротні активи, придбані у постачальника	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
3	Відображено суми, нараховані за консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги, та інші витрати, пов'язані з придбанням необоротних активів	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5	Відображено введення в експлуатацію необоротного активу	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"

1	2	3	4
Створення необоротного активу			
<i>а) підрядним способом</i>			
1	Відображено вартість робіт, виконаних підрядником	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
3	Зараховано переданий об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"
<i>б) господарським способом</i>			
1	Відображено фактичні витрати на виготовлення необоротного активу	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	23 "Виробництво", (аналітичний рахунок "Допоміжне виробництво") 661 "Розрахунки за заробітною платою" 65 "Розрахунки за страхуванням" 205 "Будівельні матеріали"
2	Зараховано об'єкт до складу необоротних активів	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"	153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"
Одержання необоротного активу як внесок до статутного капіталу			
1	Відображено внесок учасника до статутного капіталу	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Одержано об'єкт необоротних активів від учасника (якщо об'єкт не потребує монтажу)	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"	46 "Неоплачений капітал"
Реалізація необоротних активів			
1	Відображено дохід від реалізації необоротного активу	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"
3	Списано нарахований знос	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"
4	Списано залишкову вартість необоротних активів	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"

1	2	3	4
Ліквідація необоротних активів			
1	Списано знос ліквідованого активу	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"
2	Відображено вартість ліквідованих необоротних активів	976 "Списання необоротних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"
3	Понесено витрати, пов'язані з ліквідацією необоротного активу	976 "Списання необоротних активів"	661 "Розрахунки за заробітною платою", 65 "Розрахунки за страхуванням"
4	Відображено дохід від реалізації необоротного активу	20 "Виробничі запаси"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
Безоплатна передача необоротних активів			
1	Списано нарахований знос	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"
2	Передано активи іншому підприємству	976 "Списання необоротних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи", 18 "Інші необоротні активи"
Недостача необоротних матеріальних активів			
<i>а) якщо винну особу не встановлено</i>			
1	Відображено суму недостачі у складі витрат звітного періоду	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
2	Відображено на позабалансовому рахунку суму недостачі	072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"	-
<i>б) якщо винну особу встановлено</i>			
3	Відображено знос списаних необоротних матеріальних активів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
		132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи"
4	Відображено залишкову вартість відсутніх необоротних матеріальних активів	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"

Розкриття інформації про інші необоротні активи в облікових регістрах і фінансовій звітності

Узагальнена інформація про наявність і рух інших необоротних активів відображається в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності (див. табл. 12.3).

Таблиця 12.3. Розкриття інформації про інші необоротні активи в облікових регістрах і фінансовій звітності

Шифр і назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Балансі (ф. № 1)	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
11 "Інші необоротні матеріальні активи"	Журнал 4	030, 031	190-260
132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	Журнал 4	132	190-260 (графи 4, 7, 9, 10, 13, 15, 17, 19)
18 "Інші необоротні активи"	Журнал 4	070	170

Зразок Журналу 4 наведено в лекції 11.

12.4. Облік зносу інших необоротних матеріальних активів

Вартість інших необоротних активів погашається нарахуванням амортизації методом, який визначається підприємством самостійно, виходячи з очікуваного способу використання таких об'єктів і фіксується у Наказі про облікову політику.

Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання (експлуатації), який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, тобто зарахуванні на баланс.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів проводиться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання, та призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Згідно з П(С)БО 7, амортизація інших необоротних активів нараховується прямолінійним і виробничим методами (рис. 12.2).

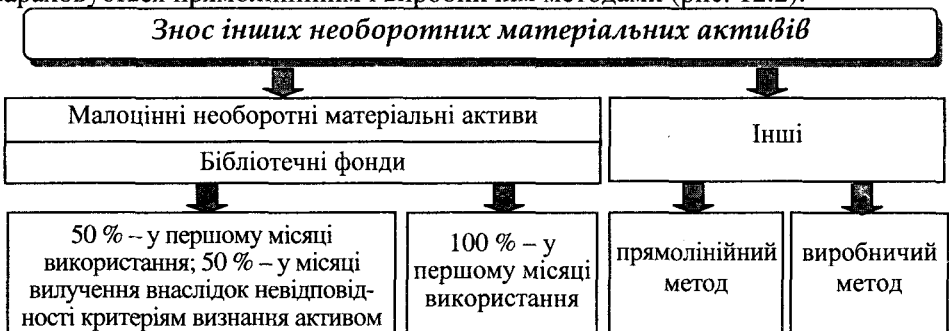


Рис. 12.2. Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів

Підприємства, які амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці використання зазначених об'єктів у розмірі 100% їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів та їх загальну вартість у розрізі класифікаційних підгруп, які підприємство визначає самостійно.

Припиняється нарахування амортизації з місяця, наступного за місяцем вибуття активу.

Приклад 12.3

Підприємство для бухгалтерії придбало електронний записник, що має первісну вартість 45 грн., який планується використовувати протягом 3-х років. При цьому його ліквідаційна вартість дорівнюватиме нулю. Річна сума зносу при прямолінійному методі амортизації становитиме 15 грн.: 45 грн. / 3 = 15 грн.

Знос об'єктів, які обліковуються на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи", відображається за кредитом субрахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів". Суми амортизаційних відрахувань відображаються в бухгалтерському обліку в складі витрат звітного періоду, до якого вони відносяться, і нараховуються незалежно від результатів діяльності підприємства в звітному періоді.

Відображення в бухгалтерському обліку зносу інших необоротних матеріальних активів наведено в таблиці 12.4.

Таблиця 12.4. Кореспонденція рахунків з обліку зносу інших необоротних матеріальних активів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос об'єктів:	23 "Виробництво"	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"
	– виробничого призначення	91 "Загальногосподарські витрати"	
	– загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	
	– об'єктів, які забезпечують збут продукції	93 "Витрати на збут"	
	– житлово-комунального призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	
2	Збільшення суми амортизації відрахувань на суму амортизації нарахованої амортизації	09 "Амортизаційні відрахування"	–

12.5. Інвентаризація необоротних матеріальних активів

При інвентаризації необоротних матеріальних активів, передусім, перевіряється наявність і стан реєстрів аналітичного обліку (інвентарних карток, інвентарних книг, описів); технічних паспортів та іншої технічної документації; документів на необоротні матеріальні активи, які прийняті в оренду або на зберігання. Також перевіряється наявність документів на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів, які знаходяться у власності підприємства.

Інвентаризаційна комісія визначає обґрунтованість віднесення активів до складу необоротних матеріальних активів, виявляє активи, які не використовуються внаслідок непридатності до експлуатації.

При перевірці правильності оцінки необоротних матеріальних активів вивчаються всі документи, якими було оформлено роботи щодо їх відновлення, з метою визначення характеру проведених робіт (капітальні вкладення чи ремонт).

Під час інвентаризації слід також встановити, чи відповідає залишкова вартість об'єкта його справедливій вартості. Комісія встановлює причини зменшення корисності об'єктів основних засобів, за якими нарахована 100 % амортизація, але які продовжують експлуатуватися. Інвентаризаційна комісія визначає підстави для проведення переоцінки (уцінки, дооцінки), перегляду строку корисного використання окремих об'єктів основних засобів, вносить пропозиції щодо використання та обліку таких об'єктів.

Якщо на момент проведення інвентаризації деякі інвентарні об'єкти тимчасово відсутні (наприклад, предмети прокату, що знаходяться у використанні), то дані про них заносяться до окремого опису на підставі первинних документів (типових форм ОЗ-1, ОЗ-6) і документів, які підтверджують факт тимчасової відсутності зазначених об'єктів (наприклад, договори прокату).

На необоротні матеріальні активи, передані в оренду, комісія зобов'язана отримати інвентаризаційний опис від орендаря і тільки на його підставі прийняти рішення про включення таких активів до описів інвентаризації.

На прийнятті в оренду необоротні матеріальні активи складається окремий опис у двох примірниках: за кожним конкретним орендодавцем з наступним надсиланням йому одного примірника опису.

У ході проведення інвентаризації можуть бути виявлені відсутні та зайві (невраховані) необоротні матеріальні активи. У такому випадку комісія фіксує факти виявлення недостач або надлишків у протоколі та вимагає від матеріально відповідальної особи письмового пояснення причин їх виникнення.

Якщо виявлено недостачу необоротних матеріальних активів, комісія приймає рішення про встановлення особи, винної у цьому, необхідність відшкодування заподіяної нею шкоди. При виявленні лишків необхідно з'ясувати, за чий розпорядження вони були придбані або споруджені та за рахунок яких джерел фінансування. Лишки необоротних матеріальних активів слід оприбуткувати на баланс підприємства за первісною вартістю, а у випадку неможливості її встановлення – за справедливою вартістю необоротних матеріальних активів, визначеною на дату виявлення лишків. Знос визначається експертним шляхом з урахуванням технічного стану необоротних матеріальних активів.

Інвентаризація проводиться за місцями зберігання і матеріально відповідальними особами та оформлюється інвентаризаційним описом. Після належного оформлення інвентаризаційний опис передається до бухгалтерії для складання порівняльної відомості, до якої вносяться результати інвентаризації із зазначенням кількості та суми виявлених недостач і лишків. Невідповідність даних бухгалтерського обліку фактичній наявності необоротних матеріальних активів повинна бути відображена відповідним чином у бухгалтерському обліку.

При недостачі необоротних матеріальних активів, спочатку списується їх знос: Д-т 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та К-т рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. Потім відображається залишкова вартість відсутніх необоротних активів записом Д-т 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”, К-т рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. У випадку невстановлення винної особи, сума недостачі також відображається на позабалансовому рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”. Лишки необоротних активів оприбутковуються записом Д-т рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, К-т 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Лекція 13 *Облік нематеріальних активів. Облік гудвілу*

Мета вивчення

Після вивчення лекції 13 студент повинен знати:

- групи нематеріальних активів;
- порядок визнання нематеріальних активів;
- оцінку та переоцінку нематеріальних активів;
- рахунки, призначені для обліку нематеріальних активів;
- розкриття інформації про нематеріальні активи в облікових регістрах та фінансовій звітності.

Після вивчення лекції 13 студент повинен вміти:

- встановлювати одиницю обліку нематеріальних активів;
- визначати первісну вартість нематеріальних активів;
- проводити переоцінку нематеріальних активів;
- правильно обирати один із способів визначення строку корисного використання та норм амортизації нематеріальних активів;
- визначати гудвіл або негативний гудвіл.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 13.1. Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів
- 13.2. Структура П(С)БО 8 та основні терміни
- 13.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік нематеріальних активів
- 13.4. Характеристика рахунків 12 “Нематеріальні активи”, 19 “Гудвіл при придбанні”
- 13.5. Нематеріальні активи: визнання, оцінка та переоцінка
- 13.6. Документування господарських операцій з обліку нематеріальних активів
- 13.7. Облік капітальних інвестицій в придбання (створення) нематеріальних активів
- 13.8. Облік вибуття нематеріальних активів
- 13.9. Амортизація нематеріальних активів
- 13.10. Особливості обліку гудвілу при придбанні
- 13.11. Інвентаризація нематеріальних активів
- 13.12. Відображення даних про нематеріальні активи та гудвіл в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

Етапи та порядок загального ведення обліку нематеріальних активів та гудвілу при придбанні на підприємствах, які розглядатимуться в лекції 13 наведено на рис. 13.1.

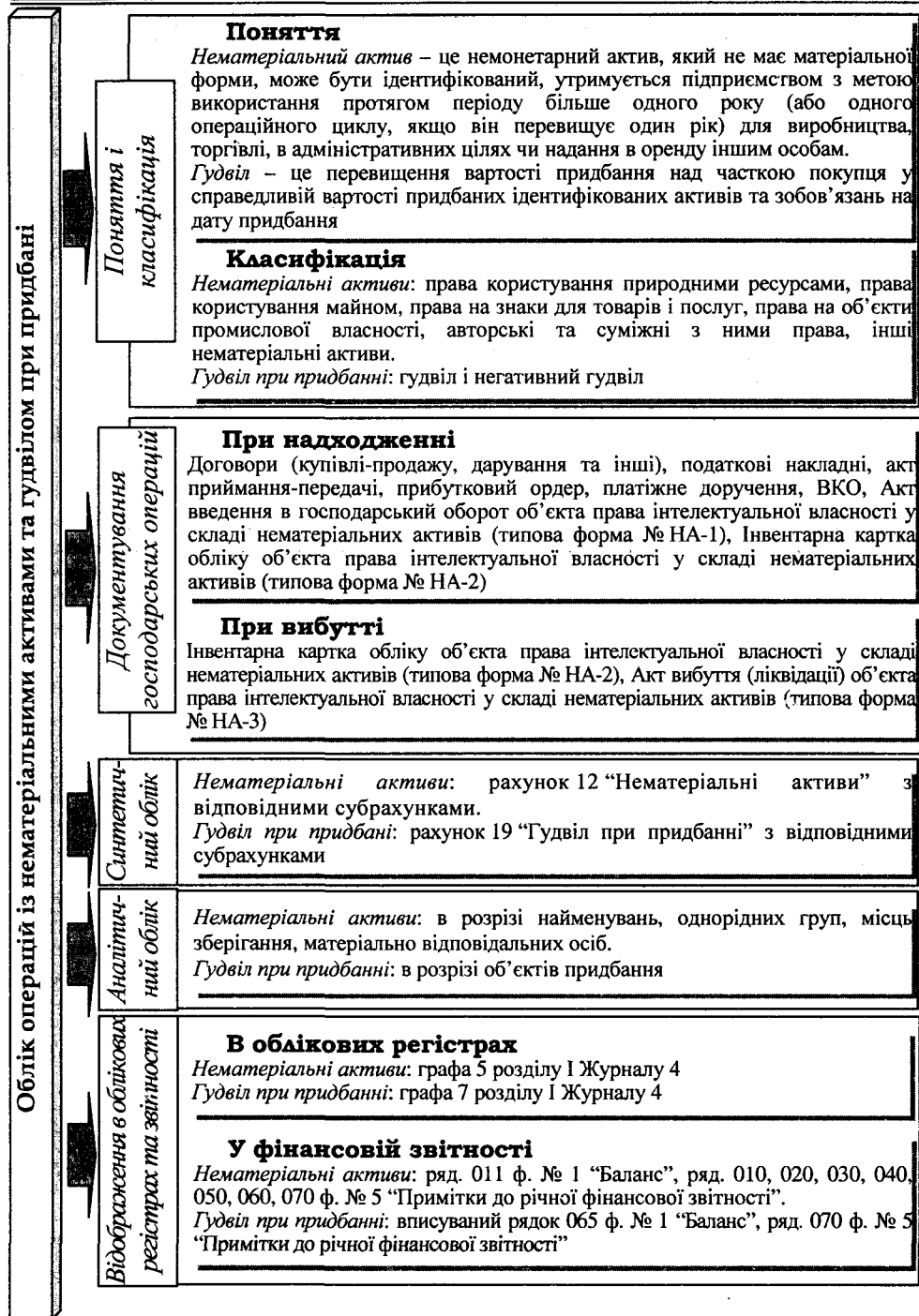


Рис. 13.1. Загальна схема обліку нематеріальних активів

13.1. Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності, що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, які забезпечують їх власнику (власникам) певний прибуток протягом тривалого періоду – більше одного року або операційного циклу, за умови, що він перевищує один рік.

Нематеріальні активи характеризуються наступними ознаками:

- ◆ немонетарні активи;
- ◆ не мають матеріальної форми;
- ◆ можуть бути ідентифіковані;
- ◆ утримуються підприємством з метою використання більше одного року.

Для правильного тлумачення даного поняття нематеріальних активів нагадаємо, що *монетарні активи* – це грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, зокрема, фінансові вкладення, дебіторська заборгованість. Всі інші активи є *немонетарними*. До немонетарних активів належать запаси, обладнання, офісні меблі та інші активи, для яких характерна певна матеріальна форма, отже, дані активи не підпадають під визначення нематеріальних. Прикладами немонетарних активів, що не мають матеріальної форми є: товарні знаки, патенти, ліцензії, комп'ютерні програми, авторські права тощо.

Більшість нематеріальних активів мають певний матеріальний носій (наприклад, диск є матеріальним носієм комп'ютерної програми, аркуш паперу є носієм угоди про авторські права). Проте матеріальний носій в даному випадку є вторинним щодо інформації, яка на ньому зберігається.

Нематеріальний актив є ідентифікованим. *Ідентифікований актив* – це придбаний актив, який на дату придбання відповідає певним критеріям, а саме:

- ◆ оцінка активу може бути достовірно визначена;
- ◆ в майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигід, тобто це потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або опосередковано) грошових коштів та їх еквівалентів.

Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства. Тобто, щодо конкретного об'єкта нематеріальних активів повинна існувати можливість вилучення його із сукупного майна, що обліковується на балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і розпорядження ним.

Для цілей бухгалтерського обліку П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” передбачено поділ нематеріальних активів на декілька груп (див. рис. 13.2).

Облік нематеріальних активів у працях вчених Значний внесок у розвиток обліку нематеріальних активів зробили провідні вчені України та інших країн світу.

Досить цікавою є праця вченого з Молдови д.е.н., проф. Василя Букура, яка присвячена проблемам обліку наявності та руху нематеріальних активів [41].

З питань обліку нематеріальних активів було підготовлено та захищено ряд дисертаційних робіт.

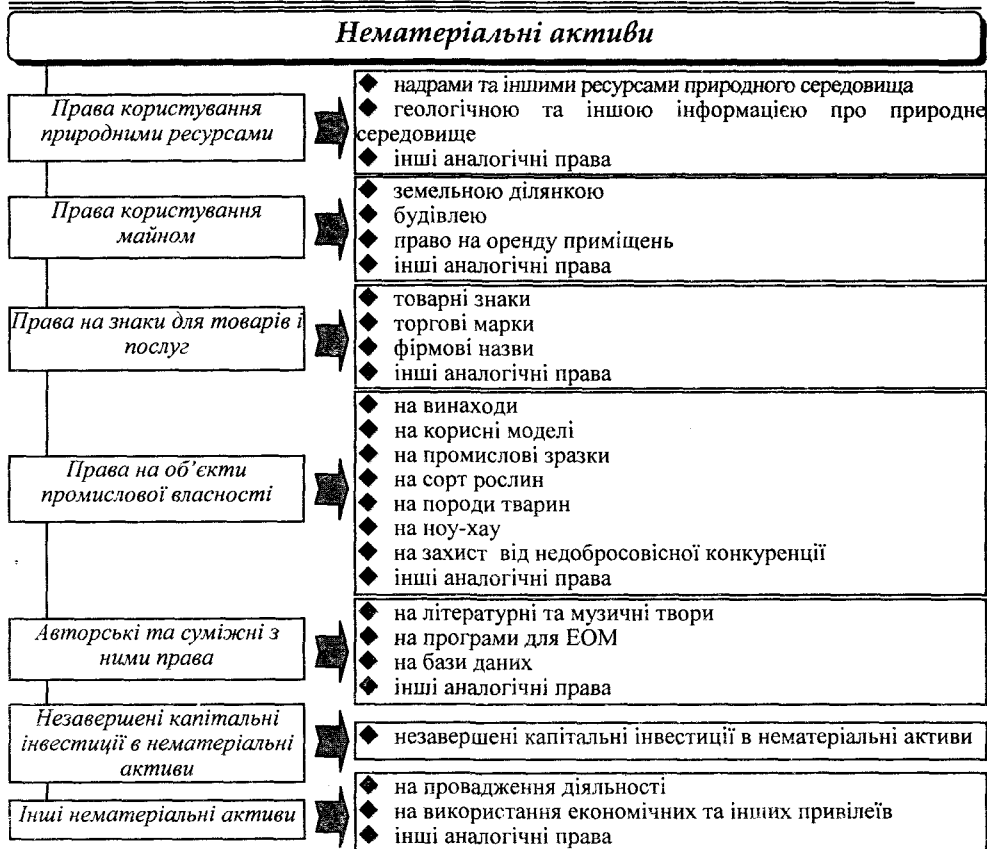


Рис. 13.2. Класифікація нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8

Так, в 1997 р. була захищена дисертація М.Ю. Манухіної на тему: “Удосконалення методів оцінки й обліку матеріальних і нематеріальних активів підприємства” із здобуттям вченого ступеня кандидата економічних наук.

Питанням аудиту нематеріальних активів присвячена дисертація В.В. Сатовського на тему “Облік і аудит нематеріальних активів (на матеріалах підприємств ЗАТ “Укртатнафта)”. У 1999 р. А.А. Стельмахов захистив кандидатську дисертацію, присвячену економічному обґрунтуванню оцінки вартості нематеріальних активів.

Останнім часом захистили кандидатські дисертації: М.Ю. Алейнікова [58], М.В. Дишкант [86], Сунь Лінь [153].

13.2. Структура П(С)БО 8 та основні терміни

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, загальна структура якого наведена на рис. 13.3.

Терміни та поняття, що пояснюються в П(С)БО 8: нематеріальний актив; група нематеріальних активів; активний ринок; дослідження; розробка; незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; накопичена амортизація нематеріальних активів.

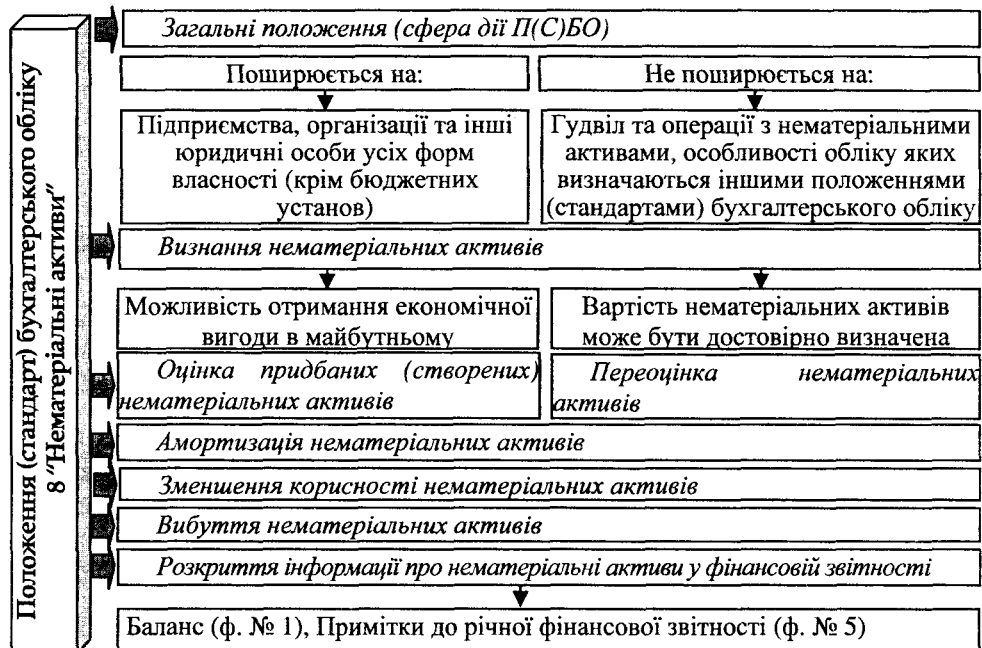


Рис. 13.3. Характеристика П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"

Терміни та поняття, що використовуються в П(С)БО 8: можливість отримання майбутніх економічних вигод; витрати звітного періоду; первісна вартість; подібний об'єкт; неподібний об'єкт; справедлива вартість; об'єднання підприємств; прямі витрати; переоцінка нематеріальних активів; переоцінена первісна вартість; переоцінена залишкова вартість; індекс переоцінки; дооцінка; уцінка; строк корисного використання; моральний знос; метод амортизації; прямолінійний метод амортизації; ліквідаційна вартість нематеріальних активів; зменшення корисності нематеріальних активів.

13.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік нематеріальних активів

Розвиток світового ринку інвестицій сприяє розробці загальних принципів обліку та звітності, тобто впровадженню міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялись з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" має ряд спільних моментів з МСФЗ 38 "Нематеріальні активи". Однак поряд з подібними рисами можна виділити й наступні відмінні (див. табл. 13.1).

Таблиця 13.1. Порівняння П(С)БО та МСФЗ з обліку нематеріальних активів

Ознака	П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"	МСФЗ 38 "Нематеріальні активи"
1	2	3
Групи нематеріальних активів	Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами	Не визначаються
Первісна вартість	Придбани (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку	Коли сплата за нематеріальний актив відкладають на строк, більший від звичайного строку кредиту, собівартість активу буде грошовий еквівалент ціни; різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрата на відсотки за період кредиту, якщо його не капіталізують згідно з дозволенням альтернативним підходом у МСФЗ 23 "Витрати на позики"
Придбання в обмін на інструменти капіталу підприємства	Не визначається	Собівартість такого активу є справедливою вартістю випущених інструментів капіталу, яка дорівнює справедливій вартості активу
Обмін	Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду	Собівартістю нового активу є балансова вартість відданого активу. Проте, справедлива вартість отриманого активу може свідчити про збиток від зменшення корисності відданого активу. Збиток від зменшення корисності визнають для відданого активу, а балансову вартість після зменшення корисності приписують новому активу

Оцінка нематеріальних активів при їх надходженні

1	2	3
Оцінка нематеріальних активів при їх надходженні	Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8	Згідно з МСФЗ 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу", підприємство може обрати первісне визнання як нематеріальних активів так і гранту за справедливою вартістю. Якщо підприємство вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, воно визнає актив за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що їх можна безпосередньо віднести до підготовки активу до його призначеного використання
Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8	Не визначаються
Нематеріальні активи, сплачені загальною сумою	Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів	Не визначаються
Створені підприємством (власними силами)	Первісна вартість нематеріального активу включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Не визначаються
Переоцінка нематеріальних активів	Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У випадку переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку)	Два підходи: базовий підхід та дозволений альтернативний. В першому випадку після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю. В другому випадку після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки. В першому і другому випадках передбачено вираховування будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності

1	2	3
<p>Визначення строку корисного використання</p>	<p>При визначенні строку корисної експлуатації необхідно враховувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - строки корисного використання подібних активів - правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інших фактори, а також: - моральний знос, що передбачається 	<ul style="list-style-type: none"> - технічне, технологічне та інші види старіння - стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації - очікувані дії конкурентів і потенційних конкурентів - рівень видатків на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід для активу, та здатність і намір компанії досягти такого рівня - залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів підприємства <p>У фінансових звітах розкривається інформація про:</p>
<p>Розкриття інформації у звітності</p>	<p>У Прimitках до фінансової звітності розкривається інформація про:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі - методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів - наявність та рух нематеріальних активів у звітному році <p>А також:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності - первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів - суму угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів - загальну суму витрат на дослідження та розробки, що включена до складу витрат звітного періоду - первісну вартість, залишкову вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань 	<p>Якщо нематеріальні активи відображаються за переоціненими сумами, слід розкривати наступне:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) за класом нематеріальних активів: <ul style="list-style-type: none"> - дату чинності переоцінки - балансову вартість переоцінених нематеріальних активів б) балансову вартість, яка була б включена у фінансові звіти, якби переоцінені нематеріальні активи відображалися згідно з базовим підходом <p>б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, зазначаючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам</p>

Порівняльний аналіз чинних національних і міжнародних стандартів показує, що в міжнародних стандартах фінансової звітності приділяється увага лише основним проблемам обліку нематеріальних активів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування іншими країнами. Проте саме ці аспекти стали основою для розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

13.4. Характеристика рахунків 12 “Нематеріальні активи”, 19 “Гудвіл при придбанні”

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 “Нематеріальні активи”. Для відображення гудвілу в обліку використовується окремий рахунок 19 “Гудвіл при придбанні”.

Для обліку нематеріальних активів призначені як балансові, так і позабалансові рахунки. Зупинимось більш детально на характеристиці балансових рахунків, призначених для обліку нематеріальних активів (див. Додаток А).

Рахунок 12 “Нематеріальні активи” призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за відповідними групами.

Планом рахунків передбачено відкриття наступних субрахунків до рахунку 12 “Нематеріальні активи” (табл. 13.2).

Таблиця 13.2. Об’єкти, що обліковуються на рахунку 12 “Нематеріальні активи”

<i>Шифр та назва субрахунку</i>	<i>Характеристика субрахунку</i>
1	2
121 “Права користування природними ресурсами”	Призначений для відображення наявності об’єктів права користування ресурсами природного середовища. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо

1	2
122 “Права користування майном”	Призначений для відображення в обліку прав користування майном. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування земельною ділянкою, прав користування будівлею, прав на оренду приміщень тощо
123 “Права на знаки для товарів і послуг”	Призначений для обліку наявності прав на знаки для товарів та послуг. На цьому субрахунку ведеться облік товарних знаків, торгових марок, фірмових назв тощо
124 “Права на об’єкти промислової власності”	Призначений для відображення наявності прав на об’єкти промислової власності. На цьому субрахунку ведеться облік прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо
125 “Авторські та суміжні з ними права”	Призначений для відображення наявності авторських та суміжних з ними прав. На цьому субрахунку ведеться облік прав на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
127 “Інші нематеріальні активи”	Призначений для обліку інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство. На цьому субрахунку ведеться облік прав на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Рахунок 19 “Гудвіл при придбанні” призначений для узагальнення інформації щодо гудвілу і негативного гудвілу, що виникають при придбанні, відповідно до П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” (табл. 13.3).

Таблиця 13.3. Характеристика рахунку 19 “Гудвіл при придбанні”

Субрахунок	Характеристика
191 “Гудвіл”	За дебетом відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом – сума нарахованої амортизації гудвілу і списаного гудвілу
192 “Негативний гудвіл”	За кредитом відображається вартість негативного гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за дебетом – зменшення його вартості при визнанні доходу

Рахунок 12 “Нематеріальні активи” у суб’єктів малого підприємництва відноситься до рахунку 10 “Основні засоби” (див. лекцію 11).

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об’єктами, на кожен з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю (табл. 13.4).

Таблиця 13.4. Розрізи аналітичного обліку нематеріальних активів

Субрахунки до рахунку 12 “Нематеріальні активи”	Розріз аналітики
1	2
121 “Права користування природними ресурсами”	В розрізі видів природних ресурсів та матеріально відповідальних осіб

1	2
122 "Права користування майном"	В розрізі об'єктів майна, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб
123 "Права на знаки для товарів і послуг"	В розрізі класифікації прав
124 "Права на об'єкти промислової власності"	В розрізі класифікації прав і матеріально відповідальних осіб
125 "Авторські та суміжні з ними права"	В розрізі класифікації прав
127 "Інші нематеріальні активи"	В розрізі класифікації прав

Приклад, який ілюструє взаємозв'язок синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків наведено на рис. 13.4.

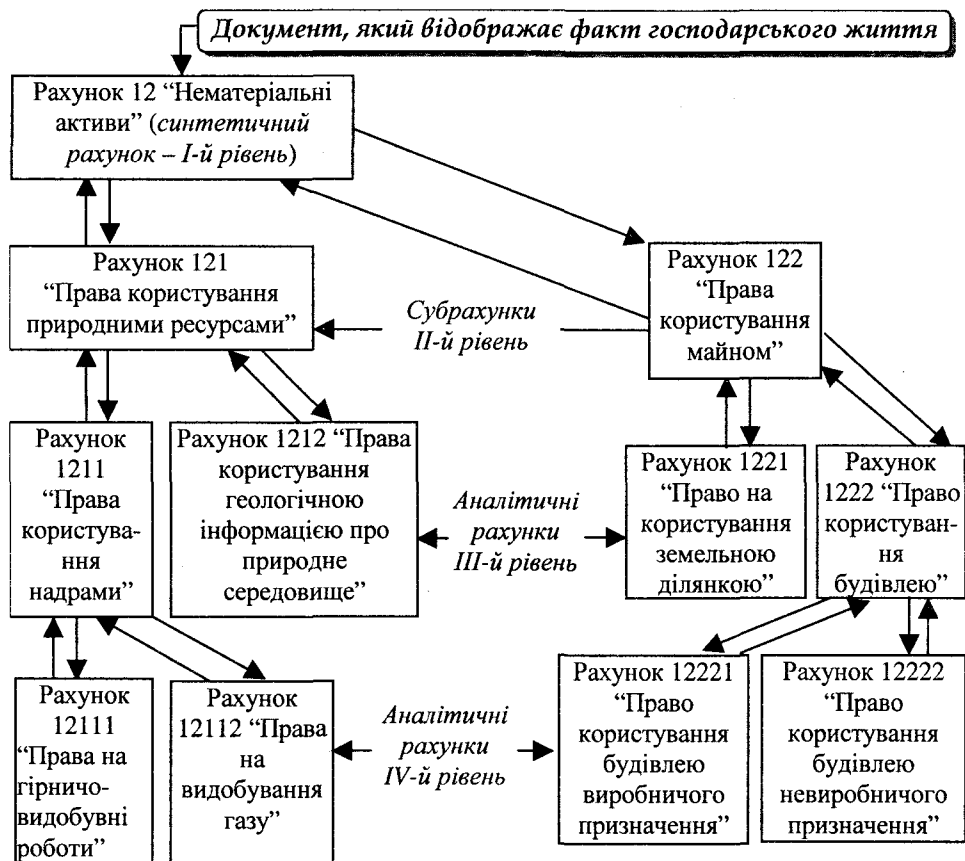


Рис. 13.4. Організація аналітичного обліку нематеріальних активів

Правильно організований аналітичний облік дозволяє забезпечувати своєчасний контроль за наявністю, рухом кожного об'єкта нематеріального активу окремо.

Інформація щодо обліку наявності та руху нематеріальних активів, необхідна управлінню в розрізі кожного об'єкту, аналогічна інформації про основні засоби (див. лекцію 11).

13.5. Нематеріальні активи: визнання, оцінка, переоцінка

Визнання нематеріальних активів При визнанні нематеріальних активів, їх зарахуванні на баланс необхідно визначитися з критеріями та моментом їх визнання.

Критерії визнання нематеріальних активів містять основні правила, за якими потрібно або непотрібно визнавати ті або інші немонетарні активи як нематеріальні активи. **Момент визнання** нематеріальних активів фіксує час (дату) визнання нематеріального активу. Ці дані потрібні для визначення часу, з якого необхідно починати нарахування амортизації нематеріальних активів.

Згідно з П(С)БО 8 придбаний нематеріальний актив визнається як актив, тобто відображається в балансі, якщо:

- ◆ існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням такого активу;

- ◆ можна достовірно визначити його вартість.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі тоді, коли його можна:

- ◆ використати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів або наданні послуг, призначених для реалізації;

- ◆ обміняти на інші активи;

- ◆ використати на погашення заборгованості;

- ◆ розподілити між власниками підприємства;

- ◆ використовувати в господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Підприємство може самостійно виготовляти нематеріальні активи або отримати їх в результаті розробки. Відповідно до п. 4 П(С)БО 8, *розробка* – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Нематеріальний актив, одержаний в результаті розробки, слід відображати в балансі за умови, що підприємство має:

- 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

- 2) можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;

- 3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріальних активів.

Не визнаються активом, а відносяться до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

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

Щодо *гудвілу*, то відповідно до П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання.

Тобто, вартість будь-якого підприємства, взятого в цілому як єдиного майнового господарського комплексу, відрізняється від сукупної вартості його активів і зобов’язань. Іншими словами, між вартістю підприємства та чистою вартістю його майна завжди існує різниця. Позитивна різниця є гудвілом, а негативна різниця – негативним гудвілом. Гудвіл – це надбавка до ціни, яку сплачує покупець в очікуванні майбутніх економічних вигод. У свою чергу, негативний гудвіл – це свого роду знижка з ціни, яка засвідчує відсутність цих факторів.

Гудвіл або негативний гудвіл виникає лише тоді, коли підприємство-покупець в обмін на сплачені попередньому власникові гроші зараховує на свій баланс всі активи, якими до цього часу володіло підприємство продавця – тобто коли відбувається об’єднання підприємств шляхом придбання.

Оцінка нематеріальних активів Придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю. Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу наведено в таблиці 13.5.

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

Наприклад, юридичне оформлення права власності на нематеріальний актив є необхідним етапом для його подальшого використання й отримання майбутніх економічних вигод. Тому витрати на юридичні послуги повинні бути враховані (капіталізовані) у первісній вартості зазначеного об’єкту нематеріального активу.

Слід розрізняти три основні моменти оцінки нематеріальних активів залежно від дати проведення оцінки (див. табл. 13.6.).

Таблиця 13.5. Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу відповідно до П(С)БО 8

Шляхи надходження	Порядок визначення первісної вартості	Примітки
Створеного підприємством	прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати та інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (п. 17)	оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо
за грошові кошти	ціна (вартість) придбання (крім отриманих торгових зняжок), мито, непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням цього активу до стану, придатного для використання за призначенням (п. 11)	витрати на оплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку
	залишкова вартість переданого нематеріального активу; справедлива вартість переданого нематеріального активу (при перевищенні залишкової вартості над справедливою (п. 12)	різниця між залишковою та справедливою вартостями включається до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
	справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) в результаті обміну (п. 12 П(С)БО 8)	-
як внесок до статутного капіталу	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених при придбанні нематеріальних активів за грошові кошти (п. 14)	на дату отримання
безоплатно	справедлива вартість із урахуванням витрат при придбанні за грошові кошти (п. 13)	на дату отримання
внаслідок об'єднання підприємств	справедлива вартість (п. 15)	-
окремого об'єкта нематеріальних активів	визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості (п. 16)	що, сплачені загальною сумою

Первісна вартість нематеріального активу

що надійшов на підприємство

шляхом придбання

Таблиця 13.6. Підходи до оцінки нематеріальних активів

Дата, на яку здійснюється оцінка	Дата зарахування на баланс	Первісна вартість (див табл. 13.5)	Облік
	Певна дата звітного періоду	Первісна вартість разом із затратами, що збільшують первісно очікувані майбутні економічні вигоди	
	Дата балансу	Залишкова вартість, що визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю та накопиченою амортизацією	Звітність

Переоцінка нематеріальних активів

Кожне підприємство має право на здійснення переоцінки нематеріальних активів відповідно до справедливої вартості, проте це відноситься лише до тих активів, які функціонують на активному ринку. Активним ринком вважається ринок, якому притаманні наступні умови:

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

У разі переоцінки одного нематеріального активу слід переоцінювати і всі інші об'єкти даної групи. Причому, якщо підприємством проведена переоцінка нематеріальних активів певної групи, то в подальшому таку переоцінку необхідно здійснювати щорічно.

Техніка підрахунку переоціненої вартості визначається п. 21 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Методика проведення переоцінки нематеріальних активів аналогічна методиці переоцінки основних засобів (див. лекцію 11).

Результат переоцінки нематеріальних активів підприємства може бути як позитивним (дооцінка), так і негативним (уцінка) – залежно від динаміки ціни на об'єкт, що переоцінюється.

У разі першої переоцінки сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріального активу відображається в складі додаткового капіталу (рах. 42 “Додатковий капітал”), а сума уцінки відображається в складі витрат підприємства звітного періоду.

Порядок відображення переоцінки нематеріальних активів аналогічний порядку відображення результатів переоцінки основних засобів (див. лекцію 11). Лише замість рахунку 10 “Основні засоби” необхідно використовувати рахунок 12 “Нематеріальні активи”.

Зменшення корисності нематеріальних активів В процесі використання нематеріальних активів може відбутися зменшення їх корисності. Втрати від зменшення корисної вартості включаються до складу витрат звітного року із збільшенням у балансі суми накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Якщо причини зменшення корисності об'єкту нематеріальних активів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, визнається доходом з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

13.6. Документування господарських операцій з обліку нематеріальних активів

Обов'язковою підставою відображення в обліку будь-якого об'єкту нематеріальних активів на підприємстві слугують правильно оформлені первинні документи. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовують наступні типові форми документів (табл. 13.7).

Таблиця 13.7. Характеристика типових форм первинних документів з обліку нематеріальних активів

Форма документу	Назва документу	Примітки
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі "Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (типова форма № НА-1)
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою
НА-4	Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	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

Основною ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми об'єкта, проте, повинні бути документи, які підтверджують існування цього об'єкту та права підприємства на його використання (див. табл. 13.8).

Таблиця 13.8. Документування операцій з нематеріальними активами

Вид нематеріального активу	Документ
Право користування землею	Оформлена відповідно до встановленого законодавством порядку документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку
Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки	Патенти на ліцензійні договори
Ноу-хау	Повний вербальний або винахідний опис
Право на торговий знак	Свідоцтво або договір уступки, зареєстрований належним чином
Геологічна та інша інформація про надра	Геологічні звіти, карти та інші матеріали
Авторські права	Юридично оформлений та такий, що набрав чинності, договір з юридичною особою-продавцем авторських прав

Зарахування нематеріального активу на баланс відбувається на підставі акту про його отримання, який складається після оформлення картки обліку нематеріальних активів, що ведуться за кожним об'єктом нематеріального активу. До таких документів відносяться, насамперед, документи, що описують нематеріальний актив або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті чи інші майнові права підприємства.

13.7. Облік капітальних інвестицій в придбання (створення) нематеріальних активів

“Життєвий цикл” будь-якого об'єкта нематеріальних активів на конкретному підприємстві включає три основних етапи: надходження (зарахування на баланс); експлуатацію; вибуття (списання з балансу).

Для кожного етапу характерні певні господарські операції. Так, до операцій, пов'язаних із надходженням нематеріальних активів, належать: придбання; безоплатне отримання; виготовлення; отримання нематеріальних активів за рахунок внеску до статутного капіталу тощо.

У ході експлуатації нематеріальних активів здійснюють операції з поліпшення, переоцінки, нарахування амортизації тощо.

Вибуття (списання з балансу) може бути пов'язане з продажем об'єктів, їх безоплатною передачею, ліквідацією тощо.

Порядок облікових записів щодо надходження нематеріальних активів визначається виходячи з джерела такого надходження.

Витрати, що становлять собівартість самостійно виготовлених нематеріальних активів, враховуються за дебетом рахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”. Після оформлення права власності на такі нематеріальні активи їх собівартість складає первісну вартість та

списується з кредиту рахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” в дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Придбання нематеріальних активів за грошові кошти

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

Відображення процесу придбання нематеріальних активів за грошові кошти в обліку наведено в прикладі 13.1.

Приклад 13.1

ТзОВ “Фрезер” придбало право на використання торгової марки, сплативши за нього 1800 грн. (ПДВ – 300 грн). Крім того, підприємство понесло витрати на юридичне оформлення даного права в сумі 360 грн. (ПДВ – 60 грн.).

Відображення даної операції на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 13.9.

Таблиця 13.9. Типові бухгалтерські проводки щодо відображення операцій з придбання нематеріальних активів за грошові кошти

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Здійснено попередню оплату за торгіву марку	371 “Розрахунки за виданими авансами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1800
2	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641 “Розрахунки за податками”	644 “Податковий кредит”	300
3	Оприбутковано право на торгіву марку	154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	1500
		123 “Права на знаки для товарів і послуг”	154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”	1500
4	Відображено податкові розрахунки з ПДВ	644 “Податковий кредит”	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	300
5	Отримано юридичні послуги з оформлення права на торгіву марку, які збільшують балансову вартість нематеріального активу	154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	300
		123 “Права на знаки для товарів і послуг”	154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”	300
6	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	60

1	2	3	4	5
7	Здійснено оплату за юридичні послуги	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	360

Придбання нематеріальних активів в обмін на інші об'єкти

Надходження нематеріальних активів на підприємство може здійснюватись також шляхом обміну на інші об'єкти – подібні або неподібні. При обміні нематеріального активу на подібні об'єкти первісна вартість такого активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу, яка визначається як різниця між первісною вартістю переданого нематеріального активу та сумою нарахованого зносу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то в цьому випадку первісна вартість отриманого нематеріального активу дорівнює справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю нематеріального активу буде включена до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Типові бухгалтерські проводки щодо відображення операцій з обміну подібними та неподібними активами наведено в табл. 13.10.

Таблиця 13.10. Типові бухгалтерські проводки щодо відображення операцій з обміну подібними та неподібними активами

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Надходження на підприємство нематеріальних активів у результаті обміну неподібними активами			
1	Відвантажено товари в обмін на об'єкт нематеріальних активів	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ (бартер, перша подія)	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
3	Отримано об'єкт нематеріальних активів	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
5	Введено в експлуатацію нематеріальні активи	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"

1	2	3	4
6	Проведено взаємозалік заборгованостей	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
Надходження на підприємство нематеріальних активів в результаті обміну подібними активами			
1	Списано суму нарахованого зносу нематеріальних активів, який передається в обмін на інший подібний об'єкт нематеріальних активів	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
2	Передано нематеріальні активи (за залишковою вартістю)	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	12 "Нематеріальні активи"
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	641 "Розрахунки за податками"
4	Отримано об'єкт нематеріальних активів	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6	Проведено взаємозалік заборгованостей	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
7	Введено придбаний об'єкт нематеріальних активів у експлуатацію	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"

Безоплатне отримання нематеріальних активів Нематеріальні активи, отримані безоплатно, оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості на дату отримання цих активів. Процес безоплатного отримання нематеріальних активів і відображення їх в обліку наведено в наступному прикладі.

Приклад 13.2

АТ "Флора" безоплатно отримало від ТзОВ "Олена" програмне забезпечення для використання в управлінні підприємством. Справедлива вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів була визначена в сумі 3200 грн. на дату його отримання. Надано консультаційні послуги ТзОВ "Консалтинг" щодо користування програмою в сумі 120 грн. В бухгалтерському обліку дана операція буде відображена наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано безоплатно отримані нематеріальні активи	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	424 "Безоплатно отримані необоротні активи"	3200

1	2	3	4	5
2	Відображено вартість консультаційних послуг	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	100
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	20
4	Оплачено вартість консультаційних послуг	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	120
5	Введено в експлуатацію комп'ютерну програму	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	3300
6	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального активу одночасно з її нарахуванням	42 "Додатковий капітал"	74 "Інші доходи"	150
7	Нараховано амортизацію на нематеріальний актив	92 "Адміністративні витрати"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	150
8	Віднесено на фінансові результати основної діяльності в кінці звітного періоду суму нарахованої амортизації	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати"	150

Внесення нематеріальних активів до статутного капіталу

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість. Порядок оцінки внесків учасників до статутного капіталу визначається в засновницьких документах товариства та підлягає відображенню в бухгалтерському обліку (табл. 13.11).

Таблиця 13.11. Відображення в бухгалтерському обліку внесення нематеріальних активів до статутного капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено заборгованість учасника (засновника) за внесками до статутного капіталу	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Здійснено внесок в погашення статутного капіталу у вигляді нематеріального активу	12 "Нематеріальні активи" субрахунками	46 "Неоплачений капітал"

13.8. Облік вибуття нематеріальних активів

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

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

Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття за мінусом непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям, і залишковою вартістю.

Для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3).

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

Вибуття нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними до проводок при вибутті основних засобів (див. лекцію 11).

При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається щомісяця (щокварталу, щороку) до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: Д-т рах. 423 “Дооцінка активів” К-т рах. 441 “Нерозподілений прибуток”.

В бухгалтерському обліку незаmortизована вартість нематеріального активу списується за рахунок власних коштів підприємства.

При ліквідації програмного забезпечення підприємство не одержує ніякого доходу (як, наприклад, у разі продажу). Розглянемо дані операції на умовному прикладі.

Приклад 13.3

ТЗОВ “Аква” вирішило ліквідувати комп'ютерну програму, первісна вартість якої – 1200 грн., а сума нарахованої амортизації – 200 грн. На рахунках бухгалтерського обліку дана операція буде відображатися наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Списано знос комп'ютерної програми, що ліквідується	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	125 "Авторські та суміжні з ними права"	200,00
2	Списано залишкову вартість комп'ютерної програми	976 "Списання необоротних активів"	125 "Авторські та суміжні з ними права"	1000,00

Розглянемо, як відображається ліквідація комп'ютерної програми у зв'язку зі стихійним лихом на умовному прикладі.

Приклад 13.4

Комп'ютерну програму, первісною вартістю 20000 грн. було ліквідовано у зв'язку зі стихійним лихом (вимушена заміна), факт якого підтверджено документально. Сума нарахованої амортизації складає 3000 грн. комп'ютерна програма була застрахована. Сума страхового відшкодування, що передбачена договором страхування становить 10000 грн.

В бухгалтерському обліку дані операції будуть відображатися наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Списано суму нарахованої амортизації комп'ютерної програми	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	125 "Авторські та суміжні з ними права"	3000,00
2	Списано залишкову вартість об'єкта	976 "Списання необоротних активів"	125 "Авторські та суміжні з ними права"	17000,00
3	Відображено суму страхового відшкодування, що належить до отримання	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	10000,00
4	Одержано суму страхового відшкодування	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	10000,00

13.9. Амортизація нематеріальних активів

Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів у процесі їх виробничого використання, що призначена компенсувати витрати, понесені підприємством при придбанні

нематеріальних активів, і забезпечити формування джерела фінансування придбання відповідних активів у майбутньому.

Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття. Протягом строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів нарахування амортизації не припиняється, окрім випадків консервації підприємства.

При визначенні строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів підприємства повинні враховувати:

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

Амортизація нараховується протягом строку корисного використання нематеріального активу, але не більше 20 років, за методом, самостійно обраним підприємством, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Проте, якщо такі умови визначити неможливо, то використовують прямолінійний метод.

Підприємства при визначенні строку корисного використання та норм амортизації нематеріальних активів можуть обрати один з трьох можливих варіантів (рис. 13.5).

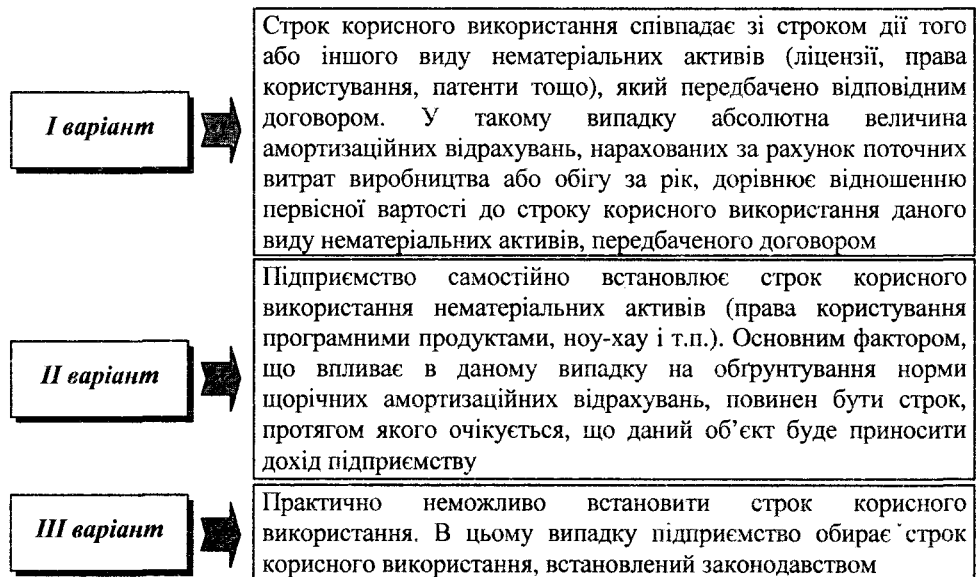


Рис. 13.5. Можливі способи визначення строку корисного використання та норм амортизації об'єктів нематеріальних активів

Для накопичення інформації про суму нарахованої амортизації Планом рахунків передбачено субрахунок 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”. Аналітичний облік цього рахунку ведеться за видами нематеріальних активів.

Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”, що розглянутий в лекції 11.

Нарахування амортизації нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними тим, які використовуються при нарахуванні амортизації основних засобів.

Порядок розрахунку амортизації нематеріальних активів наведено на умовному прикладі.

Приклад 13.5

ВАТ “Прогрес” придбало у ТзОВ “Елтокс” (Польща) програму “Ехперт” вартістю 600 дол. США, в т.ч. ПДВ. Курс НБУ на дату здійснення операції – 5 грн. 00 коп. за 1 долар США. Крім того, було сплачено 720 грн., в т.ч. ПДВ, за навчання бухгалтера користуванню даним програмним забезпеченням. Термін корисного використання програмного забезпечення – 4 роки. Щоквартально ВАТ “Прогрес” сплачує фірмі “Елтокс” 300 грн. за сервісне обслуговування цієї програми, в т.ч. ПДВ.

На балансі ВАТ “Прогрес” слід відобразити нематеріальний актив, собівартість якого за мінусом ПДВ складає:

$$600 \text{ дол. США} \times 5,00 \text{ грн.} - 500 \text{ грн.} = 2500 \text{ грн.}$$

Витрати на навчання бухгалтера в сумі 600 грн. (720 грн. – 120 грн.) та сервісне обслуговування програмного забезпечення (250 грн. \times 4 = 1000 грн.) необхідно відобразити у Звіті про фінансові результати у складі статті “Інші витрати”, оскільки вони не включаються до вартості нематеріального активу.

В кінці року ВАТ “Прогрес” нарахувало амортизацію програмного забезпечення методом прямолінійного списання, виходячи з визначеного терміну корисного використання програмного забезпечення:

$$2500 \text{ грн.} : 4 \text{ роки} = 625 \text{ грн.}$$

Отже, балансова вартість на кінець року складе:

$$2500 \text{ грн.} - 625 \text{ грн.} = 1875 \text{ грн.}$$

13.10. Особливості обліку гудвілу при придбанні

Норми П(С)БО 8 не поширюються на гудвіл. При обліку операцій, пов’язаних з гудвілом або негативним гудвілом слід застосовувати П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” (рис. 13.6).

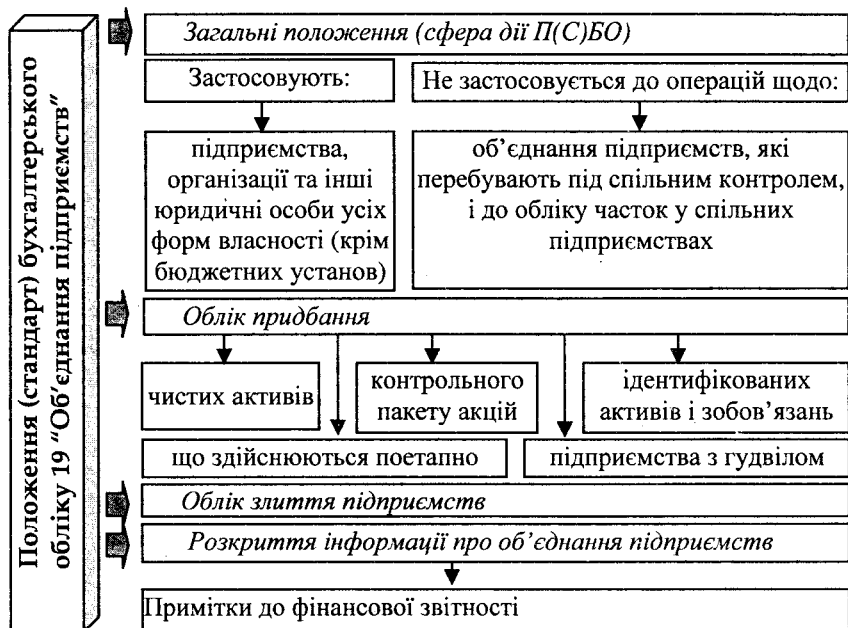


Рис. 13.6. Характеристика П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"

Терміни та поняття, що пояснюються в П(С)БО 19: гудвіл, дата придбання, дочірнє підприємство, злиття, ідентифіковані активи та зобов'язання, контроль, материнське (холдингове) підприємство, немонетарні активи, негативний гудвіл, об'єднання підприємств, придбання, справедлива вартість, частка меншості, чисті активи.

В міжнародній практиці П(С)БО 19 відповідає МСФЗ 22 "Об'єднання компаній". Наведемо порівняльну характеристику П(С)БО та МСФЗ, що стосуються обліку гудвілу (табл. 13.12).

Таблиця 13.12. Порівняння П(С)БО та МСФЗ з обліку гудвілу

Порівняльна ознака	П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"	МСФЗ 22 "Об'єднання компаній"
1	2	3
Визначення гудвілу	Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання	
Відображення в балансі на дату придбання	Покупець починаючи з дати придбання, відображає в балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання	
	Гудвіл та/або негативний гудвіл відображається за залишковою вартістю у вписуваному рядку Балансу 065 "Гудвіл" позитивною або від'ємною величиною	З дати придбання покупець також повинен включити до Звіту про прибутки і збитки результати діяльності придбаного підприємства

1	2	3
Оцінка гудвілу	Не визначається	Гудвіл слід відображати за собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності
Амортизація (період, метод)	Первісна (балансова вартість) гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку його корисного використання, але не більше 20 років	

Як вже зазначалося, різниця між вартістю придбання і часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань підприємства, що придбається, виступає гудвілом. Якщо ж вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевищує вартість придбання, то має місце негативний гудвіл.

Тобто, гудвіл – це актив, а негативний гудвіл – це контрактив, що відображаються на рахунку 19 “Гудвіл при придбанні”, який має два субрахунки:

- ◆ 191 “Гудвіл”;
- ◆ 192 “Негативний гудвіл”.

Характеристика рахунку 19 “Гудвіл при придбанні”, призначеного для обліку гудвілу при придбанні наведена в додатку А.

Гудвіл стає об'єктом бухгалтерського обліку й об'єктом відображення у звітному балансі лише при проведенні операції купівлі підприємства.

В бухгалтерському обліку придбана позитивна та негативна різниця відображається на підставі бухгалтерського розрахунку, який складається на підставі передавального акту і договору купівлі-продажу. Перед підписанням договору купівлі-продажу сторонами вивчаються наступні документи:

1) акт інвентаризації активів і зобов'язань. Інвентаризація підприємства проводиться на дату прийняття рішення про його продаж і оформлюється інвентаризаційними актами офіційно затвердженого зразку;

2) баланс;

3) висновок аудитора та фахівця з оцінки майна (якщо є така потреба);

4) докладний перелік боргових прав і зобов'язань із зазначенням їх розмірів та імовірних термінів погашення.

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства-покупця придбаного гудвілу наведено в прикладі 13.6, негативного гудвілу – в прикладі 13.7.

Приклад 13.6

Підприємство “Альфа” придбало майно ліквідованого підприємства “Трейс” на загальну суму 800500 грн. При цьому справедлива вартість активів підприємства “Трейс” на дату придбання складала: основні засоби – 200000 грн., запаси – 200000 грн., дебіторська заборгованість – 450000 грн.; справедлива вартість зобов'язань на дату придбання – 300000 грн.

Наведені операції в обліку будуть відображені наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн..
		Дебет	Кредит	
1	Сплачено кошти за майно придбаного підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	800500
2	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства:	10 "Основні засоби"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	200000
	– основні засоби			
	– запаси	20 "Виробничі запаси"		
	– дебіторська заборгованість	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"		450000
3	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість перед постачальниками придбаного підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	300000
4	Відображено суму гудвілу*	191 "Гудвіл"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	250500

*Вартість гудвілу дорівнює: 250500 грн. (800500 – (200000 + 200000 + 450000 – 300000)).

Приклад 13.7

Умови аналогічні прикладу, наведеному вище, однак загальна сума придбання склала 280000 грн. Операції із відображення в обліку негативного гудвілу будуть наступними:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Сплачено кошти за придбання підприємства	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	280000
2	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства:	10 "Основні засоби"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	200000
	– основні засоби			
	– запаси	20 "Виробничі запаси"		
	– дебіторська заборгованість	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"		450000
3	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	300000
4	Відображено негативний гудвіл*	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	19 "Гудвіл при придбанні"	270000

*Сума негативного гудвілу становить 270000 грн. (280000 – (200000 + 200000 + 450000 – 300000))

Внесення нематеріальних активів до статутного капіталу Гудвіл через певний момент перестає відповідати критеріям активу. Отже, існує необхідність нарахування амортизації на гудвіл протягом строку його корисного використання. При цьому строк корисного використання гудвілу визначається з урахуванням:

- а) прогнозованого строку діяльності підприємства;
- б) нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання;
- в) зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо.

Бухгалтерські проводки щодо нарахування амортизації на гудвіл аналогічні відображенню амортизаційних відрахувань на інші об'єкти нематеріальних активів: Д-т рах. 92 “Адміністративні витрати” К-т рах. 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”.

У випадку, якщо діяльність підприємства прогнозується з обчислюваними збитками в майбутньому, вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду виникнення таких збитків і відображається в обліку бухгалтерськими записами: Д-т рах. 192 “Негативний гудвіл” К-т рах. 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

13.11. Інвентаризація нематеріальних активів

Одним із шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення інвентаризації, яка полягає в перевірці наявності документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильності та своєчасності відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

При інвентаризації нематеріальних активів комісії слід врахувати наступне:

- ◆ перевірка нематеріальних активів здійснюється лише в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів. До останніх відносяться акти приймання-передачі, платіжні документи, ліцензійні угоди, патенти та інші свідоцтва, що підтверджують факт придбання або створення нематеріальних активів;

- ◆ перевіряється відповідність нематеріальних активів вимогам, викладеним в П(С)БО 8;

- ◆ визначається можливість отримання в майбутньому економічних вигід від використання нематеріальних активів.

Проведення інвентаризації нематеріальних активів починається з визначення правильності віднесення сум, що обліковуються на рахунку 12 “Нематеріальні активи”, саме до складу нематеріальних активів, після чого проводиться перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, тобто наявності документів, на підставі яких оформлено придбані майнові права.

За всіма нематеріальними активами інвентаризаційна комісія перевіряє наявність розпорядчого документу підприємства про затвердження корисного строку їх використання. Також інвентаризаційною комісією повинна бути встановлена наявність на підприємстві документів з детальним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання.

Програмні продукти перевіряються за їх наявністю на відповідних носіях та експлуатаційною пробою.

У ході проведення інвентаризації нематеріальних активів складається інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4) в одному примірнику, окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. До інвентаризаційного опису включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності. При його складанні особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності дає розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи передані бухгалтерській службі і всі об'єкти права інтелектуальної власності, одержані для використання і зберігання, оприбутковані, а ті об'єкти, що вибули (ліквідовані), списані.

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність встановлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності до інвентаризаційного опису вписуються наступні дані: назва, характеристика, первісна вартість, сума зносу, дата придбання, термін корисного використання. При цьому перевіряється обґрунтованість сум.

При виявленні об'єктів права інтелектуальної власності, що не прийняті до обліку, інвентаризаційна комісія повинна включити їх до інвентаризаційного опису із зазначенням необхідних даних.

Інвентаризаційний опис підписується всіма членами інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. При цьому особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, підтверджує, що перевірка цих об'єктів відбулася в її присутності, що вона не має до членів комісії ніяких претензій та що вона приймає на відповідальне зберігання перелічені в описі об'єкти права інтелектуальної власності.

Оформлений інвентаризаційний опис передається до бухгалтерської служби підприємства для заповнення даних про кількість, вартість об'єктів

права інтелектуальної власності і суму накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку.

Результати інвентаризації відображаються на рахунках бухгалтерського обліку на підставі інвентаризаційного опису і порівняльної відомості.

Не відображені в бухгалтерському обліку нематеріальні активи оприбутковуються проводкою Д-т рах. 12 “Нематеріальні активи” К-т рах. 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Недостача нематеріальних активів в обліку відображається проводками Д-т рах. 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” К-т рах. 12 “Нематеріальні активи” – списано знос нематеріальних активів, яких не вистачає; Д-т рах. 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” К-т рах. 12 “Нематеріальні активи” – списано на витрати суму залишкової вартості нематеріальних активів, недостачу яких виявлено при інвентаризації. Якщо винна особа не встановлена, то сума недостачі обліковується також на позабалансовому рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

У випадку встановлення винної особи сума недостачі списується на рахунок 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”.

Проведення інвентаризації є обов’язковим у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха. Така інвентаризація проводиться на наступний день після закінчення явища, а недостачі нематеріальних активів, встановлені в результаті надзвичайних подій, в обліку відображається проводкою Д-т рах. 99 “Надзвичайні витрати” К-т рах. 12 “Нематеріальні активи”.

13.12. Відображення даних про нематеріальні активи та гудвіл в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

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

Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів та їх знос, а також для відображення капітальних інвестицій призначений Журнал 4 (див. рис. 13.7). В даному журналі відображається:

1) вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку;

- 2) сума нарахованої амортизації, а також сума збільшення зносу внаслідок дооцінки та зменшення корисної вартості;
- 3) вартість негативного гудвілу, що виник в результаті придбання;
- 4) капітальні інвестиції щодо введення в дію нематеріальних активів, вибуття внаслідок продажу тощо.

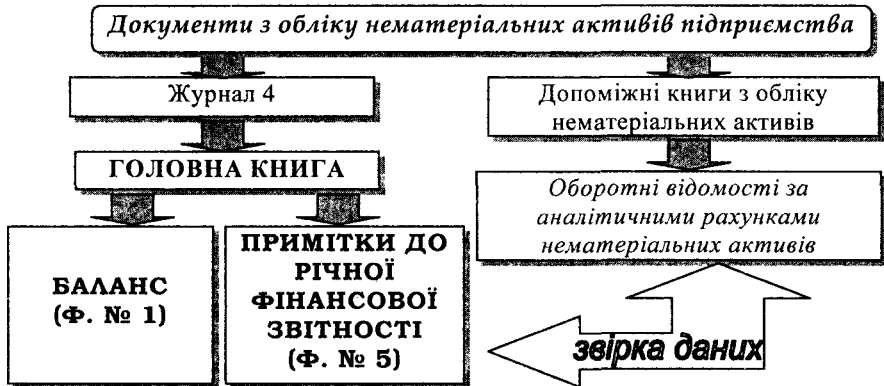


Рис. 13.7. Порядок відображення нематеріальних активів в регістрах обліку та звітності

У фінансовій звітності повинна міститися вся інформація щодо господарських операцій, пов'язаних з наявністю та рухом нематеріальних активів, здатних впливати на рішення, що приймаються на їх основі. Ця умова забезпечується завдяки дії *принципу висвітлення*.

Відображення даних з рахунку 12 “Нематеріальні активи” та 19 “Гудвіл при придбанні” в облікових регістрах і фінансовій звітності наведено в табл. 13.13.

Таблиця 13.13. Розкриття інформації про нематеріальні активи та гудвіл

Шифр та назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Балансі (ф. № 1)	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
12 “Нематеріальні активи”	Журнал 4 Відомість 4.3	011	010, 020, 030, 040, 050, 060, 070
19 “Гудвіл при придбанні”	Журнал 4	Вписуваний рядок 065 “Гудвіл”	070

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості 4.3, в яку з регістрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок поточного року. Протягом звітного року помісячно на підставі первинних облікових документів записуються дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, про їх вибуття. На кінець кожного місяця наводиться сальдо вартості нематеріальних активів та їх зносу.

На зразку 13.1, наведено приклад Відомості 4.3, призначеної для обліку нематеріальних активів. Приклад Журналу 4 наведено в лекції 11.

Зразок 13.1

ВІДОМІСТЬ 4.3. аналітичного обліку нематеріальних активів
за липень 200х р.

Номер інвентарної одиниці	Вид, назва, коротка характеристика	Місце використання, прізвище відомої дальньої особи	Дата оприбуткування	Первісна (переоцінена) вартість	Сума зносу	Строк корисного використання (місяців)	Місячна норма амортизації	Відомості про зміну (збільшення, зменшення)			Вибуття		
								Причина, дата	Первісної вартості	Зносу	Дата, номер документа	Первісної (переоціненої) вартості	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
00010	Програма "1С:Бухгалтерія 7.7"	Бухгалтерія, гол. бухгалтер Ковальчук К.К.	05.03.00	2500	625	48	25	-	-	-	-	-	-
і т.д.													

"15" червня 200х р.

Виконавець Костюченко
(підпис)

Інформація, відображена в облікових регістрах та Головній книзі в кінці звітного періоду узагальнюючим підсумком переноситься до форм річної фінансової звітності. В Балансі (ф. № 1) вартість об'єктів нематеріальних активів відображається в першому розділі в рядках: 011 – первісна вартість, 012 – сума зносу, 010 – залишкова вартість (первісна мінус накопичена сума зносу), 065 (вписуваний рядок) – сума негативного гудвілу (вираховується).

При розкритті інформації в Примітках до річної фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів (з окремим відокремленням інформації відносно створених підприємством нематеріальних активів) наводиться наступна інформація (рис. 13.8).

Інформація, яка наводиться в Примітках до річної фінансової звітності

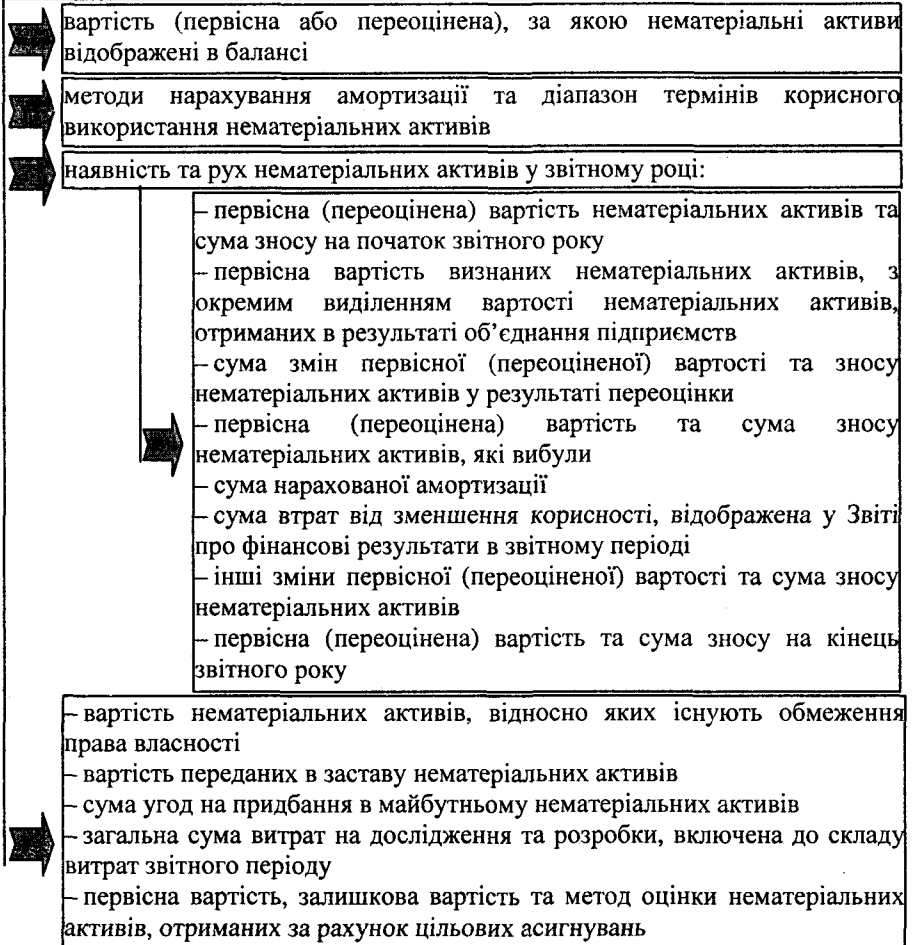


Рис. 13.8. Інформація, яка наводиться в Примітках до річної фінансової звітності

Лекція 14

Облік довгострокових фінансових інвестицій

Мета вивчення

Після вивчення лекції 14 студент повинен знати:

- порядок визнання фінансових інвестицій активами підприємства;
- методи оцінки фінансових інвестицій;
- рахунки, призначені для обліку фінансових інвестицій.

Після вивчення лекції 14 студент повинен вміти:

- визначати собівартість фінансових інвестицій при їх придбанні;
- проводити оцінку фінансових інвестицій на дату балансу;
- здійснювати облік інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 14.1. Фінансові інвестиції: поняття та види
- 14.2. Структура П(С)БО 12 та основні терміни
- 14.3. Визнання та оцінка фінансових інвестицій
- 14.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік фінансових інвестицій
- 14.5. Синтетичний та аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій
- 14.6. Відображення операцій з обліку довгострокових фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку

Етапи та порядок загального ведення обліку довгострокових фінансових інвестицій, які розглядатимуться в лекції 14, наведено на рис. 14.1.

Облік операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями	Поняття і класифікація	Поняття Довгострокові фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора строком більше одного року
		Класифікація Інвестиції пов'язаним сторонам (у спільні, дочірні, асоційовані підприємства та в інші підприємства, що є пов'язаними сторонами) та інші фінансові інвестиції зі строком погашення більше одного року
	Документування господарських операцій	При надходженні Договір купівлі-продажу цінних паперів, виписка банку, реєстр цінних паперів, Книга обліку цінних паперів, довідка та розрахунок бухгалтерії тощо
		При вибутті Договір купівлі-продажу цінних паперів, виписка банку, реєстр цінних паперів, книга обліку цінних паперів, довідка та розрахунок бухгалтерії тощо
	Синтетичний облік	Рахунок 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” з відповідними субрахунками
	Аналітичний облік	За видами довгострокових фінансових інвестицій та об'єктами інвестування
Відображення в облікових регістрах та звітності	В облікових регістрах Графа 3 розділу II Журналу 4 Рядок 1-2 Відомості 4.2	
	У фінансовій звітності Ряд. 040-045 Балансу (ф. № 1), ряд. 350-420 Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5)	

Рис. 14.1. Загальна схема обліку довгострокових фінансових інвестицій

14.1. Фінансові інвестиції: поняття та види

Поняття та зміст інвестицій Більшість підприємств має в своєму розпорядженні тимчасово вільні грошові кошти, крім тих, які необхідні для здійснення щоденних операцій. З метою отримання прибутку такі тимчасово вільні кошти підприємство може інвестувати в окремі об'єкти різних галузей економічної діяльності.

У процесі управління інвестиціями основна увага акцентується на виборі та реалізації найбільш ефективних форм реальних і фінансових інвестицій з метою забезпечення високих темпів його розвитку, розширення економічного потенціалу господарської діяльності.

Метою управління інвестиційною діяльністю є забезпечення реалізації найбільш ефективних форм вкладення капіталу, спрямованих на розширення економічного потенціалу підприємства.

Інвестиційна діяльність – це діяльність, яка в повному розумінні включає в себе, крім інвестування, також його супроводження (забезпечення віддачі). Супроводження інвестування передбачає забезпечення віддачі інвестицій шляхом контролю за вкладанням і використанням інвестицій, участі в прийнятті рішень, впливу на прийняття рішень тощо (див. рис. 14.2).¹

¹ При підготовці питання теми лекції використовувалися матеріали дисертаційного дослідження Остапчук Т.П. на тему: “Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія та практика здійснення”.

Операції, які складають інвестиційну діяльність підприємства

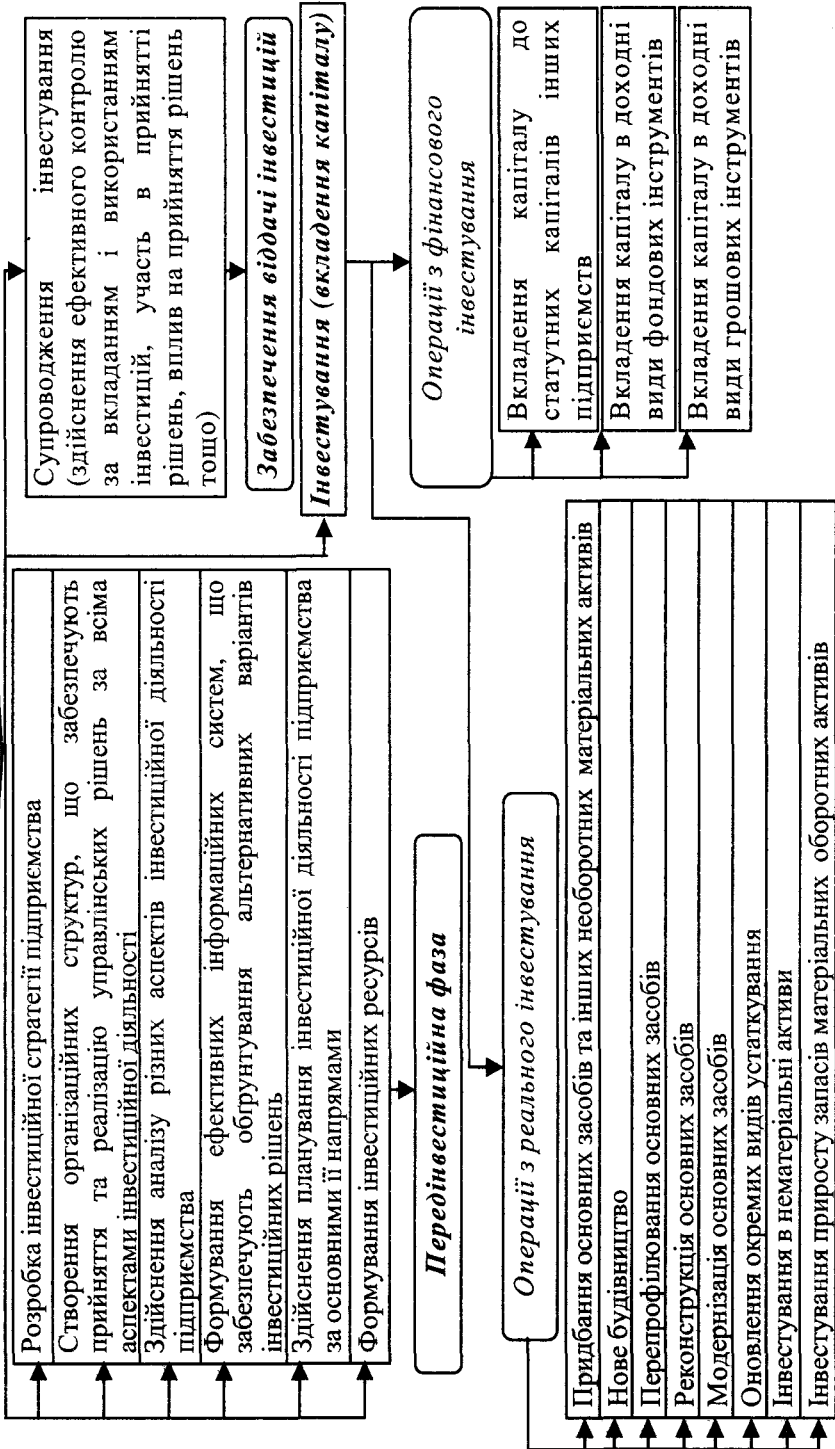


Рис. 14.2. Операції, які складають інвестиційну діяльність підприємства

Інвестиції – грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. Поняття “інвестиції”, в більшості випадків, трактують як взаємозв'язок витрачання ресурсів та одержання результату. Результат повинен бути достатнім для відшкодування інвестору понесених витрат і забезпечення приросту капіталу або досягнення соціального ефекту.

Види інвестицій

В економічній літературі найчастіше класифікують інвестиції за об'єктами вкладень: реальні та фінансові.

За характером участі в інвестиційному процесі виділяють прямі та непрямі інвестиції підприємства. Прямі інвестиції передбачають участь інвестора у виборі об'єктів інвестування і вкладення капіталу. Зазвичай, прямі інвестиції здійснюються шляхом безпосереднього вкладення капіталу до статутного капіталу підприємств. Пряме інвестування здійснюють, в основному, підготовлені інвестори, які мають досить точну інформацію про об'єкт інвестування і добре ознайомлені з механізмом інвестування. Непрямі інвестиції характеризують вкладення капіталу інвестора, опосередковане іншими особами (фінансовими посередниками).

За періодами інвестування виділяють короткострокові та довгострокові інвестиції підприємства. Короткострокові інвестиції характеризують вкладення капіталу на період до одного року. Довгострокові інвестиції характеризують вкладення капіталу на період більше одного року. В практиці великих інвестиційних компаній довгострокові інвестиції поділяються таким чином: 1) до 2 років; 2) від 2 до 3 років; 3) від 3 до 5 років; 4) понад 5 років.

За рівнем інвестиційного ризику виділяють наступні види інвестицій: безризикові, низькоризикові, середньоризикові, високоризикові та спекулятивні. За формами власності капіталу, що інвестується, розрізняють інвестиції приватні та державні. За регіональною належністю інвесторів виділяють національні (внутрішні) та іноземні інвестиції.

В економічній та обліковій літературі наводиться також наступний поділ довгострокових інвестицій на класифікаційні групи за формою вкладень: позикові та пайові.

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

Враховуючи особливості відображення фінансових інвестицій у формах фінансової звітності, в обліку доцільно використовувати класифікацію, наведену на рис. 14.3.

Під довгостроковими фінансовими інвестиціями розуміють фінансові інвестиції на період не більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (п. 17 П(С)БО 2).

На рис. 14.3 відображено класифікацію фінансових інвестицій за періодом інвестування.

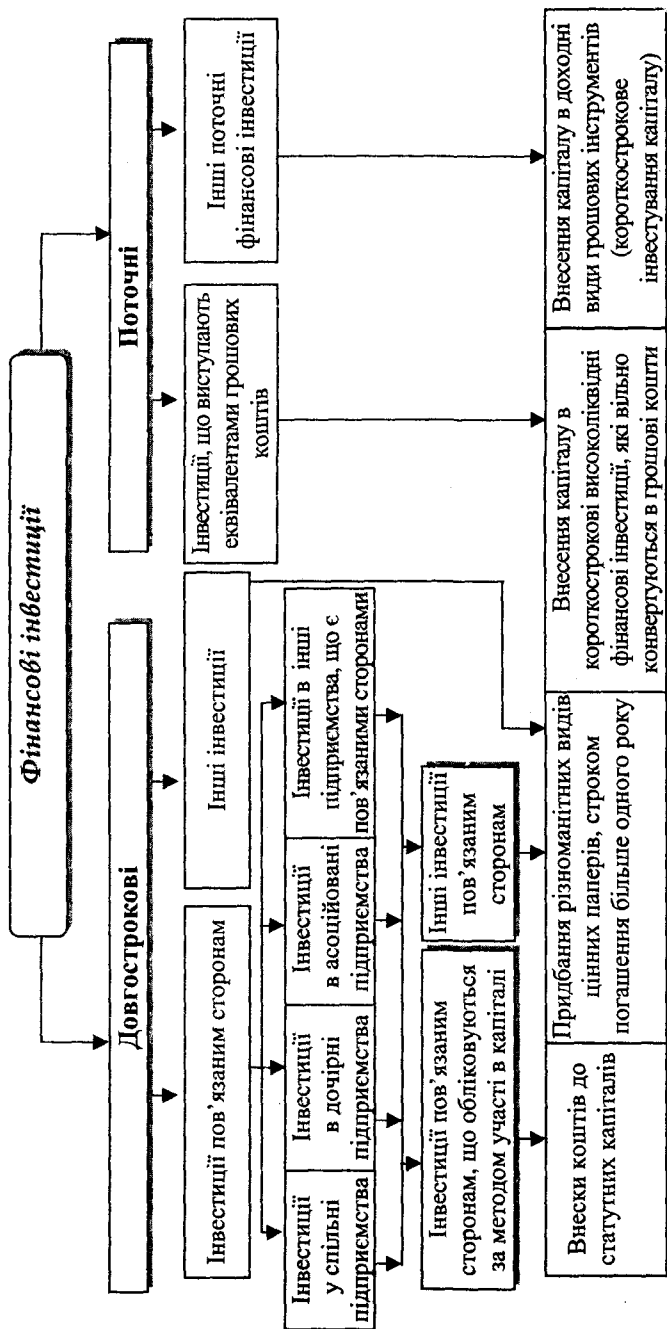


Рис. 14.3. Класифікація фінансових інвестицій за періодом інвестування

До еквівалентів грошових коштів відносяться:

- ◆ високоліквідні цінні папери, що характеризуються низькою доходністю і високою надійністю;
- ◆ цінні папери, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент з мінімальною (або без неї) втратою вартості;
- ◆ цінні папери, які мають практично постійну ринкову вартість; вони в основному придбаються (розміщуються) як страховий резерв готівки.

Інші поточні фінансові інвестиції можуть:

- ◆ обертатися на активному ринку;
- ◆ бути вільно реалізовані з незначною втратою вартості;
- ◆ мати строк обігу в межах року або придбаваються з метою перепродажу незалежно від виду інвестиції;
- ◆ приносити дохід у вигляді відсотків, або за рахунок різниці між покупною та продажною цінами при перепродажу.

Фінансові інвестиції здійснюються з метою:

- ◆ отримання відповідного, як правило, сталого доходу (у вигляді дивідендів (відсотків), отриманих протягом інвестиційного періоду; зростання ринкової вартості цінних паперів, що знаходяться у власності інвестора). Інвестори зацікавлені в розширенні підприємства, оскільки це призводить до зростання ринкової вартості цінних паперів;

- ◆ здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується. Цей вплив може виявлятися у можливостях інвестора контролювати повністю або частково виробничу або фінансову діяльність об'єкта інвестицій.

Підприємства, відносини між якими обумовлюють можливість однією стороною контролювати іншу або суттєво впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною, називаються *пов'язаними сторонами*.

Фінансове інвестування здійснюється підприємством у наступних основних формах:

1) *внесення капіталу до статутних капіталів спільних підприємств* (забезпечує зміцнення стратегічних господарських зв'язків із постачальниками сировини та матеріалів (при участі в їх статутному капіталі); розвиток своєї виробничої інфраструктури; розширення можливостей збуту продукції або проникнення на інші регіональні ринки; різноманітні форми галузевої і товарної диверсифікації операційної діяльності та інші стратегічні напрями розвитку підприємства);

2) *внесення капіталу в доходні види грошових інструментів* (як правило, ця форма використовується для короткострокового інвестування капіталу та її головною метою є генерування інвестиційного прибутку);

3) *внесення капіталу в доходні види фондових інструментів* (характеризується внесенням капіталу в різноманітні види цінних паперів, що вільно обертаються на фондовому ринку).

Використання останньої форми фінансового інвестування пов'язане з широким вибором альтернативних інвестиційних рішень як за інструментами інвестування, так і за його термінами; більш високим рівнем державного регулювання і захисту інвестицій; розвинутою інфраструктурою фондового

ринку; наявністю оперативної інформації про стан і кон'юнктуру ринку в розрізі окремих його сегментів тощо.

*Облік і аналіз
інвестицій в працях
вчених*

Питання, пов'язані з обліком і аналізом інвестицій, отримали певне висвітлення в монографічних і дисертаційних дослідженнях українських вчених, зокрема: Я.Д. Крупки [19, 20], Н.Г. Богатко [64],

Л.І. Лук'яненка [114], І.С. Прибеги [138], Я.В. Шелест [164] та інших.

14.2. Структура П(С)БО 12 та основні терміни

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції визначені П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції". Загальна схема характеристики П(С)БО 12 наведена на рис. 14.4.

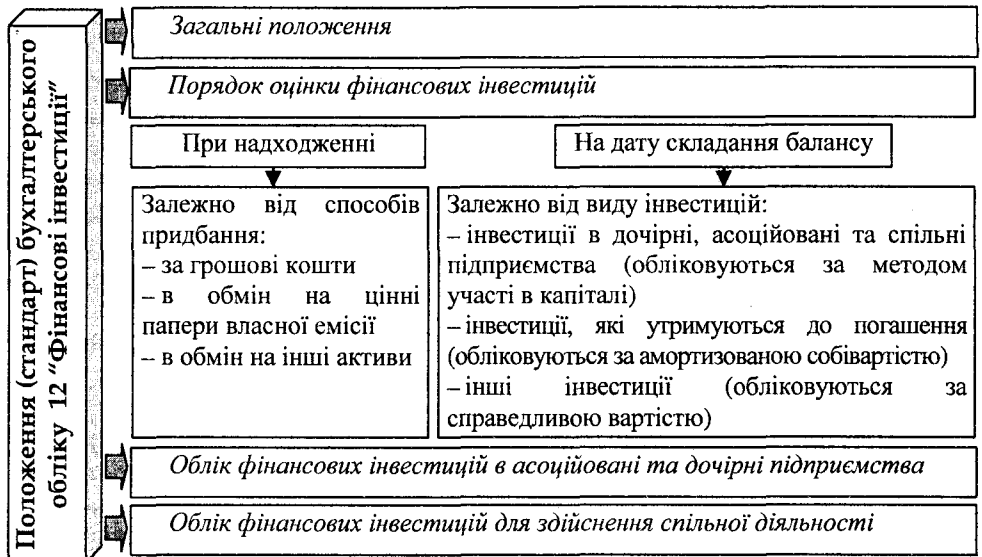


Рис. 14.4. Загальна схема характеристики П(С)БО 12

Норми П(С)БО 12 застосовуються всіма підприємствами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

У даному стандарті використовуються наступні терміни:

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

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

Контрольні учасники – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

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

Ринкова вартість фінансової інвестиції – сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

14.3. Визнання та оцінка фінансових інвестицій

Визнання фінансових інвестицій Критеріями визнання фінансових інвестицій (тобто їх відображення у фінансовій звітності) є загальні принципи визнання активів, оскільки фінансова інвестиція є таким же активом, як і запаси, основні засоби та ін.

Відповідно до п. 10 П(С)БО 2 “Баланс” фінансові інвестиції визнаються активом, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та у відповідних статтях балансу за умови того, що:

- ◆ очікується одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням;

- ◆ їх оцінка може бути достовірно визначена.

Придбані (отримані в будь-який інший спосіб) фінансові інвестиції, які не відповідають зазначеним умовам, не можуть бути відображені в балансі.

Важливу роль при оцінці фінансових інвестицій відіграє **принцип обачності**, що передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки фінансових інвестицій, які повинні запобігати завищенню оцінки активів.

Завдяки дії **принципу безперервності** оцінка фінансових інвестицій підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі.

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

Фактичними витратами на придбання фінансових інвестицій можуть бути: суми, які сплачуються згідно з договором продавцю; суми, які

сплачуються спеціалізованим підприємствам, іншим підприємствам і особам за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням цінних паперів; винагороди, які сплачуються посередницьким організаціям, за участю яких придбані цінні папери; витрати із сплати відсотків за позиковими коштами, які використовуються на придбання цінних паперів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням цінних паперів.

Формування первісної вартості фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання (рис. 14.5).

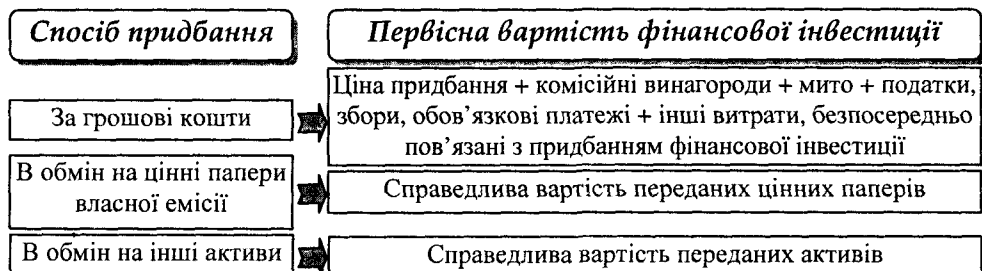


Рис. 14.5. Оцінка фінансових інвестицій при їх придбанні

Оцінка інвестицій на дату балансу При складанні звітності застосовуються наступні методи оцінки: за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю і за методом участі в капіталі (рис. 14.6).

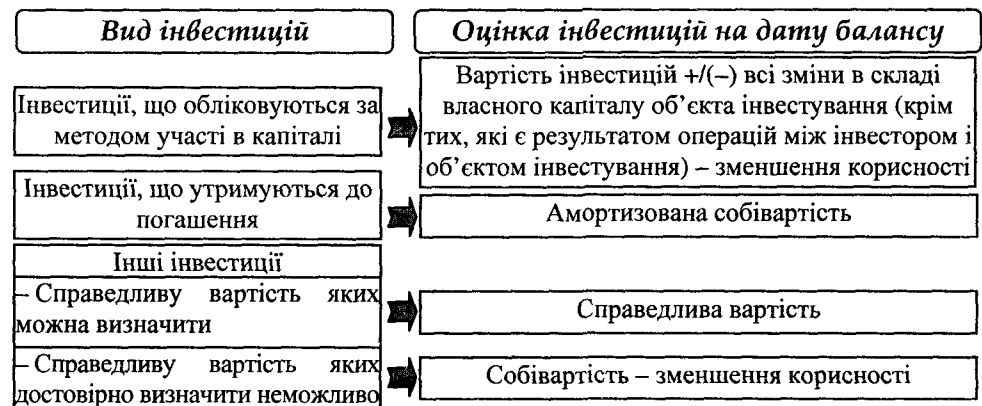


Рис. 14.6. Оцінка фінансових інвестицій в балансі

За справедливою вартістю відображаються всі інвестиції, крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі, а також інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо (з урахуванням зменшення корисності інвестицій).

Визначення справедливої вартості відбувається наступним чином (див. рис. 14.7).

**Проведення переоцінки на дату балансу
Визначення справедливої вартості інвестиції**

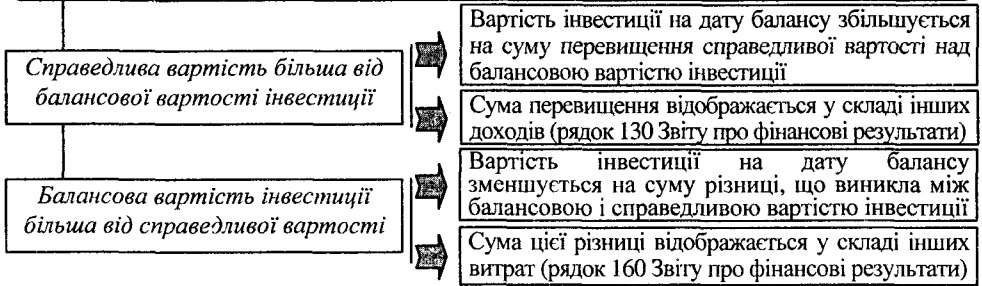


Рис. 14.7. Порядок визначення справедливої вартості

За амортизованою собівартістю відображаються інвестиції, не призначені для продажу (друга група). Вони включають інвестиції в боргові цінні папери та акції.

Як правило, інвестиції в боргові цінні папери здійснюються з метою одержання доходу у вигляді відсотків і утримуються підприємством до погашення (інвестиції в облігації, векселі), тому вони оцінюються за амортизованою собівартістю.

При цьому, якщо інвестицію придбано за вартістю, меншою за номінальну, то вважається, що вона придбана з дисконтом, а якщо заплачено суму, яка перевищує номінальну вартість інвестицій, – придбано з премією.

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

Розглянемо порядок розрахунку амортизації дисконту і премії за допомогою прикладів 14.1 та 14.2.

Приклад 14.1

Підприємство 3-го січня 2003 року придбало облігації номінальною вартістю 10000 грн. за 7000 грн., тобто дисконт становив 3000 грн. (10000-7000).

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 10 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 3 роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 1000 грн. (10000 x 10 % : 100 %).

Ефективна ставка відсотку дорівнює:

$$E_c = \frac{(10000 \times 10\%) + (3000 : 3)}{(10000 + 7000) : 2} \approx 23,5\%$$

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотку за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн.	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
1	2	3	4	5
03.01.2003 р.	–	–	–	7000
31.12.2003 р.	1000	7000 x 23,5 % = 1645	1645 – 1000 = 645	7000 + 645 = 7645

1	2	3	4	5
31.12.2004 р.	1000	1796	796	8441
31.12.2005 р.	1000	-	1559	10000

Приклад 14.2

Облігації номінальною вартістю 10000 грн. придбані 3-го січня 2003 року за 12000 грн., тобто премія становила 2000 грн. (12000-10000). Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 10 % річних. Погашена облігації відбудеться через 5 років. Виплата здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 1000 грн. (10000 x 10 % : 100 %).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$E_c = \frac{(10000 \times 10\%) - (2000 : 5)}{(10000 + 12000) : 2} \approx 5,45\%$$

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації, дисконту, грн.	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
03.01.2003 р.	-	-	-	12000
31.12.2003 р.	1000	12000 x 5,45 % = = 654	1000 - 654 = = 346	12000 - 346 = = 11654
31.12.2004 р.	1000	635	365	11289
31.12.2005 р.	1000	615	385	10904
31.12.2006 р.	1000	594	406	10498
31.12.2007 р.	1000	-	498	10000

Метод обліку участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі та об'єкта інвестування. Він застосовується для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, якщо вони не утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання. А названі підприємства ведуть діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

При складанні звіту довгострокові фінансові інвестиції в акції та інші корпоративні права оцінюються залежно від частки інвестора в капіталі об'єкту інвестування. Якщо вона складає менше, ніж 25 % власного капіталу об'єкту інвестування, фінансові інвестиції повинні бути відображені в балансі за собівартістю або (у випадку вкладення у ринкові цінні папери) за найменшою з двох оцінок – собівартістю або ринковою вартістю.

14.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік фінансових інвестицій

Розвиток всесвітнього ринку інвестицій сприяє розробці загальних принципів обліку і звітності, тобто впровадженню міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). В міжнародних стандартах регламентуються основні моменти того напрямку обліку, який розглядається в певному

стандарті та які використовуються при розробці національних стандартів. Саме тому П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" має ряд спільних моментів з МСФЗ 25 "Облік інвестицій". Однак поряд з цим можна виділити й наступні відмінні риси (табл. 14.1).

Таблиця 14.1. Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку фінансових інвестицій

Порівняльна ознака	П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"	МСФЗ 25 "Облік інвестицій"
1	2	3
Оцінка фінансових інвестицій при їх надходженні	<p>Собівартість складається:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції 2) якщо придбання здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів 3) якщо придбання здійснюється шляхом обміну на інші активи, то собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів 	<p>Собівартість включає:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) витрати на придбання, наприклад комісійні винагороди, гонорари, податки та банківські збори 2) якщо придбання здійснюється шляхом випуску акцій чи інших цінних паперів, вартість придбання є справедливою вартістю 3) якщо придбання здійснюється шляхом обміну на інший актив, вартість придбання визначається з посиланням на справедливу вартість активу, що обмінювався. Доречним може бути також розгляд справедливої вартості придбаної інвестиції, якщо вона більш очевидна
Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу	<ol style="list-style-type: none"> 1) відображаються за справедливою вартістю (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) 2) фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій 3) фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі 	<p>Інвестиції, які класифікуються як поточні активи, слід відображати:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) за ринковою вартістю 2) за нижчою з двох оцінок – собівартістю чи ринковою вартістю. <p>Якщо поточні інвестиції відображаються в обліку за нижчою з двох оцінок, балансову вартість слід визначати чи на основі інвестиційного портфелю в цілому, чи за категорією інвестиції, чи на основі окремої інвестиції.</p> <p>Інвестиції, які класифікуються як довгострокові активи, слід відображати:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) за собівартістю 2) за сумою переоцінки 3) у випадку придбання ринкових цінних паперів, що надають право власності, – за нижчою з двох оцінок: собівартістю або ринковою вартістю, визначеною на основі інвестиційного портфелю

1	2	3
Продаж фінансових інвестицій	Визначення результату від продажу фінансових інвестицій не передбачено	Після продажу інвестиції різницю між чистою виручкою від реалізації і балансовою вартістю слід визнавати як дохід або витрати. Якщо інвестиція була поточним активом, відображеним на основі інвестиційного портфеля за нижчою з двох оцінок – собівартістю або ринковою вартістю, прибуток чи збиток від продажу слід визначати на основі собівартості. Якщо інвестиція була попередньо переоцінена або відображена в обліку за ринковою вартістю, а збільшення балансової вартості віднесене до переоцінки, підприємству слід обрати політику або кредитування суми дооцінки, що залишилася на дохід, або перенесення її до складу нерозподіленого прибутку
Розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності	У примітках до фінансової звітності: 1) балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу “Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств” 2) фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу “Інші довгострокові фінансові інвестиції” та “Поточні фінансові інвестиції” за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю 3) підстава для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій 4) доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період 5) перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки у капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій; контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності тощо	В фінансовій звітності: 1) облікова політика щодо визначення балансової вартості інвестицій, підходу до змін ринкової вартості поточних інвестицій, які відображаються за ринковою вартістю, підходу до дооцінки на момент продажу інвестиції, що переоцінювалася 2) значні суми, які включаються до доходу, щодо відсотків, дивідендів, роялті тощо, прибутків та збитків від продажу поточних інвестицій, змін вартості таких інвестицій 3) ринкову вартість інвестицій, якщо вони не відображаються в обліку за ринковою вартістю 4) значні обмеження щодо можливості реалізації інвестицій або переведення доходу і виручки від реалізації 5) довгострокові інвестиції, визнані за сумою переоцінки 6) зміни дооцінки протягом певного періоду та характер таких змін 7) аналіз портфелю інвестицій – для підприємств, основною діяльністю яких є утримання інвестицій тощо

14.5. Синтетичний та аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій

Документування При придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є ПКО чи виписка банку.

Оплата за придбані акції може проводитись не тільки перерахуванням грошових коштів, але й матеріальними цінностями, нематеріальними активами, основними засобами, що повинно бути обумовлено в договорі. Підставою для здійснення відповідних записів є документи, які підтверджують факт передачі об'єктів інвестором (акт приймання-передачі основних засобів, накладна на відпуск матеріалів на сторону тощо).

Підставою для оприбуткування депозитних сертифікатів і отримання процентів є виписка банку з рахунків в банку з доданням виправдовуючих документів.

За кожним пакетом придбаних цінних паперів у 2-х примірниках складається реєстр, який повинен мати наступні обов'язкові реквізити: найменування емітенту; номінальну вартість цінного паперу; купівельну вартість; номер, серію тощо; загальну кількість; дату купівлі; дату продажу. Всі цінні папери описуються в Книзі обліку цінних паперів, яка повинна бути зброшурована, скріплена печаткою підприємства та підписами керівника і головного бухгалтера із пронумерованими сторінками. Виправлення в Книгу можуть вноситися лише з дозволу керівника та головного бухгалтера із зазначенням дати виправлень.

Розрахунок премії або дисконту оформлюється розрахунком бухгалтерії.

Коли придбані підприємством акції, облигації або інші цінні папери передаються банку на тимчасове зберігання, то в реєстрах аналітичного

Характеристика обліку посилаються на відповідний документ, який одержано з банку.

Для обліку господарських засобів, узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) в цінні папери інших підприємств, облигації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном призначений рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", характеристика якого наведена в Додатку А.

Рахунок 14 має такі *субрахунки*:

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

142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам";

143 "Інвестиції непов'язаним сторонам".

Суб'єкти малого підприємництва (СМП) для відображення господарських операцій з обліку довгострокових фінансових інвестицій також використовують рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції".

Аналітичний облік фінансових інвестицій Аналітичний облік за рахунком 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” ведеться за видами довгострокових фінансових інвестицій та об’єктами інвестування.

Побудова аналітичного обліку залежить від видів придбаних цінних паперів та підприємств, що їх емітували (випустили). При цьому вона повинна забезпечити можливість отримання інформації про фінансові інвестиції в об’єкти як на території України, так і за кордоном (табл. 14.2).

Таблиця 14.2. Аналітичний облік цінних паперів

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

Аналітичний облік ощадних сертифікатів ведуть за установами банків, які видали сертифікати.

14.6. Відображення операцій з обліку довгострокових фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку

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

Так, оприбуткування фінансових інвестицій, отриманих в результаті внеску засновників (учасників) до статутного капіталу, відображається в обліку на підставі установчого договору наступним записом (табл. 14.3).

Таблиця 14.3. Облік надходження фінансових інвестицій, що одержані в результаті внесків засновників (учасників)

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оголошено статутний капітал	46 “Неоплачений капітал”	40 “Статутний капітал”
2	Одержано довгострокові фінансові інвестиції від засновника (учасника) в рахунок внеску до статутного капіталу	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	46 “Неоплачений капітал”

Облік придбання інвестицій акціонерним товариством в обмін на емітовані власні акції здійснюється наступним чином (табл.14.4).

Таблиця 14.4. Облік придбання інвестицій в обмін на емітовані власні акції

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Сформовано статутний капітал на вартість випущених акцій	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"
2	Відображено одержання фінансових інвестицій (сума відображення дорівнює номінальній вартості випущених підприємством акцій)	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	46 "Неоплачений капітал"
3	Доведено вартість фінансових інвестицій до справедливої вартості переданих акцій: – якщо вартість фінансових інвестицій більша за номінальну вартість акцій	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	421 "Емісійний дохід"
	– якщо вартість фінансових інвестицій менша за номінальну вартість акцій	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"

Облік переоцінки фінансових інвестицій залежить від того, за якою оцінкою обліковуються інвестиції на дату балансу.

Переоцінка інвестицій, облік яких ведеться за справедливою вартістю, відображається наступними записами:

Д-т 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" К-т 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" – віднесено суму дооцінки до складу інших доходів за інвестиціями;

Д-т 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" К-т 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" – віднесено різницю між первісною і справедливою вартістю на витрати від іншої діяльності за інвестиціями.

Списання таких витрат на фінансові результати здійснюється за допомогою запису:

Д-т 793 "Результат іншої звичайної діяльності" К-т 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій".

У випадку, якщо на дату балансу ринкова вартість перевищує первісну вартість, то зазначене перевищення над первісною вартістю або попередньою балансовою вартістю відображається у складі інших доходів і спричинює збільшення вартості інвестиції. У бухгалтерському обліку ця переоцінка відображається таким чином:

Д-т 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" К-т 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Списання цих доходів на фінансові результати здійснюється таким записом:

Д-т 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" К-т 793 "Результат іншої звичайної діяльності".

Результат переоцінки фактично свідчить про нарахування нереалізованого прибутку або збитку від операцій з фінансовими інвестиціями, тобто це сума прибутку або збитку, яку б отримав інвестор при реалізації інвестиції на дату балансу.

Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до моменту погашення, відображаються у звітності за амортизованою собівартістю. Переоцінка інвестицій до амортизованої собівартості відображається наступними проводками (табл. 14.5).

Таблиця 14.5. Облік амортизації дисконту (премії)

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	733 "Інші доходи від фінансових операцій"
2	Віднесено на зменшення вартості інвестицій амортизацію премії	952 "Інші фінансові витрати"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"

Відсотки за інвестиціями, які обліковуються за справедливою вартістю та амортизованою собівартістю, відображаються в обліку наступним чином:

Д-т 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" К-т 732 "Відсотки одержані" – нараховано відсотки за інвестиціями;

Д-т 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" К-т 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" – отримано відсотки за інвестиції;

Д-т 732 "Відсотки одержані" К-т 792 "Результат фінансових операцій" – включено до фінансових результатів відсотки одержані.

Доходи та витрати за інвестиціями, що обліковуються за методом участі в капіталі, в обліку відображаються наступним чином (табл. 14.6).

Таблиця 14.6. Облік операцій по інвестиціях, що обліковуються за методом участі в капіталі

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Варіант 1. За інвестиціями одержано прибуток			
1	Відображено інвестором прибуток, який належить йому згідно з методом участі в капіталі	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	72 "Дохід від участі в капіталі"
2	Нараховано інвестором дивіденди від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
3	Віднесено доходи від участі в капіталі, одержані за звітний рік, до складу фінансового результату від фінансових операцій	72 "Дохід від участі в капіталі"	792 "Результат фінансових операцій"
Варіант 2. За інвестиціями одержано збиток			
1	Відображено частку у збитку підприємства, в яке було здійснено інвестиції, у складі втрат від участі в капіталі	96 "Втрати від участі в капіталі"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі"
2	Списано втрати від участі в капіталі, одержані за рік, для визначення фінансового результату від фінансових операцій	792 "Результат фінансових операцій"	96 "Втрати від участі в капіталі"

Розглянемо облік фінансових інвестицій за допомогою прикладу 14.3.

Приклад 14.3

ВАТ “Будсервіс” здійснено довгострокові фінансові інвестиції в ТзОВ “Мрія” в сумі 100000 грн. (30 % капіталу об’єкта інвестування).

В березні на ТзОВ “Мрія” прийнято рішення розподілити на дивіденди 40000 грн. прибутку. Таким чином, в березні інвестор має визначити дохід в сумі 12000 грн. ($40000 \times 30 \% \times 100 \%$). Наступного року товариство отримало збитки в сумі 50000 грн., тобто наступного року інвестор має визначити збиток в сумі 15000 грн. ($50000 \times 30 \% \times 100 \%$).

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Збільшено балансову вартість інвестицій в ТзОВ “Мрія”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	721 “Дохід від інвестицій в асоційоване підприємство”	30000
2	Зменшено балансову вартість інвестицій на суму нарахованих дивідендів	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	12000
3	Зменшено балансову вартість інвестицій на суму частки інвестора в збитках	961 “Витрати від інвестицій в асоційоване підприємство”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	15000

Таким чином, в наступному році на ВАТ “Будсервіс” вартість інвестицій становитиме 103000 грн.

Погашення фінансових інвестицій за номінальною вартістю в обліку відображається за дебетом рахунків грошових коштів і за кредитом рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”.

Лекція 15

Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Мета вивчення

Після вивчення лекції 15 студент повинен знати:

- методологічне забезпечення обліку довгострокової дебіторської заборгованості;
- основні терміни, визначені П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”;
- порядок визнання та оцінки довгострокової дебіторської заборгованості;
- порядок відображення інформації про дебіторську заборгованість в облікових регістрах і звітності.

Після вивчення лекції 15 студент повинен вміти:

- визначати довгострокову та поточну заборгованість;
- оцінювати довгострокову дебіторську заборгованість;
- складати кореспонденцію рахунків із використанням субрахунків рахунку 16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 15.1. Структура П(С)БО 10, основні терміни та порівняльна характеристика з МСФЗ
- 15.2. Визнання та оцінка довгострокової дебіторської заборгованості
- 15.3. Порядок укладання договорів
- 15.4. Характеристика рахунку з обліку довгострокової дебіторської заборгованості
- 15.5. Облік заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду
- 15.6. Облік одержаних довгострокових векселів
- 15.7. Облік іншої дебіторської заборгованості

15.1. Структура П(С)БО 10, основні терміни та порівняльна характеристика з МСФЗ

Методологію обліку, основні поняття та порядок розкриття інформації про дебіторську заборгованість у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, загальна структура якого наведена на рис. 15.1.



Рис. 15.1. Загальна структура П(С)БО 10

Нижче наведені терміни, що визначені даним стандартом.

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

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну.

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. При цьому слід розуміти, що при віднесенні заборгованості до поточної або довгострокової до уваги береться не загальний очікуваний строк оплати згідно з договором, а очікуваний строк до погашення, який залишився з дати балансу.

До довгострокової дебіторської заборгованості відноситься:

- ◆ заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця;
- ◆ надання позик іншим підприємствам;
- ◆ надання позик фізичним особам;
- ◆ заборгованість, що виникає при надзвичайних подіях – пожежі, повені, крадіжці тощо.

Поняття поточної дебіторської заборгованості розглянуто в лекції 24.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним. Але на відміну від українських П(С)БО, МСФЗ не передбачають єдиного стандарту, що регулює порядок обліку і відображення у звітності дебіторської заборгованості. Питання щодо обліку дебіторської заборгованості регулюються декількома міжнародними стандартами, серед яких: МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”, МСФЗ 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”, МСФЗ 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”. Розглянемо відмінності між національними та міжнародними стандартами (табл. 15.1).

Таблиця 15.1. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, що регулюють облік дебіторської заборгованості

Ознака	П(С)БО	МСФЗ
1	2	3
Визначення поняття	Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату (П(С)БО 10)	Дебіторська заборгованість визначається як фінансовий актив (МСФЗ 32). Визначення дебіторської заборгованості не надається
	Фінансовий актив – це грошові кошти та їх еквіваленти; контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах; інструмент власного капіталу іншого підприємства (П(С)БО 13). Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, – це дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу (П(С)БО 13)	Фінансовий актив – це будь-який актив, який є контрактним правом отримувати грошові кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства (МСФЗ 32)
Визнання дебіторської заборгованості	Визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і може бути достовірно визначена її сума одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг (П(С)БО 10)	Підприємству слід визнавати дебіторську заборгованість у балансі, коли воно стає стороною контрактних зобов'язань і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові або інші цінності (МСФЗ 39)

1	2	3
Оцінка дебіторської заборгованості	При зарахуванні на баланс дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги оцінюється за первісною вартістю, а на дату балансу – за чистою реалізаційною вартістю (П(С)БО 10)	Під час первісного визнання фінансового активу слід оцінювати їх за собівартістю, яка є справедливою вартістю компенсації, наданої або отриманої за них. Після первісного визнання дебіторську заборгованість визнають за амортизованою собівартістю із застосуванням методу визначення за ефективною ставкою відсотка (МСФЗ 39)
Види дебіторської заборгованості	Згідно з визначеннями, наведеними в П(С)БО 2 і П(С)БО 10, дебіторська заборгованість поділяється на поточну і довгострокову	Дебіторська заборгованість поділяється на ініційовану підприємством та неініційовану. Ініційована дебіторська заборгованість означає її придбання підприємством як участі у позиції, наданій іншим позикодавцем за умови, що підприємство фінансує цю позику на дату, коли її ініціює цей інший позикодавець. Неініційована дебіторська заборгованість класифікується як утримувана до строку погашення, наявна для продажу або утримувана для операцій (МСФЗ 39)
Визначення сумнівної дебіторської заборгованості	Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником (П(С)БО 10)	Визнання сумнівної дебіторської заборгованості відбувається в наступних випадках: – значні фінансові труднощі емітента – фактичний розрив контракту, наприклад, невиконання умов угоди або прострочена заборгованість щодо сплати відсотка або основної суми – надання позикодавцем боржникові пільгової позики, яку позикодавець не розглядав би за інших умов – висока імовірність банкрутства або іншої фінансової реорганізації підприємства – визнання збитку від зменшення корисності цього активу в попередньому звітному періоді – зникнення фінансового ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів (МСФЗ 39)
Розрахунок величини резервів сумнівних боргів	Величина сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, за питомою вагою безнадійної заборгованості в чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості (П(С)БО 10)	В міжнародних стандартах методи розрахунку величини резерву сумнівних боргів не передбачаються

1	2	3
Відображення дебіторської заборгованості у звітності	За чистою реалізаційною вартістю П(С)БО 10	Міжнародні стандарти прямо не вимагають відображення дебіторської заборгованості в балансі за винятком резерву сумнівної заборгованості. Проте, виходячи із концептуальних основ (визначення активу і критерії його визнання) і вимог стандартів, можемо говорити про те, що для визначення величини дебіторської заборгованості, яка відображається в балансі, необхідно: – протестувати дебіторську заборгованість на предмет знецінення, тобто списати однозначно безнадійну заборгованість; – для дебіторської заборгованості, яка залишилася, нараховуємо резерв сумнівної заборгованості, який відображає можливу ймовірність неоплати рахунків, і вирахувати даний резерв із величини дебіторської заборгованості (МСФЗ №
Розкриття інформації про дебіторську заборгованість у примітках до фінансової звітності	– перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості – перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості – склад і суми статті балансу “Інша дебіторська заборгованість” – метод визначення величини резерву сумнівних боргів – сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення – залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання в звітному періоді (П(С)БО 10)	Аналіз дебіторської заборгованості: – покупців – інших членів групи – пов'язаних сторін – авансових платежів – інші суми (МСФЗ 1)

Таким чином, облік дебіторської заборгованості в Україні регулюється чітко визначеним нормативом – П(С)БО 10, положення якого в певній мірі відрізняються від запропонованих у міжнародних стандартах. Ці відмінності викликані, в першу чергу, національними та економічними особливостями, що склалися в Україні.

15.2. Визнання та оцінка довгострокової дебіторської заборгованості

Визнання довгострокової дебіторської заборгованості Згідно з П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує імовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і її сума може бути достовірно визначена (*майбутня економічна вигода* – це потенціал, який може сприяти надходженню, прямо або непрямо, грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство).

Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, повинна визнаватись поточною і відображатись на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

Оцінка довгострокової дебіторської заборгованості Достовірна оцінка довгострокової дебіторської заборгованості має суттєвий вплив на правильне відображення інформації в облікових регістрах і звітності. Важливу роль при цьому відіграє **принцип обачності**, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку таких методів оцінки дебіторської заборгованості, які будуть запобігати завищенню оцінки активів.

П(С)БО 10 визначає методи оцінки дебіторської заборгованості при зарахуванні її на баланс, на дату складання звітності та при списанні з балансу як безнадійної.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення. *Теперішня вартість* – це грошова вартість майбутніх доходів на теперішній час. Розрахунок теперішньої вартості здійснюється за допомогою дисконтування, тобто довгострокова дебіторська заборгованість оцінюється за дисконтованою вартістю майбутніх платежів, які очікуються для погашення цієї заборгованості.

Заборгованість за фінансовою орендою відображається в балансі орендодавця в сумі чистих інвестицій в оренду.

15.3. Порядок укладання договорів

Форми та порядок розрахунків між підприємствами визначаються у господарських договорах. Це найбільш розповсюджена та важлива основа виникнення зобов'язань, основна форма реалізації товарно-грошових відносин у ринковій економіці.

Договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків.

Укладання договору представляє собою процес, який складається з двох стадій: оферти (пропозиція укласти договір) та акцепту (згода на укладання договору).

Пропозицію про укладання договору, яка повинна містити істотні умови договору, а також виражати наміри особи, яка її зробила, вважати себе зобов'язаною у разі її прийняття, може зробити кожна із сторін майбутнього

14**

договору. Оферта може бути зроблена усно чи письмово із зазначенням строку для відповіді або ж без нього. Якщо оферта містить вказівку на строк для відповіді, то договір вважається укладеним, якщо особа, яка зробила пропозицію укласти договір, одержала від іншої сторони відповідь про прийняття пропозиції (акцепт) протягом цього строку.

Якщо ж оферта не містить вказівок на строк і зроблена в письмовій формі, то договір вважається укладеним, коли відповідь про прийняття пропозиції одержана протягом необхідного для цього строку.

У разі, коли оферту зроблено в усній формі і в ній не вказаний строк для відповіді, договір є укладеним, коли відповідь про прийняття пропозиції була одержана негайно.

Після досягнення сторонами згоди за всіма умовами договору та складання кінцевої редакції тексту договору настає момент його підписання. Договір повинен бути підписаний особою, яка має на це право.

Якщо договір укладається не безпосередньо з директором, то необхідно ознайомитись зі змістом доручення, на підставі якого особа представляє інтереси того чи іншого підприємства.

Крім процедури укладання договору шляхом направлення оферти та її акцепту, укладання договору може здійснюватися в іншому порядку. Сторони можуть скласти повний текст договору і одночасно його підписати. Проект договору може бути запропонований будь-якою із сторін. У разі якщо проект договору викладено як єдиний документ, він надається другій стороні у двох примірниках.

Сторона, яка одержала проект договору, у разі згоди з його умовами оформлює договір відповідно до встановлених вимог – підписує, ставить печатку та повертає один примірник договору другій стороні або надсилає відповідь на лист, факсограму тощо у двадцятиденний строк після одержання договору.

За наявності заперечень щодо окремих умов договору сторона, яка одержала проект договору, складає *протокол розбіжностей*, про що робить застереження у договорі, та у двадцятиденний строк надсилає другій стороні два примірники протоколу розбіжностей разом із підписаним договором.

Сторона, яка одержала протокол розбіжностей до договору, зобов'язана протягом двадцяти днів розглянути його, в цей же строк вжити заходів для врегулювання розбіжностей із другою стороною та включити до договору всі прийняті пропозиції, а розбіжності, що залишилися неврегульованими, передати в цей же строк до суду, якщо на це є згода другої сторони.

У разі досягнення сторонами згоди щодо всіх або окремих умов зазначених у протоколі розбіжностей, така згода повинна бути підтверджена у письмовій формі (протоколом узгодження розбіжностей, листами, телеграмами, телетайпограмами).

Договір, як основа юридичного оформлення та обґрунтування угоди, практично не фігурує в облікових реєстрах. Укладання договору не тягне за собою бухгалтерських записів, вони формуються лише в момент переходу права власності на товари (роботи, послуги) при виникненні певних, за згодою сторін, обов'язків і вимог.

Проте, повна реалізація обліком своїх функцій можлива лише за умови повного відображення інформації про договірні зобов'язання, зокрема в аналітичному обліку (див. рис. 15.2). Так, основними положеннями договорів,

на які повинен звертати увагу головний бухгалтер, є: строк та місце виконання зобов'язань; ціна договору (визначається угодою сторін); форма розрахунків тощо.

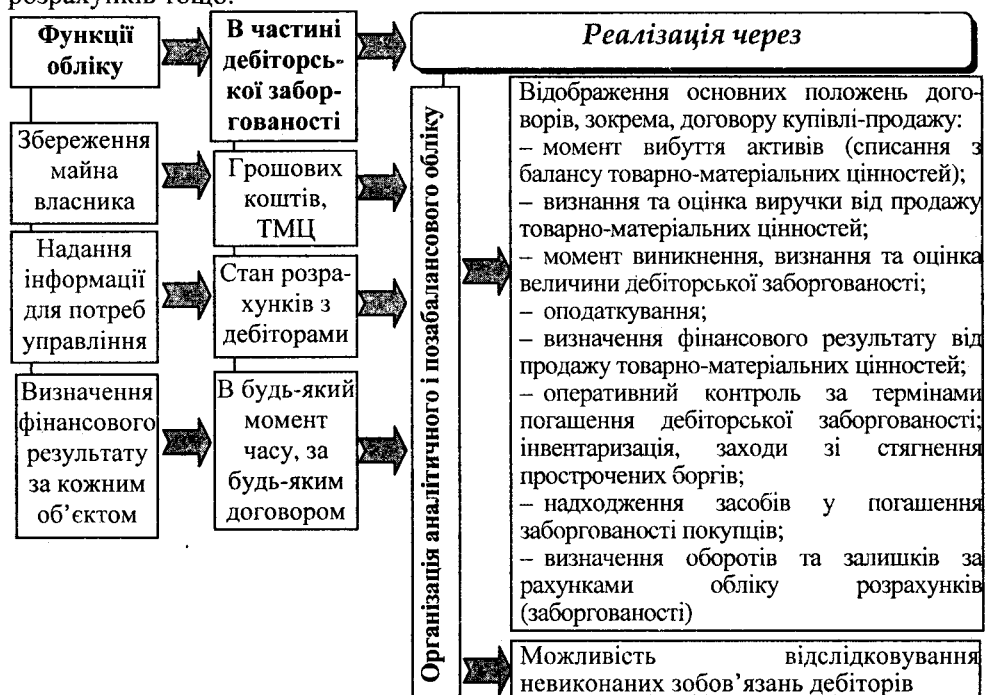


Рис. 15.2. Функції обліку в частині дебіторської заборгованості

Всі розрахунки, що здійснюються на підставі укладених договорів, відносяться до розрахунків з комерційних операцій (угод), у результаті яких партнери очікують одержати прибуток. Крім цих розрахунків, здійснюються операції некомерційного характеру без укладання договорів, на які не поширюється дія строків позовної давності.

15.4. Характеристика рахунку з обліку довгострокової дебіторської заборгованості

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості Планом рахунків передбачений рахунок 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість", характеристика якого наведена в додатку А.

Даний рахунок має наступні субрахунки:

161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду" – відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 "Оренда";

162 “Довгострокові векселі одержані” – призначений для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості;

163 “Інша дебіторська заборгованість” – призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунку 16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками, інші види розрахунків.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення. Регістром аналітичного обліку розрахунків з дебіторами є реєстр дебіторів.

Суб'єкти малого підприємництва, відображаючи в обліку довгострокову дебіторську заборгованість, повинні застосовувати рахунок 16 і його субрахунки.

15.5. Облік заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду

На підставі договору оренди орендодавець може передати власні основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи у фінансову оренду іншому підприємству.

Як вже зазначалось, порядок передачі майна в оренду та його облік визначений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, що розглядався в лекції 11.

Чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду відображаються на субрахунку 161 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”.

Нарахування заборгованості з фінансової оренди здійснюється на підставі договору оренди, акту приймання-передачі основних засобів, переведення заборгованості до складу поточної – довідок бухгалтерії.

Аналітичний облік орендних зобов'язань ведеться відокремлено за кожним договором фінансової оренди.

В таблиці 15.2 наведено бухгалтерські проводки орендодавця щодо відображення заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду.

Таблиця 15.2. Облік дебіторської заборгованості з фінансової оренди в орендодавця

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від передачі основних засобів у фінансову оренду строком на 5 років	161 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”
2	Включено до складу поточної заборгованості суму заборгованості орендаря за 1-й рік оренди	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	161 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”

Більш детально бухгалтерський облік операцій з фінансової оренди розглядався в лекції 11.

15.6. Облік одержаних довгострокових векселів

Суть та порядок розрахунків із векселями, а також документування операцій з ними висвітлено в лекціях 5-7. Зупинимося на обліку довгострокових векселів одержаних.

Векселі, одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, обліковуються на рахунку 162 “Довгострокові векселі одержані”.

Бухгалтерський облік вексельних операцій залежить від виду векселів, порядку заповнення реквізитів векселя та їх змісту, порядку видачі та прийняття (акцепту), передачі та авалю векселів.

Оцінка векселя здійснюється в розмірі вексельної суми, зазначеної на ньому прописом і цифрами. Вексельна сума може включати відсоток як додаткову плату за час обігу векселя.

Аналітичний облік вексельних операцій ведеться за кожним одержаним векселем (за видами векселів): векселі, строк сплати за якими ще не настав; векселі, дисконтвані (враховані) банком; векселі, не оплачені у встановлений термін.

Основні бухгалтерські проводки з обліку довгострокових векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, відображено в таблиці 15.3.

Таблиця 15.3. Облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Одержано довгостроковий вексель від покупця в погашення заборгованості	162 “Довгострокові векселі одержані”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
2	Одержано довгостроковий вексель від дебітора в забезпечення заборгованості	162 “Довгострокові векселі одержані”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
3	Відображено різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя	162 “Довгострокові векселі одержані”	69 “Доходи майбутніх періодів”
4	Отримано різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя	162 “Довгострокові векселі одержані”	70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”, 74 “Інші доходи”
5	Отримано основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи в рахунок погашення довгострокової заборгованості за векселем, який раніше був отриманий підприємством	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”	162 “Довгострокові векселі одержані”
6	Здійснено довгострокові фінансові інвестиції за рахунок передачі довгострокового векселя	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	162 “Довгострокові векселі одержані”

1	2	3	4
7	Погашено довгостроковий вексель покупцем	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти"	162 "Довгострокові векселі одержані"
8	Передано довгостроковий вексель в погашення кредиторської заборгованості	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	162 "Довгострокові векселі одержані"

15.7. Облік іншої дебіторської заборгованості

До іншої дебіторської заборгованості відноситься видача довгострокових позик працівникам підприємства та інші види розрахунків.

Працівники підприємств можуть отримувати кредити та позики на індивідуальне й кооперативне житлове будівництво, придбання або будівництво садових будиночків та на інші цілі.

Видача позик підприємством може проводитись, якщо вона передбачена статутом або іншим аналогічним документом підприємства та за наявності оформлених належним чином документів. Причому максимальний розмір позики для одного працівника законодавством не обмежується.

Видача позики повинна бути оформлена договором у письмовій формі, обов'язковими елементами якого є: предмет договору, розмір і порядок видачі позики, термін, на який вона видається, порядок погашення, відповідальність сторін та юридичні реквізити сторін.

Видача позик здійснюється як готівкою, так і за безготівковим розрахунком, відповідно до заяви працівника.

Позика може видаватись на будь-який термін, але вона повинна бути безпроцентною та поворотною. Повернення позики може визначатись числом місяців або календарним періодом. Якщо термін повернення не встановлюється або визначається моментом вимоги, то в цьому випадку працівник повинен повернути гроші в 7-денний термін з дня пред'явлення вимоги.

Форми розрахунків за довгостроковими позиками, виданих працівникам підприємства, зображені на рис. 15.3.

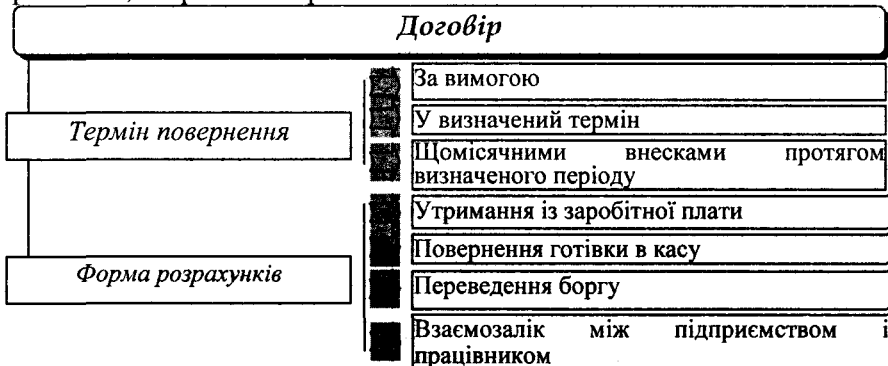


Рис. 15.3. Механізм повернення грошей за безпроцентними позиками

Якщо повернення позики відбувається шляхом утримання із суми зарплати працівника, то підписується додаткова угода, в якій передбачено зобов'язання працівника повернути гроші.

Облік видачі довгострокових позик працівникам підприємства та інших розрахунків ведеться на субрахунку 163 "Інша дебіторська заборгованість".

Основні бухгалтерські проводки з іншої дебіторської заборгованості відображено в таблиці 15.4.

Таблиця 15.4. Облік іншої дебіторської заборгованості

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Видано з каси довгострокову позику працівнику підприємства	163 "Інша дебіторська заборгованість"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
2	Переведено раніше перерахований аванс до довгострокової дебіторської заборгованості	163 "Інша дебіторська заборгованість"	371 "Розрахунки за виданими авансами"
3	Відображено дохід від реалізації необоротних активів підприємства, якщо термін розрахунку більше 1 року	163 "Інша дебіторська заборгованість"	74 "Інші доходи"
4	Погашено довгострокову дебіторську заборгованість основними засобами за домовленістю сторін	10 "Основні засоби"	163 "Інша дебіторська заборгованість"
5	Отримано в касу кошти в погашення довгострокової позики працівнику підприємства	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	163 "Інша дебіторська заборгованість"
6	Переведено довгострокову дебіторську заборгованість до складу поточної, коли до її погашення залишається менше року з дати балансу	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	163 "Інша дебіторська заборгованість"
7	Списано довгострокову дебіторську заборгованість внаслідок надзвичайних подій	99 "Надзвичайні витрати"	163 "Інша дебіторська заборгованість"

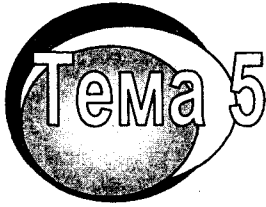
Порядок проведення розрахунків із дебіторами розглянуть в темі 6. Обліковим регістром з рахунку 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість" є Журнал 3, приклад заповнення якого розглянуто в темі 3. В балансі сума довгострокової дебіторської заборгованості відображається у I-му розділі активу "Необоротні активи" (рядок 050).

При веденні обліку наявності та руху необоротних активів значну роль для складання фінансової звітності відіграють елементи методу бухгалтерського обліку (див. табл. 15.5).

Таблиця 15.5. Роль елементів методу бухгалтерського обліку при фіксації наявності та руху необоротних активів

Елементи методу обліку		Роль елементів методу		
МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Елементи методу бухгалтерського обліку	Систематичне та хронологічне спостереження за необоротними активами	документування	Документування наявності та руху необоротних активів забезпечує суцільне й безперервне спостереження за ними
			Інвентаризація	Завдяки інвентаризації перевіряється наявність необоротних активів на підприємстві, встановлюються недостачі, втрати, лишки, раніше необліковані необоротні активи, що забезпечує контроль за їх збереженням, повноту та достовірність даних бухгалтерського обліку та звітності
		Вартісне вимірювання необоротних активів	оцінка	За допомогою оцінки визначається загальний розмір наявних на підприємстві необоротних активів
			калькулювання	Завдяки калькулюванню визначається собівартість придбаних необоротних активів
		Групування, реєстрація та систематизація інформації про необоротні активи	рахунки	Рахунки дозволяють узагальнювати інформацію про наявність та рух належних підприємству необоротних активів
			подвійний запис	Завдяки подвійному запису відображається подвійний характер бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із наявністю та рухом необоротних активів; подвійний запис зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку
		Узагальнення інформації про необоротні активи	баланс	За допомогою балансу узагальнюються та групуються господарські записи про необоротні активи підприємства на певну звітну дату
			звітність	Фінансова звітність характеризує не тільки стан, але й рух необоротних активів в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства

Таким чином, використання всіх елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє здійснювати контроль за збереженням майна власника й отримувати достовірну та повну інформацію для управління.



Облік запасів

Лекція 16 Загальні засади обліку запасів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 16 студент повинен знати:

- порядок визнання товарно-виробничих запасів;
- методи оцінки запасів;
- рахунки, призначені для обліку товарно-виробничих запасів;
- місце інформації про запаси в облікових регістрах і фінансовій звітності

Після вивчення лекції 16 студент повинен вміти:

- встановлювати одиницю обліку товарно-виробничих запасів;
- визначати фактичну собівартість запасів з використанням існуючих методів оцінки надходження та вибуття запасів;
- визначати фактичну собівартість запасів шляхом їх оцінки на дату балансу;
- визначати суму транспортно-заготівельних витрат і середній відсоток їх розподілу

У лекції розглядаються наступні питання:

- 16.1. Економічна сутність товарно-виробничих запасів та їх значення
- 16.2. Структура П(С)БО 9 та основні терміни
- 16.3. Визнання та оцінка запасів
- 16.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік запасів
- 16.5. Характеристика рахунків з обліку запасів
- 16.6. Відображення даних про запаси в облікових регістрах і розкриття інформації у фінансовій звітності

16.1. Економічна сутність товарно-виробничих запасів та їх значення

Економічна сутність запасів Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Товарно-виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси.

Класифікацію економічних (виробничих) ресурсів наведено на рис. 16.1.

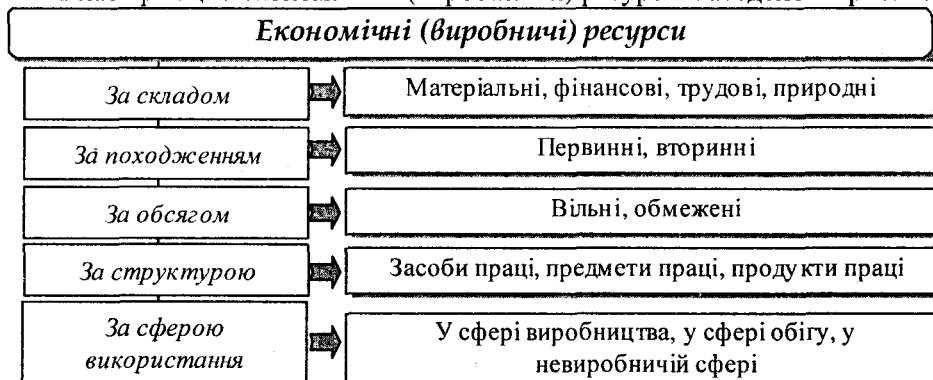


Рис. 16.1. Класифікація економічних ресурсів

Місце товарно-виробничих запасів у складі економічних ресурсів наведено на рис. 16.2.

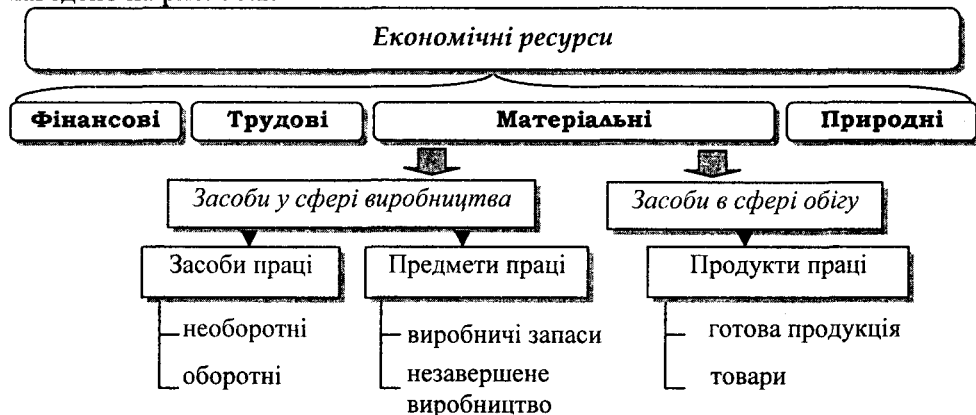


Рис. 16.2. Місце товарних і виробничих запасів у складі економічних ресурсів

В обліковій літературі можна зустріти багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте, слід враховувати, що кожна з них має самостійне значення та власне тлумачення.

У навчальній літературі часто застосовується поняття “виробничі запаси”, замінене поняттям “матеріали”.

Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін “цінності”. Однак, поняття “цінність” є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організації діяльності підприємства.

Застосування терміну “матеріально-виробничі запаси” пов’язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі.

Терміни “товарно-матеріальні активи” і “товарно-матеріальні запаси” не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

Певні протиріччя пов’язані і з використанням терміну “предмети праці”. Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що піддаються обробці, але традиційно використовується не як облікова категорія, а як економічна.

Термін “товарно-виробничі запаси” найбільшою мірою відображає характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах.

Поряд з цим не можна забувати про існування терміну “запаси”, який згідно з П(С)БО 9 “Запаси” об’єднує основні складові оборотних матеріальних активів.

Використання цього терміну викликає певні протиріччя, які пов’язані з тлумаченням його в довідковій літературі. Так, більшість авторів під терміном “запаси” розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто поняття запасів є досить специфічним. Не дивлячись на те, що термін “товарно-виробничі запаси” є найбільш прийнятним у застосуванні для розкриття сутності предметів праці, їх окремих характерних особливостей, але з прийняттям П(С)БО термін “запаси” увійшов до ширшого вжитку.

Класифікація запасів Для правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Запаси можна класифікувати за наступними ознаками (див. табл. 16.1).

Таблиця 16.1. Характеристика основних видів запасів

№ з/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітнього періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітнього періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітнього періоду
5	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
7	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції)
8	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві

1	2	3	4
10	За складом і структурою	Запаси виробничі (предмети та засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція, закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких:

- ◆ забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів;
- ◆ контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням товарно-виробничих запасів та їх збереженням у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки;
- ◆ забезпечення відповідності складських запасів нормативам;
- ◆ достовірна оцінка товарно-виробничих запасів;
- ◆ розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;
- ◆ відображення операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку тощо.

Усі перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління запасами.

Управління запасами У питанні управління запасами важливою є інформація щодо формування необхідного обсягу та складу товарно-виробничих запасів з метою забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації продукції з одночасною мінімізацією поточних витрат з обслуговування та забезпечення ефективного контролю за їх рухом.

Облікова інформація використовується в цілях управління для:

- 1) визначення принципів підходів до формування запасів підприємства;
- 2) щоденного отримання інформації про надходження та витрачання запасів у розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних осіб;
- 3) аналізу наявності та руху запасів у попередніх періодах;
- 4) безперервної оцінки реальної вартості запасів на складі та проведення аналізу ефективності використання запасів;
- 5) оптимізації обсягу закупівлі запасів, виявлення резервів зниження витрат, пов'язаних із заготівлею запасів;
- 6) оптимізації обсягу основних груп запасів;
- 7) вибору методу оцінки запасів при їх вибутті, який найкраще підходить для підприємства;

8) створення ефективних систем контролю за рухом запасів на підприємстві;
 9) контролю за дотриманням встановлених підприємством норм запасів, що забезпечує безперервний випуск продукції виконання робіт, надання послуг;

10) підвищення достовірності відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій з надходження та витрачання запасів;

11) своєчасного складання та подання звітності про рух запасів.

В ході управління запасами керівництво підприємства вивчає усі рекламачії та скарги покупців і споживачів відносно якості продукції, бере під контроль роботу щодо усунення виявлених недоліків.

Управління матеріальними потоками та рухом майна здійснюється на основі інформації про кількість ресурсів у натуральних одиницях виміру.

Джерелами даних для управління запасами є дані аналітичних рахунків, які відкриваються до рахунків класу 2 “Запаси” Плану рахунків.

Облік товарно-виробничих запасів у працях вчених Значним внеском до розвитку уявлень про товарно-виробничі запаси є праці провідних вчених України, Росії та Білорусі.

Серед них праці д.е.н, проф. В.К. Радостовця, присвячені проблемам обліку товарно-матеріальних цінностей, шляхам удосконалення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг.

З питань обліку товарно-виробничих запасів були захищені дисертаційні роботи. Так, зокрема, у 1970 р. М.І. Карауш захистив кандидатську дисертацію на тему: “Вопросы совершенствования организации и проведения ревизии сохранности материальных ценностей в легкой промышленности”, де розглянув питання методики та шляхів удосконалення ревізії зберігання, надходження та руху матеріальних цінностей, організації забезпечення збереженості цінностей у виробничих цехах, використання матеріалів у виробництві, нормування матеріальних ресурсів і ревізії готової продукції, а також порядок оформлення матеріалів за результатами ревізії та їх реалізації.

У 1990 р. докторську дисертацію на тему: “Теория и практика бухгалтерского учета производственных ресурсов” захистив проф. В.Д. Новодворський.

Питанням обліку запасів у галузях економіки була присвячена докторська дисертація О.О. Додонова “Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР” (1960 р.).

Останнім часом з проблем обліку товарно-виробничих запасів були захищені наступні дисертації: Аль Фасфуса Фуада Сулеймана Махмуда [119], Бакун Ю.В. [60], Занько Б.М. [91], Кундеуса О.М. [107].

16.2. Структура П(С)БО 9 та основні терміни

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про товарно-виробничі запаси та розкриття їх у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, загальна структура якого наведена на рис. 16.3.

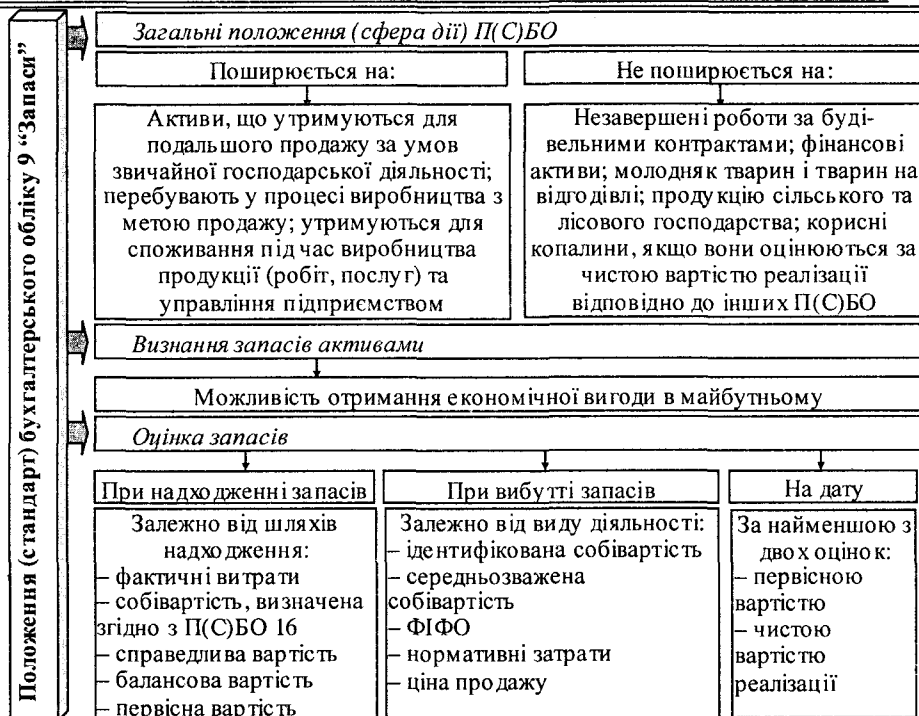


Рис. 16.3. Характеристика П(С)БО 9 "Запаси"

Терміни та поняття, що пояснюються в П(С)БО 9: запаси, одиниця бухгалтерського обліку запасів, чиста вартість реалізації запасів, первісна вартість запасів, оцінка запасів на дату балансу.

Терміни та поняття, що використовуються в П(С)БО 9: собівартість виробництва запасів, справедлива вартість запасів, подібні та неподібні запаси, подібна справедлива вартість, оцінка вибуття запасів, ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів, середньозважена собівартість, собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативні затрати, ціна продажу, вартість МШП, очікувана ціна продажу запасів, очікувані витрати на завершення виробництва і збут товарно-виробничих запасів.

Нижче наведено основні терміни, що використовуються з прийняттям Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Одиниця бухгалтерського обліку запасів – це їх найменування або однорідна група (вид). Такою одиницею може бути вид, сорт, марка запасу, тобто кожен номенклатурний номер.

Первісна вартість запасів – сума фактичних витрат на їх придбання або виготовлення.

Чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив чи погасити заборгованість за операцією між проінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

Подібні запаси – це запаси, які мають однакове функціональне призначення і подібну справедливу вартість.

У міжнародній обліковій практиці прийнято, що *подібна справедлива вартість* не повинна перевищувати 10 % справедливої вартості іншого активу, який бере участь в обміні.

16.3. Визнання та оцінка запасів

Визнання запасів Значну частку в активі балансу будь-яких промислових підприємств займають запаси, від правильної оцінки та відображення в обліку яких залежать показники фінансового стану, на підставі яких приймаються управлінські рішення.

Запаси визнаються активами, якщо:

- ◆ існує імовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням (майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство);

- ◆ їх вартість може бути достовірно визначена.

Таким чином, не всі товарно-виробничі запаси визнаються активами, а отже, не можуть обліковуватись у складі запасів і не повинні відображатись у складі активів при складанні фінансової звітності. Це можуть бути товарно-виробничі запаси, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства (наприклад, подарунки) тощо. Такі запаси обліковуються як витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Оцінка запасів Оцінка запасів відіграє значну роль при формуванні облікової політики підприємства. Важливим в оцінці запасів є *принцип обачності*, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки запасів, що повинні запобігати завищенню оцінки активів.

Завдяки дії *принципу безперервності* оцінка запасів підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі.

Оцінка запасів на підприємстві, враховуючи вимоги П(С)БО 9 “Запаси”, здійснюється на трьох етапах їх руху:

- ◆ при надходженні запасів;
- ◆ при вибутті запасів;
- ◆ на дату складання балансу.

Розглянемо особливості оцінки на кожному з етапів руху запасів.

Оцінка запасів при їх надходженні Основою достовірності визначення вартості запасів є вартість їх придбання або собівартість. Первісна вартість

запасів визначається залежно від способу їх надходження на підприємство. Запаси можуть надходити на підприємство в результаті:

- ◆ придбання за грошові кошти та їх еквіваленти;
- ◆ виготовлення;
- ◆ передачі засновниками (учасниками) підприємства в якості внеску до статутного капіталу;
- ◆ безоплатної передачі;
- ◆ обміну на інші запаси.

При надходженні запасів на підприємство їх первісна вартість формується наступним чином (рис. 16.4).

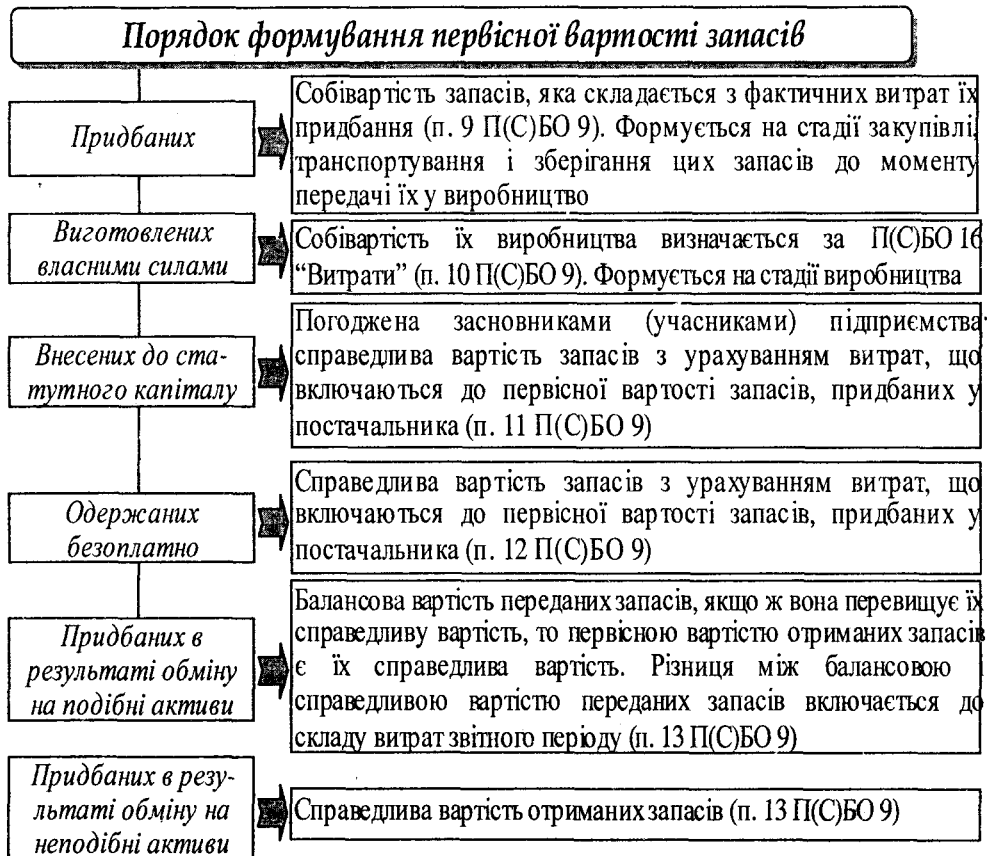


Рис. 16.4. Оцінка запасів при їх надходженні на підприємство

Завдяки дії **принципу історичної (фактичної) собівартості** пріоритетною є оцінка запасів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Для правильного визначення первісної вартості придбаних запасів необхідно враховувати, що не всі витрати, пов'язані з надходженням запасів, включаються до їх первісної вартості (див. рис. 16.5).

Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків	Суми ввізного мита	Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству	Транспортно-заготівельні витрати за вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів	Інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
---	--------------------	--	--	--

Витрати, що включаються до первісної вартості запасів

Первісна вартість (собівартість) придбаних запасів

Витрати, які не включаються до первісної вартості запасів

Понаднормові витрати і недостачі запасів	Відсотки за користування позиками	Витрати на збут	Адміністративні та інші витрати, не пов'язані безпосередньо з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях
--	-----------------------------------	-----------------	---

Рис. 16.5. Витрати, що виникають при надходженні запасів

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), що виникають у процесі придбання запасів, можуть обліковуватися за двома варіантами:

- 1) прямо включатися до собівартості придбаних запасів;
- 2) відображатися на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподілятися між залишками невикористаних і використаних за місяць запасів.

Для визначення суми ТЗВ, яка підлягає списанню в кінці місяця, визначається середній відсоток ТЗВ (%ТЗВ) за наступною формулою:

$$\% \text{ ТЗВ} = \frac{З_{\text{ТЗВ}}^{\text{поч}} + \text{ДО}_{\text{ТЗВ}}}{З_{20}^{\text{поч}} + \text{ДО}_{20}}$$

де $З_{\text{ТЗВ}}^{\text{поч}}$ – залишки ТЗВ на початок місяця;

$\text{ДО}_{\text{ТЗВ}}$ – дебетовий оборот (надходження) ТЗВ протягом місяця;

$З_{20}^{\text{поч}}$ – залишки запасів на початок місяця;

ДО_{20} – дебетовий оборот (надходження) запасів протягом місяця.

Порядок розподілу ТЗВ при надходженні запасів на підприємство наведено в наступних прикладах.

Приклад 16.1

Розподіл суми транспортно-заготівельних витрат.

1. Проведено закупівлю запасів на суму 3000 грн., з них:

- ◆ товари для подальшого продажу – 2000 грн.;
- ◆ виробничі матеріали – 1000 грн.

2. Сума транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням таких запасів – 600 грн.

3. Розрахунок відсотку ТЗВ:

$$\% \text{ ТЗВ} = (0 + 600) : (0 + 3000) \times 100 = 20 \%$$

4. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості товарів:

$$2000 \times 20 \% = 400 \text{ грн.}$$

5. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості виробничих запасів:

$$1000 \times 20 \% = 200 \text{ грн.}$$

6. Первісна вартість товарів:

$$(2000 + 400) = 2400 \text{ грн.}$$

7. Первісна вартість виробничих запасів:

$$(1000 + 200) = 1200 \text{ грн.}$$

Приклад 16.2

Розподіл витрат, пов'язаних з придбанням запасів, на підприємствах, які використовують окремий субрахунок для обліку транспортно-заготівельних витрат.

№ з/п	Показник	Вартість запасів, тис. грн. (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	150	25
2	Надійшло за місяць	300	50
3	Списано (використано, реалізовано) за місяць	400	67*
4	Залишок на кінець місяця (р. 1 + р. 2 – р. 3)	50	8

*Сума транспортно-заготівельних витрат, яка за розподілом відноситься до запасів, що списані у звітному місяці, складає: $(25 + 50) : (150 + 300) \times 400 = 67$ грн.

Приклад 16.3

На підприємстві станом на 01.08 20xx р. за даними бухгалтерського обліку залишки запасів склали 42000 грн., залишки несписаних транспортно-заготівельних витрат – 160 грн. Протягом звітнього місяця надійшли запаси на суму 100000 грн., транспортно-заготівельні витрати склали 400 грн. Питома вага ТЗВ у загальній сумі запасів складає:

$$(160 + 400) : (42000 + 100000) \times 100 = 0,39 \%$$

Протягом звітнього періоду відповідно до виробничого звіту керівника цеху було списано у виробництво запасів на суму 120000 грн., відповідно сума ТЗВ, яку належить списати на витрати виробництва, визначається пропорційно витратам запасів:

$$120000 \times 0,39 : 100 = 468 \text{ грн.}$$

Розрахунок ТЗВ наведено в таблиці. Одержані дані на кінець місяця переносяться як початкове сальдо на початок наступного місяця, грн.

Період	Залишок ТЗВ на початок місяця	Збільшення ТЗВ за місяць	Разом ТЗВ за місяць, (гр. 2 + гр. 3)	Залишок запасів на початок місяця	Находження запасів за місяць
1	2	3	4	5	6
Серпень	160	400	560	42000	100000
Вересень	92 (із гр. 12)	440	532	22000 (із гр. 11)	106000
Жовтень	70 (із гр. 12)	–	70	18000 (із гр. 11)	–
і т. д.					

Продовження таблиці

Разом запасів за місяць, (гр. 5 + гр. 6)	Відсоток ТЗВ, (гр. 4 : гр. 7 x100 %)	Вартість запасів, списаних у виробництво	Сума ТЗВ, що підлягає списанню на виробництво, (гр. 9 x гр. 8)	Залишок запасів на кінець місяця, (гр. 7-гр. 9)	Залишок ТЗВ на кінець місяця, (гр. 4 - гр. 10)
7	8	9	10	11	12
142000	0,39	120000	468	22000	92
128000	0,42	11000	462	18000	70
18000	0,39	13000	51	5000	19

Оцінка вибуття запасів Важливе значення має оцінка запасів при їх вибутті, так як саме тут виникають проблеми обрання варіанту, з урахуванням впливу оцінки на вартість продукції, що виготовляється, ціну готової продукції, попит споживачів і розмір прибутку, одержаного від реалізації продукції.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно з п. 16 П(С)БО 9 їх оцінка здійснюється за одним з наступних методів (табл. 16.2).

Таблиця 16.2. Оцінка запасів при їх вибутті

№ з/п	Метод оцінки запасів	Характеристика методу
1	Ідентифікована собівартість	Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися
2	Середньо-зважена собівартість	Проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів (п. 18 П(С)БО 9)
3	ФІФО	Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство відображені в бухгалтерському обліку, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів (п. 19,20 П(С)БО 9)
4	Нормативні затрати	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм витрат і ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися (п. 21 П(С)БО 9)
5	Ціни продаж	Базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари

Підприємство має право застосовувати одночасно декілька методів оцінки, проте існує наступне обмеження: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується виключно один з наведених методів. Тому допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по-різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання.

Вибір методу оцінки є елементом облікової політики підприємства та не підлягає змінам без вагомих підстав. В обліковій політиці поряд з цим визначаються порядок обліку випуску готової продукції, порядок списання вартості при передачі в експлуатацію МШП тощо. Постійне застосування підприємством обраної облікової політики забезпечується завдяки дії **принципу послідовності**.

Підприємство обирає метод оцінки вибуття запасів з урахуванням інтересів користувачів звітності. Обрані методи оцінки розкриваються у Примітках до річної фінансової звітності (п. 29 П(С)БО 9).

Більш детально зупинимося на згаданих методах оцінки з урахуванням того, що конкретний механізм використання того чи іншого методу оцінки вартості запасів залежить від прийнятої на підприємстві системи обліку запасів.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці продукції застосовується при списанні запасів, які не підлягають заміні іншими запасами, що є на підприємстві, або запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів.

При застосуванні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фактичним рухом, тому вартість відпущених запасів та їх залишків обліковується за їх фактичною вартістю. Цей метод є особливо ефективним при використанні комп'ютерних технологій обліку запасів, пристроїв зчитування штрихових кодів (при маркуванні товарів), коли кожна одиниця має специфічні, властиві тільки їй характеристики, тобто запаси не є однорідними за своїми споживчими якостями. Проте, можливість застосування такого методу на практиці обмежена причинами різноманітності номенклатури та великої кількості однакових запасів. У результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів використовуватиме підприємство, прибуток буде змінюватися відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається за наступною формулою:

Середньозважена собівартість	Вартість запасів на початок місяця	+	Вартість отриманих ідентичних запасів протягом місяця
	Кількість запасів на початок місяця	+	Кількість ідентичних запасів, отриманих протягом місяця
=			

Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці запасу протягом періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку запасів. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку списання запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання запасів).

Для розрахунку ціни вибуття при періодичній оцінці беруться до уваги всі дані з надходження запасів за звітний період, а при постійній – лише дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів.

Цей метод можна застосовувати для оцінки взаємозамінних запасів, при списанні яких не потрібно проводити ідентифікацію (на відміну від попереднього методу). Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси надходять або витрачаються щоденно.

За постійної системи обліку запасів при застосуванні методу середньозваженої собівартості вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з вартістю наявних запасів. У результаті цього одержується ніби-то одна партія за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їх загальної кількості.

Перевага методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає у тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків матеріалів і собівартості готової продукції не є абсолютно об'єктивною.

При періодичному обліку запасів, що найчастіше застосовується на практиці, при використанні методу середньозваженої собівартості робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів: усі запаси надійшли та відпущені в один і той же час – у кінці звітного періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітного періоду запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання запасів, яка і буде ціною вибуття запасів у цьому звітному періоді.

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

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 (рис. 16.6).

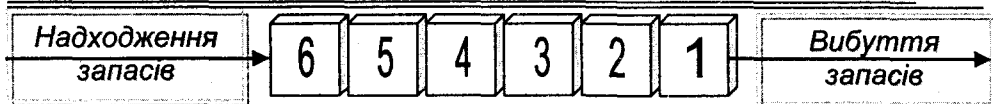


Рис. 16.6. Порядок надходження запасів і списання їх вартості за методом ФІФО

Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень товарів.

Даний метод найчастіше застосовується для таких видів запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли, повинні реалізовуватися 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. При застосуванні цього методу рух вартості запасів у точності не співпадає з їх рухом у натуральному вираженні, але наближається до нього, причому, чим частіше здійснюється придбання та витрачання запасів, тим точнішим є це наближення.

При періодичному обліку, як вже зазначалося вище, реальне чергування надходжень і витрачань замінюється послідовними діями: спочатку враховується усе надходження, а потім – усе витрачання. При цьому бухгалтер виводить підсумки з оприбуткування запасів за весь звітний період, після чого відображає вибуття необхідної кількості запасів у хронологічному порядку, від першого постачання до того постачання, в якому виникло повне вибуття запасів у звітному періоді. Вартість запасів на кінець звітного періоду визначається шляхом проведення інвентаризації. Сальдо запасів на кінець періоду визначається як добуток кількості запасів у натуральному вираженні та ціни (при придбанні запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці запасу з останньої його партії, що надійшла.

Перевага методу ФІФО полягає в його простоті, систематичності та об'єктивності, завдяки використанню цього методу не допускається маніпулювання даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, тобто сприяє запобіганню можливості маніпулювання прибутком, забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка приблизно співпадає з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО оправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

Оцінка запасів методом ФІФО потребує організації аналітичного обліку не тільки за видами матеріальних активів, але й за партіями постачання, якщо закупівельні ціни на них змінюються.

Метод нормативних затрат використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Запасами, для яких застосовується метод нормативних затрат, є незавершене виробництво та готова продукція.

Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм витрат повинні регулярно перевірятися і переглядатися ціни.

На практиці такий метод застосовується рідко через складний механізм включення матеріальних витрат (запасів) до собівартості продукції:

- ◆ встановлення норм витрат запасів на кожен вид продукції;
- ◆ встановлення згідно з визначеними нормами витрат і цін запасів кошторисних ставок на одиницю продукції, які періодично переглядаються відповідно до змін норм витрат запасів або цін.

Метод оцінки за цінами продаж застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотку торгової націнки на товари. Цей метод оцінки застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, причому в тих випадку, застосування інших методів оцінки вибуття запасів є не виправданим.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, отриманих у звітному місяці, на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості проданих у звітному місяці товарів (п. 22 П(С)БО 9).

Сума торговельної націнки, що припадає на реалізований товар, розраховується з використанням середнього відсотка торгових націнок за формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Сума} \\ \text{торгової} \\ \text{націнки} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Продажна} \\ \text{(роздрібна)} \\ \text{вартість} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{Залишок торгових} \\ \text{націнок на початок місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{торгова націнка} \\ \text{за місяць} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Продажна (роздрібна)} \\ \text{вартість} \\ \text{залишку товарів на} \\ \text{початок місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{продажна (роздрібна)} \\ \text{вартість отриманих у} \\ \text{звітному періоді} \\ \text{товарів} \end{array}}$$

Для того, щоб зрозуміти різницю між перерахованими методами оцінки, проаналізуємо показники, отримані при застосуванні різних методів оцінки, в системах періодичного та постійного обліку. Вихідні дані наведено у таблиці (дані використовуються для вивчення кожного методу оцінки). Для оцінки вибуття запасів за методом ідентифікованої собівартості передбачається, що запаси не є взаємозамінними, а для всіх інших методів вони подібні та взаємозамінні.

Розглянемо застосування різних видів оцінок вибуття запасів у системах періодичного та постійного обліку запасів.

Приклад 16.4

Залишок запасів на 01.02.20xx р. складає 100 од. за ціною 10 грн. на загальну суму 1000 грн.

У лютому 20xx р. відбулися наступні господарські операції.

№ оп.	Дата та зміст господарської операції	Сума, грн.
1	2	3
1	04.04.20xx р. Отримано виробничі запаси від постачальника (200 од) за ціною 14,4 грн./од. Відображено вартість запасів без ПДВ (вартість одиниці запасів 12,0 грн.)	2400

1	2	3
2	14.02.20xx р. Витрачено виробничі запаси для потреб виробництва (150 од.) Методи оцінки вибуття: – метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів у системі постійного обліку $50 \text{ од.} \times 10,0 = 500 \text{ (грн.)}$ (із залишку) $100 \text{ од.} \times 12,0 = 1200 \text{ (грн.)}$ (з партії від 04.02.20xx р.)	1700
	– метод середньозваженої собівартості в системі постійного обліку $150 \text{ од.} \times \frac{100 \times 100 + 120 \times 200}{100 + 200} = 1700 \text{ (грн.)}$	1700
	– метод ФІФО в системі постійного обліку: $100 \text{ од.} \times 10,0 = 1000 \text{ (грн.)}$ (із залишку) $50 \text{ од.} \times 12,0 = 600 \text{ (грн.)}$ (з партії 04.04.20xx р.)	1600
3	10.02.20xx р. Витрачено виробничі запаси, одержані від постачальника (500 од.), вартістю – 14,5 грн. за одиницю	7250
4	11.02.20xx р. Витрачено виробничі запаси для потреб виробництва (350 од.) Методи оцінки вибуття: – метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів у системі постійного обліку $50 \text{ од.} \times 12,0 = 600 \text{ (грн.)}$ (з партії від 04.02.20xx р.) $300 \text{ од.} \times 14,5 = 4350 \text{ (грн.)}$ (з партії від 10.02.20xx р.)	4950
	– метод середньозваженої собівартості в системі постійного обліку $350 \text{ од.} \times \frac{11,33 \times 150 + 14,5 \times 500}{150 + 500} = 4819 \text{ (грн.)}$	4819
	– метод ФІФО в системі постійного обліку: $150 \text{ од.} \times 12,0 = 1800 \text{ (грн.)}$ (з партії від 04.02.20xx р.) $200 \text{ од.} \times 14,5 = 2900 \text{ (грн.)}$ (з партії 10.04.20xx р.)	4700
5	22.02.20xx р. Отримано виробничі запаси від постачальника (300 од.), вартістю – 14 грн. за одиницю	4200
6	08.02.20xx р. Витрачено виробничі запаси для потреб виробництва (200 од.) Методи оцінки вибуття: – метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів у системі постійного обліку $100 \text{ од.} \times 14,5 = 1450 \text{ (грн.)}$ (з партії від 10.02.20xx р.) $100 \text{ од.} \times 14,0 = 1400 \text{ (грн.)}$ (з партії від 22.02.20xx р.)	2850
	– метод середньозваженої собівартості в системі постійного обліку $200 \text{ од.} \times \frac{13,77 \times 300 + 14 \times 300}{300 + 300} = 2776 \text{ (грн.)}$	2776
	– метод ФІФО в системі постійного обліку: $200 \text{ од.} \times 14,5 = 2900 \text{ (грн.)}$ (з партії 10.04.20xx р.)	2900

Якщо розглядати цей приклад в системі періодичного обліку, коли передбачається, що всі запаси надійшли та витрачені в останній день звітного періоду, отримаємо наступні дані.

<i>Дата</i>	<i>Кількість, одиниць</i>	<i>Ціна, грн.</i>	<i>Сума, грн.</i>
Залишок на 01.02.20xx р.	100	10,00	1000,00
04.02.20xx р.	200	12,00	2400,00
10.02.20xx р.	500	14,00	7250,00
22.02.20xx р.	300	14,00	4200,00
Разом надходження	1000	x	13850,00
Залишок + надходження	1100	x	14850,00

Дані про витрачання виробничих запасів:

<i>Дата</i>	<i>Кількість, одиниць</i>
08.02.20xx р.	150
11.02.20xx р.	350
25.02.20xx р.	200
Разом	700

Прослідкуємо порядок застосування кожного методу оцінки вибуття запасів у системі періодичного обліку.

<i>Метод оцінки</i>	<i>Розрахунок витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду</i>
Ідентифікованої собівартості	<p>Залишок на 29.02.20xx р. складається з наступних одиниць запасів: $50 \text{ од.} \times 10,0 \text{ грн.} = 500 \text{ грн.}$ (із залишку на 01.02.20xx р.) $50 \text{ од.} \times 12,0 \text{ грн.} = 600 \text{ грн.}$ (з партії від 04.02.20xx р.) $100 \text{ од.} \times 14,5 \text{ грн.} = 1450 \text{ грн.}$ (з партії від 10.02.20xx р.) $200 \text{ од.} \times 14,0 \text{ грн.} = 2800 \text{ грн.}$ (з партії від 22.02.20xx р.) Разом: $500 + 600 + 1450 + 2800 = 5350$ (грн.) Витрачання за лютий 20xx р.: $1000 + (2400 + 7250 + 4200) - 5350 = 9500$ (грн.)</p>
Середньозваженої собівартості	<p>Собівартість виробничих запасів у лютому 20xx р.: $\frac{10,0 \times 100 + 12,0 \times 200 + 14,5 \times 500 + 14,0 \times 300}{100 + 200 + 500 + 300} = 13,5$ (грн.) Залишок на 29.02.20xx р.: $400 \text{ од.} \times 13,5 \text{ грн.} = 5400 \text{ грн.}$ Витрачання за лютий 20xx р.: $14850 - 5400 = 9450$ (грн.)</p>
ФІФО	<p>Залишок на 29.02.20xx р. складається з наступних одиниць запасів: $300 \text{ од.} \times 14,0 \text{ грн.} = 4200 \text{ грн.}$ (з партії від 10.02.20xx р.) $100 \text{ од.} \times 14,5 \text{ грн.} = 1450 \text{ грн.}$ (з партії від 10.02.20xx р.) Разом: $4200 + 1450 = 5650$ (грн.) Витрачання за лютий 20xx р.: $14850 - 5650 = 9200$ грн. або: $100 \text{ од.} \times 10,0 \text{ грн.} = 1000 \text{ грн.}$ (із залишку на 01.02.20xx р.) $200 \text{ од.} \times 12,0 \text{ грн.} = 2400 \text{ грн.}$ (з партії від 04.02.20xx р.) $400 \text{ од.} \times 14,5 \text{ грн.} = 5800 \text{ грн.}$ (з партії від 10.02.20xx р.) Разом: $1000 + 2400 + 5800 = 9200$ (грн.)</p>

Вплив обраного методу на оцінку витрачених запасів і тих, що залишилися, в системах періодичного та постійного обліку, наступний, грн.:

Показник	Ідентифікована собівартість		Середньозважена собівартість		ФІФО	
	постійна	періодична	постійна	періодична	постійна	періодична
Вартість випрачених запасів	9500	9500	9295	9450	9200	9200
Вартість залишку запасів	5350	5350	5555	5400	5650	5650

Дані оцінки при постійній системі часто відрізняються від оцінки, отриманої при застосуванні періодичної системи. Ця відмінність зумовлюється наявністю різниці у часі проведення оцінки вартості залишків запасів. Від методу оцінки запасів при їх списанні на витрати залежить сума валових витрат у частині запасів, використаних у виробництві. Використовуючи різні формули оцінки запасів, можна одержати різні значення валового прибутку, особливо в умовах інфляції.

Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Оцінка запасів на дату балансу

При незначному рівні інфляційних і циклічних коливань цін запаси доцільно обліковувати за вартістю їх придбання. Проте, при збільшенні річного рівня інфляції, що виражається у відчутних коливаннях цін, відображення запасів за вартістю придбання вже не дає об'єктивної картини їх реальної вартості та господарської корисності як джерела потенційного доходу. Ринкова вартість товарно-виробничих запасів може зменшуватися під впливом науково-технічного прогресу та фактору морального старіння, що передбачає різницю між вартістю придбання запасів та їх вартістю на даний момент.

Згідно з П(С)БО 9 з метою збереження об'єктивності оцінки запасів в умовах цінової нестабільності запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (рис. 16.7).

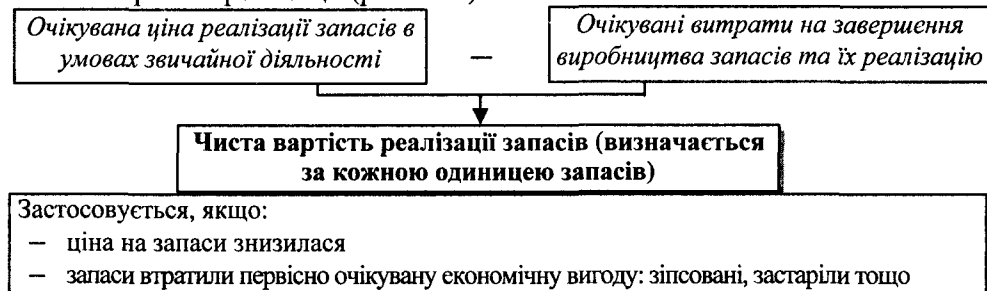


Рис. 16.7. Визначення чистої вартості реалізації запасів

На практиці первісна вартість запасів не завжди співпадає з чистою вартістю їх реалізації. При цьому можливі дві ситуації:

- 1) первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації;
- 2) первісна вартість запасів нижча за чисту вартість реалізації.

У першому випадку сума перевищення списується на витрати звітного періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих запасів або запасів, яких не вистачає. Після встановлення винних у недостачі осіб сума, що підлягає відшкодуванню, зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і відображається у складі доходу звітного періоду.

Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визнається витратами того періоду, в якому була здійснена їх переоцінка (стаття “Інші операційні витрати” ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”). Слід звернути увагу на те, що чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на організацію виробництва та збуту.

Облікові ціни необхідно періодично переглядати для того, щоб вони за можливістю відображали або наближалися до дійсної вартості товарно-виробничих запасів. В умовах інфляції переглядати облікові ціни бажано декілька разів на рік.

Дооцінка запасів як окрема бухгалтерська процедура в П(С)БО 9 не передбачена, що пов'язано з використанням **принципу обачності** в оцінці для уникнення завищення вартості активів. Окрім принципу обачності цей підхід також спирається на **принцип співвідношення доходів і витрат**.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, які раніше були уцінені, на дату балансу збільшується внаслідок їх дооцінки, то на суму збільшення чистої вартості реалізації сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів. Балансова вартість запасів не може бути вищою за їх собівартість. При цьому дооцінка запасів обмежується сумою попередньої їх уцінки.

Нижче наведено ситуації, які можуть виникати внаслідок виникнення різниці між первісною вартістю запасів і чистою вартістю їх реалізації, та показаний порядок їх вирішення (табл. 16.3).

Таблиця 16.3. Шляхи відображення в обліку різниці між первісною вартістю запасів і чистою вартістю їх реалізації

<i>Ситуація</i>	<i>Порядок розв'язку ситуації</i>
Первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	Різниця списується на витрати звітного періоду (Д-т рах. 946, 947 К-т рах. 20-28)
Запаси повністю втратили свою форму (зіпсовані)	Вартість таких запасів списується на витрати звітного періоду (Д-т рах. 946, 947 К-т рах. 20-28)
Рішення щодо сум недостач і втрат від псування запасів за конкретними винуватцях не прийняте	Такі суми відображаються на позабалансових рахунках (Д-т рах. 947 К-т рах. 20-28; Д-т рах. 072)
Осіб, які повинні відшкодувати втрати, встановлено	Належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду (Д-т рах. 375 К-т рах. 716, 719; К-т рах. 072)
Чиста вартість реалізації раніше уцінених запасів (які є активами) збільшується	На суму такого збільшення, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів (Д-т рах. 946, 947 К-т рах. 20-28 – метод “червоне сторно”)

Порядок оцінки запасів на дату балансу наведено в наступних прикладах.

Приклад 16.5

По підприємству є наступні дані:

- ◆ купівельна вартість запасів – 5000 грн.;
- ◆ сума очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію – 600 грн.;
- ◆ очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності – 6000 грн.;
- ◆ чиста вартість реалізації – 5400 грн. (6000 – 600).

В обліку і, відповідно, в балансі підприємства запаси будуть відображені за купівельною вартістю (5000 грн.).

Приклад 16.6

По підприємству є наступні дані:

- ◆ купівельна вартість запасів – 5000 грн.;
- ◆ сума очікуваних витрат на організацію їх виробництва та реалізацію – 600 грн.;
- ◆ очікувана ціна реалізації – 5200 грн.;
- ◆ чиста вартість реалізації – 4600 грн. (5200 – 600);
- ◆ сума перевищення купівельної вартості над чистою вартістю реалізації – 400 грн. (5000 – 4600); здійснюється уцінка товару на суму 1400 грн.;
- ◆ очікувана вартість реалізації підвищилася до 5500 грн.;
- ◆ чиста вартість реалізації – 4900 грн. (5500 – 600).

В обліку і, відповідно, в балансі підприємства запаси будуть відображені:

- ◆ за чистою вартістю реалізації – 4600 грн.;
- ◆ після підвищення чистої вартості реалізації оцінка на дату балансу здійснюється за вартістю 4900 грн., одночасно сторнується частина суми попередньої уцінки (300 грн.).

Приклад 16.7

Визначення оцінки запасів для відображення у звітності.

Оцінка запасів за меншою вартістю, грн.

<i>Найменування запасів</i>	<i>Собівартість</i>	<i>Чиста вартість реалізації</i>	<i>Оцінка для відображення у звітності</i>
Матеріали			
Лак МЛ-92	8000	7000	7000
Оліфа ОКСОЛЬ	12000	14500	12000
Разом	20000	21500	19000
Товари			
Акумулятори	30000	27000	27000
Фари	4000	5000	4000
Разом	34000	32000	31000
Всього запасів	54000	53500	50000

У міжнародній практиці використовуються два методи обліку для відображення запасів у звітності: 1) метод безпосереднього зниження вартості товарно-виробничих запасів; 2) метод відрахувань на знецінення запасів.

16.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік запасів

Глобалізація економічних процесів та інформаційних технологій, розвиток всесвітнього ринку інвестицій сприяє розробці загальних принципів обліку та звітності, тобто впровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

У міжнародних стандартах регламентуються основні моменти того напряму обліку, який розглядається в певному стандарті, що полегшує розробку національних бухгалтерських стандартів з урахуванням міжнародних. Саме тому П(С)БО 9 “Запаси” має ряд спільних моментів з МСФЗ 2 “Запаси”, зокрема, щодо сфери застосування цих стандартів; умов визнання запасів і основних понять, пов’язаних з ними; рекомендацій щодо використання методів оцінки запасів і вимог до оцінки різних елементів звітності; розкриття інформації про запаси у різних формах фінансової звітності. Однак поряд з цим можна виділити й наступні відмінні положення (табл. 16.4).

Таблиця 16.4. Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 “Запаси”	МСФЗ 2 “Запаси”
1	2	3
Оцінка запасів		
При надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p><i>При придбанні у постачальника</i> Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв’язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати</p> <p><i>При виготовленні власними силами</i> Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 “Витрати”</p> <p><i>При внесенні до статутного капіталу</i> Справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника</p> <p><i>При безоплатному отриманні</i> Справедливої вартості</p> <p><i>При отриманні у результаті обміну на подібні активи</i> Балансової вартості переданих запасів</p> <p><i>При отриманні в результаті обміну на неподібні активи</i> Справедливої вартості отриманих запасів</p> <p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові втрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p><i>Витрати на придбання</i> Ціни придбання; мита на ввезення та інших податків; витрат на транспортування, вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат. В окремих випадках вони можуть включати й різницю курсів іноземних валют, що виникає при придбанні запасів за валюту</p> <p><i>Витрати на переробку</i> Витрати, безпосередньо пов’язані з одиницею виробництва; систематичний розподіл постійних і змінних виробничих накладних витрат</p> <p><i>Інші витрати</i> Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення до теперішнього стану</p> <p>До собівартості не включаються витрати: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов’язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</p>

1	2	3
При вitra- чанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість та середньозважена собівартість	
	Нормативні затрати; ціни продаж	—
На дачу балан- су	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації
Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності		
Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації		
Балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів		Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яка визнається як дохід певного періоду; обставини або події, що спричинили сторнування списання запасів; балансова вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань

Тобто в МСФЗ приділяється увага тільки основним проблемам обліку запасів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування всіма країнами.

16.5. Характеристика рахунків з обліку запасів

Для відображення наявності та руху товарно-виробничих запасів призначені наступні балансові та позабалансові рахунки (рис. 16.8).

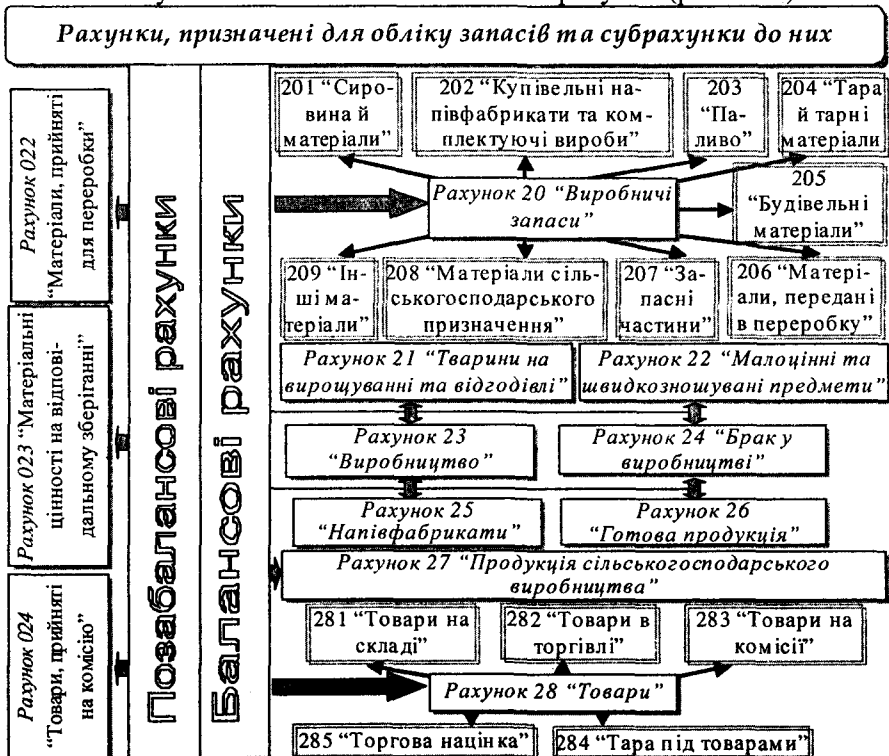


Рис. 16.8. Балансові та позабалансові рахунки обліку запасів

Детальна характеристика балансових рахунків, призначених для обліку запасів, наведена в додатку А.

Для узагальнення даних про наявність і рух товарно-виробничих запасів, які не належать підприємству, або тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (запаси на відповідальному зберіганні, в переробці, товари на комісії), а також списаних запасів внаслідок їх недостачі для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами призначені позабалансові рахунки, детальна характеристика яких наведена в лекції 33.

Суб'єкти малого підприємництва (СМП) за власним бажанням для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку можуть використовувати спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій СМП, що повинно бути зазначено в Наказі про облікову політику. В цьому плані рахунків рахунки бухгалтерського обліку повного Плану рахунків об'єднані наступним чином (рис. 16.9).

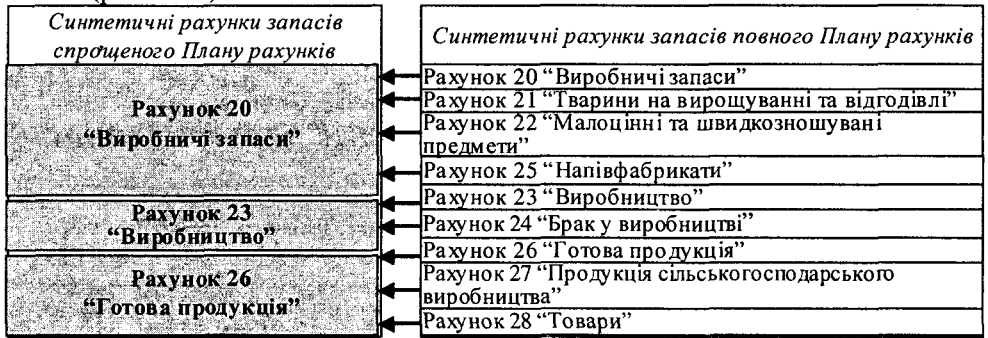


Рис. 16.9. Порівняння повного та спрощеного Планів за рахунками класу 2 "Запаси"

Тобто СМП можуть використовувати три рахунки, призначених для обліку запасів: 20 "Виробничі запаси", 23 "Виробництво" та 26 "Готова продукція".

16.6. Відображення даних про запаси в облікових регістрах і розкриття інформації у фінансовій звітності

Для обліку витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи застосовується Журнал 5 або 5А та Відомість 5.1 обліку руху запасів (рис. 16.10).

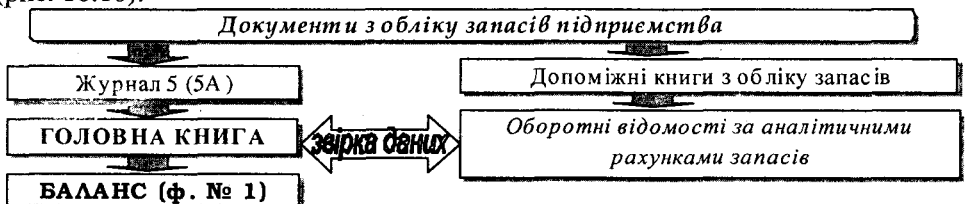


Рис. 16.10. Порядок відображення запасів при журнальній формі обліку

Підприємства, які для обліку витрат використовують рахунки класу 8, систематизують дані про запаси в Журналі 5А, всі інші підприємства використовують Журнал 5.

Журнал 5 (5А) складається з чотирьох розділів і Відомості аналітичного обліку запасів.

Порівняння структури Журналів 5 та 5А наведено в лекції 30.

Дані для заповнення Журналу 5 (5А) формуються наступним чином (рис. 16.11).

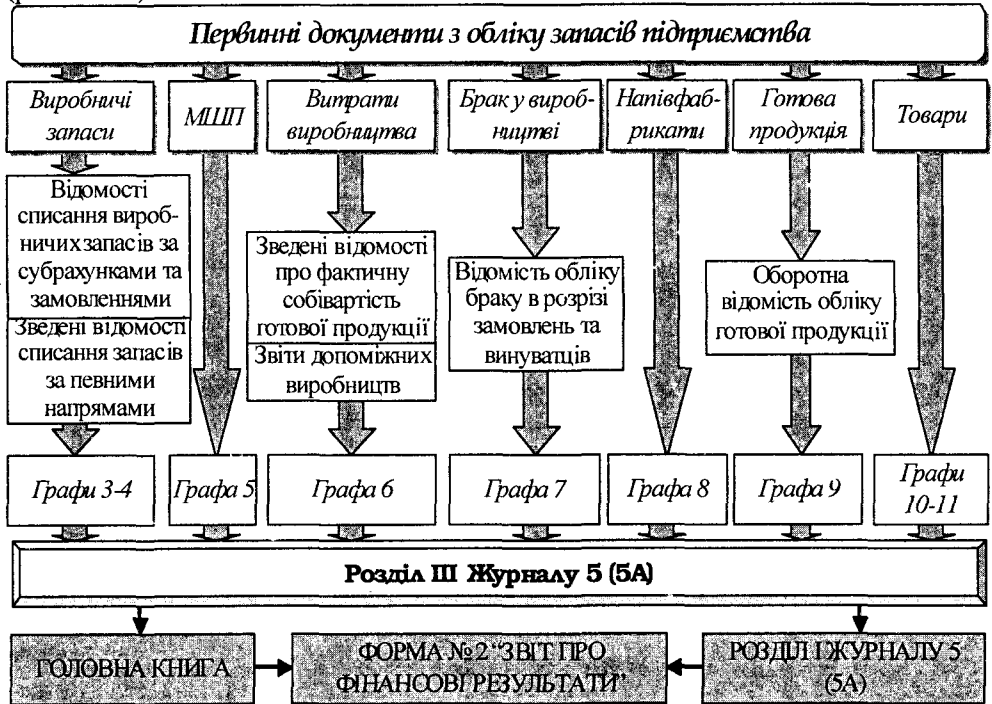


Рис. 16.11. Порядок формування даних для заповнення Журналу 5 (5А)

Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів призначена для обліку товарно-виробничих запасів у розрізі синтетичних рахунків або субрахунків і ведеться за центрами відповідальності, матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання та напрямками витрат.

Записи у Відомості 5.1 здійснюються на підставі первинних документів або зведених відомостей, у яких узагальнюються дані з надходження на склади або до цехових комор виробничих запасів та з їх вибуття з відповідних місць зберігання за звітний період.

Розділ IV "Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари" Журналу 5 (5А) містить аналітичні дані за операціями з товарами та товарною надбавкою і заповнюється торговельними підприємствами.

На зразку 16.1 наведено Журнал 5 за рахунками, призначеними для обліку товарно-виробничих запасів.

Зразок 16.1

ТЗОВ "Моргана"
підприємство

ЖУРНАЛ 5 за липень 20xx р.

за кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві",
25 "Напіефабрикати", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"

III. Витрати діяльності

№ з/п	Кредит рахунків		20 "Виробничі запаси"		22 "МШП"	23 "Виробництво"	24 "Брак у виробництві"	25 "Напіефабрикати"	26 "Готова продукція"	28 "Товари"		Усього за Журналом 5	3 журнали 1, 2, 3, 4, 6, 7		Разом витрат за місяць	Разом витрат з початку року
	2011	2012	281	11						№ 4	№ 3					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1	Дебет рахунків															
1.1	Виробництво															
1.1	Сметана (12%)		200	4000	100	-	-	-	-	-	4300	1000	-	5300	5300	
1.2	Йогурт (7,5%)		300	3000	-	53	-	-	-	-	3353	-	-	3353	3353	
1.7	Усього за рахунком 23 "Виробництво"		500	7000	100	53	-	-	-	-	7653	1000	-	8653	8653	
2	90 "Собівартість реалізації"		x	x	x	-	-	7553	500	-	8053	-	-	8053	8053	
3	Загальновиробничі витрати		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
3.1	Витрати на управління виробництвом		30	230	220	x	x	x	x	x	480	-	250	730	730	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
3.7	Усього за рахунком 91 "Затально-виробничі витрати"	30	230	220	x	x	x	x	x	x	480	-	250	730	730
4	Адміністративні витрати	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.5	Інші витрати загальногосподарського призначення	-	-	190	x	x	x	x	x	x	190	-	-	190	190
4.6	Усього за рахунком 92 "Адміністративні витрати"	-	-	190	x	x	x	x	x	x	190	-	-	190	190
8.1	15	-	50	75	-	-	-	-	-	-	125	x	x	x	x
8.2	20, 22	-	-	-	88	77	20	-	-	-	185	x	x	x	x
8.3	39	20	-	14	34	-	-	-	-	-	68	x	x	x	x
8.5	66	-	-	-	-	55	-	-	-	-	55	x	x	x	x
9	Усього за розділом 8	20	50	89	122	132	20	-	-	-	433	x	x	x	x
10	Усього за розділом III	550	7280	599	122	185	20	7553	500	-	16809	1000	250	17626	17626

Виконавець Костюченко
Головний бухгалтер Бризько

підпис _____
підпис _____

Журнал закінчено "31" липня 20xx р. _____
У Головній книзі суми оборотів
відображено "31" липня 20xx р. _____

У фінансовій звітності повинна міститися вся інформація про господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, здатних впливати на рішення, які приймаються на її основі, що забезпечується завдяки дії **принципу повного висвітлення**.

В умовах широкого застосування комп'ютерних систем з'являється можливість формувати велику кількість додаткових звітів про наявність і рух товарно-виробничих запасів, які сприятимуть виконанню трьох основних функцій бухгалтерського обліку: забезпеченню збереження майна власника, формуванню інформації для управління діяльністю підприємства та отриманню достовірної інформації про суму фінансових результатів, отриманих підприємством протягом певного звітного періоду.

Застосування бухгалтерських комп'ютерних програм дозволяє ефективно вирішити проблему аналітичного обліку товарно-виробничих запасів, завдяки широкій номенклатурі аналітичних об'єктів. При застосуванні комп'ютерної форми обліку автоматично вирішується проблема оперативності отримання даних про наявність і рух запасів на будь-яку звітну дату.

При застосуванні комп'ютерної техніки в обліку замість Журналу 5 (5А) можуть складатися машинограми в розрізах, необхідних не лише для складання фінансової звітності, але й для потреб управлінського персоналу, аналізу даних і прийняття управлінських рішень.

Дані з рахунків класу 2 "Запаси" відображаються в облікових регістрах і фінансовій звітності (табл. 16.5).

Таблиця 16.5. Розкриття інформації про запаси

Шифр і назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Балансі (ф. № 1)	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
20 "Виробничі запаси"	Журнал 5 (5А)	100	800, 810, 820, 830, 840, 850, 860
21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"	Журнал-ордер № 9 с.-г.	110	870
22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	Журнал 5 (5А)	100	880
23 "Виробництво"		120	890
24 "Брак у виробництві"		–	–
25 "Напівфабрикати"		100, 120	–
26 "Готова продукція"		–	900
27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	Журнал-ордер № 10.1 с.-г.	130	–
28 "Товари"	Журнал 5 (5А)	140	910

У фінансовій звітності вимірювання та узагальнення усіх господарських операцій підприємства щодо наявності та руху запасів здійснюється в єдиній грошовій одиниці, що забезпечується завдяки дії **принципу єдиного грошового вимірника**.

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до неї, в яких обов'язково повинна наводитися наступна інформація про запаси (рис. 16.12).

Інформація, яка обов'язково наводиться у Примітках до річної фінансової звітності

⇒	Методи оцінки запасів
⇒	Балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп
⇒	Балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації
⇒	Балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу
⇒	Сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена уцінка запасів відповідно до п. 28 П(С)БО 9 "Запаси"

Рис. 16.12. Розкриття інформації про запаси у Примітках до річної фінансової звітності

Активи, які за фізичною формою відповідають видам виробничих запасів, але не можуть бути використані або продані протягом 12 місяців з дати складання балансу, повинні обліковуватися як інші необоротні активи (рах. 18 "Інші необоротні активи") та відображатися в рядку 070 ф. № 1 "Баланс".

Запаси, які належать особисто власнику не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства. Це забезпечується завдяки дії **принципу автономності**.

На зразку 16.2 відображено Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів.

Зразок 16.2

ТзОВ "Моргана"

підприємство

**ВІДОМІСТЬ 5.1 аналітичного обліку запасів
за рахунком № 201 за липень 20xx р.**

№ з/п	Показники	Шифр кореспондуючого рахунку	Номер однорідної групи (виду)			Усього за обліковими цінами	Сума транспортно-заготівельних витрат	Усього за фактичною собівартістю
			Номер складу (МВО)					
			20111	20121	20132			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Залишок на початок місяця	х	230	–	110	340	–	340
2	Надходження							
3	02.07. 20xx р.	631	80	220	–	300	–	300
4	05.07. 20xx р.	631	60	50	330	440	–	440
5	10.07. 20xx р.	372	170	115	55	340	–	340

1	2	3	4	5	6	7	8	9
16	Усього надійшло	х	310	385	385	1080	–	1080
17	Середній відсоток ТЗВ						–	–
18	Витрачання							
19	04.07. 20xx р	23	240	150	100	490	–	490
20	06.07. 20xx р.	23	70	90	40	200	–	200
21	15.07. 20xx р.	24	110	140	340	590	–	590
22	29.07. 20xx р.	947	–	5	10	15	–	15
33	Усього видатку	х	420	385	490	1295	–	1295
34	Залишок на кінець місяця	х	120	0	5	125	–	125

“31” липня 20xx р.

Виконавець Костюченко
підпис

Облік виробничих запасів і

Лекція 17 *малоцінних та швидкозношуваних предметів*

Мета вивчення

Після вивчення лекції 17 студент повинен знати:

- класифікацію виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- перелік субрахунків для обліку виробничих запасів;
- документи, що засвідчують надходження та витрачання виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- розрізи аналітики до рахунків 20 “Виробничі запаси”, 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Після вивчення лекції 17 студент повинен вміти:

- класифікувати виробничі запаси і малоцінні та швидкозношувані предмети;
- характеризувати об’єкти, які обліковуються на рахунках 20 “Виробничі запаси”, 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;
- складати первинні документи з обліку виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- формулювати кореспонденцію рахунків за рахунками 20 “Виробничі запаси”, 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

У лекції розглядаються наступні питання:

- 17.1. Поняття і класифікація виробничих запасів
- 17.2. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів
- 17.3. Характеристика субрахунків з обліку виробничих запасів
- 17.4. Аналітичний облік виробничих запасів
- 17.5. Відображення операцій з руху виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку
- 17.6. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі
- 17.7. Облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів
- 17.8. Інвентаризація виробничих запасів та оборотних МШП

Порядок загального ведення обліку виробничих запасів та МШП на підприємствах, які розглядатимуться в лекції 17, наведено на рис. 17.1.

Облік операцій з виробничими запасами та МШП	Поняття та класифікація	<p>Поняття</p> <p><i>Виробничі запаси</i> – активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.</p> <p><i>МШП</i> – предмети, строк служби яких не перевищує одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває більше одного року</p> <p>Класифікація</p> <p><i>Виробничі запаси</i>: сировина, матеріали, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, тара, тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини тощо.</p> <p><i>МШП</i>: оборотні та необоротні</p>
	Документування господарських операцій	<p>При надходженні</p> <p><i>Виробничі запаси</i>: журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреність; журнал реєстрації довіреностей; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; картка складського обліку матеріалів; відомість обліку залишків матеріалів на складі; матеріальний звіт</p> <p><i>МШП</i>: відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв); картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів; замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв); особова картка обліку спецодягу, спецзуття та запобіжних пристроїв, заточування інструментів (пристроїв)</p> <p>При вибутті</p> <p><i>Виробничі запаси</i>: лімітно-забірна картка; акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу</p> <p><i>МШП</i>: акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів; акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні; відомість обліку, видачі (повернення) спецодягу; спецзуття та запобіжних засобів; акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів</p>
	Синтетичний облік	<p><i>Виробничі запаси</i>: рахунок 20 “Виробничі запаси” з відповідними субрахунками</p> <p><i>МШП</i>: рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”</p>
	Аналітичний облік	<p><i>Виробничі запаси</i>: у розрізі їх найменувань, однорідних груп, місць зберігання, матеріально відповідальних осіб</p> <p><i>МШП</i>: у розрізі видів предметів за однорідними групами, місць зберігання, матеріально відповідальних осіб</p>
	Відображення в облікових регістрах і звітності	<p>В облікових регістрах</p> <p><i>Виробничі запаси</i>: графи 3-4 розділу III Журналу 5 (5А)</p> <p><i>МШП</i>: графа 5 розділу III Журналу 5 (5А)</p> <p>У фінансовій звітності</p> <p><i>Виробничі запаси</i>: ряд. 100 Балансу (ф. № 1), ряд. 800, 810, 820, 830, 840, 850, 860 Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5)</p> <p><i>МШП</i>: ряд. 100 Балансу (ф. № 1), ряд. 880 Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5)</p>

Рис. 17.1. Загальна схема обліку виробничих запасів та МШП

17.1. Поняття і класифікація виробничих запасів

Поняття виробничих запасів Під виробничими запасами розуміють активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

У процесі використання матеріальні ресурси переходять з одного стану в інший, що знайшло відображення у класифікації запасів.

Як правило, запаси надходять на підприємство у вигляді сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, призначених для виробництва, а також товарів, придбаних для перепродажу. Потрапляючи у виробничий процес, вони переходять до категорії незавершеного виробництва, після чого стають готовою продукцією. Крім того, для забезпечення виробництва підприємство утворює запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Для забезпечення надходження товарно-матеріальних цінностей до споживача, тобто постачання певного товару необхідної якості у необхідній кількості в певне місце своєчасно та з мінімальними витратами, бухгалтер повинен володіти логістикою. Логістичне управління – це процес формування стратегії, планування, керування та контролю за переміщенням і складуванням сировини, матеріалів, виробничих запасів, готової продукції та формування даних від пункту виникнення до пункту споживання для найбільш ефективного задоволення потреб клієнта.

Класифікація виробничих запасів До виробничих запасів відносяться предмети праці, призначені для використання у виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг) і господарських потреб, придбані для подальшого продажу або використовуються для обслуговування виробництва (виконання робіт, надання послуг), а також для потреб управління. Класифікація виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства. Зупинимося детальніше на найбільш типовій класифікації виробничих запасів, яка пропонується переважною більшістю авторів.

Сировина – добуті, вироблені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки та призначені для споживання власним виробництвом як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Матеріали – придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу й управління. Матеріали за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) умовно поділяють на основні та допоміжні.

Основні матеріали – це матеріали, які становлять основу продукту виробництва. **Допоміжні матеріали** – матеріали, які використовуються для обслуговування процесу виробництва та управління.

До групи *допоміжних матеріалів*, у зв'язку з особливістю їх використання, відносяться паливо, тара і тарні матеріали, запасні частини.

Паливо виділяють в окрему групу запасів з огляду на його економічне значення та специфіку споживання. Паливо поділяють на технологічне, моторне (пальне) та господарське (на опалення).

Тара – оборотні матеріальні активи, призначені для транспортування, зберігання і продажу продукції.

Тарні матеріали – оборотні матеріальні активи, призначені для виготовлення і ремонту тари.

До *тари і тарних матеріалів* належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування.

Запасні частини – оборотні матеріальні активи, призначені для використання під час проведення ремонту, реконструкції, модернізації обладнання та машин (у тому числі транспортних засобів), ремонту обладнання та машин за замовленнями сторонніх осіб і для використання з метою гарантійного ремонту таких засобів.

Будівельні матеріали – матеріальні активи, призначені для використання у капітальному будівництві об'єктів, що зводяться господарським або підрядним способом.

Матеріали, передані у переробку, – оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для доведення їх до стану, придатного для використання підприємством-власником у запланованих цілях.

Матеріали сільськогосподарського призначення – виробничі запаси сільськогосподарського підприємства або підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності.

Число ознак, за якими класифікується сировина й матеріали, – як зазначає проф. М.С. Пушкар, – може доповнюватися головним бухгалтером залежно від інформаційних потреб апарату управління. Так, проф. М.С. Пушкар, окрім наведених вище ознак, пропонує наступну класифікацію: за групами матеріалів – лісові, текстильні, чорні метали, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо; за вартістю – дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості; за способом зберігання – відкритого та закритого зберігання; за частотою використання – масові, часто – й маловикористовувані.

Напівфабрикати – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу.

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – придбані на стороні оборотні матеріальні активи, призначені для використання у власному виробництві як матеріальна основа або необхідний додаток до матеріальної складової майбутнього продукту цього виробництва

Цей поділ має умовний характер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції.

В окрему групу виділяють оборотні *малоцінні та швидкозношувані предмети*, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

17.2. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів

Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє **принцип превалювання сутності над формою**, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

На підприємстві бухгалтерський облік виробничих запасів організовують наступним чином (рис. 17.2).

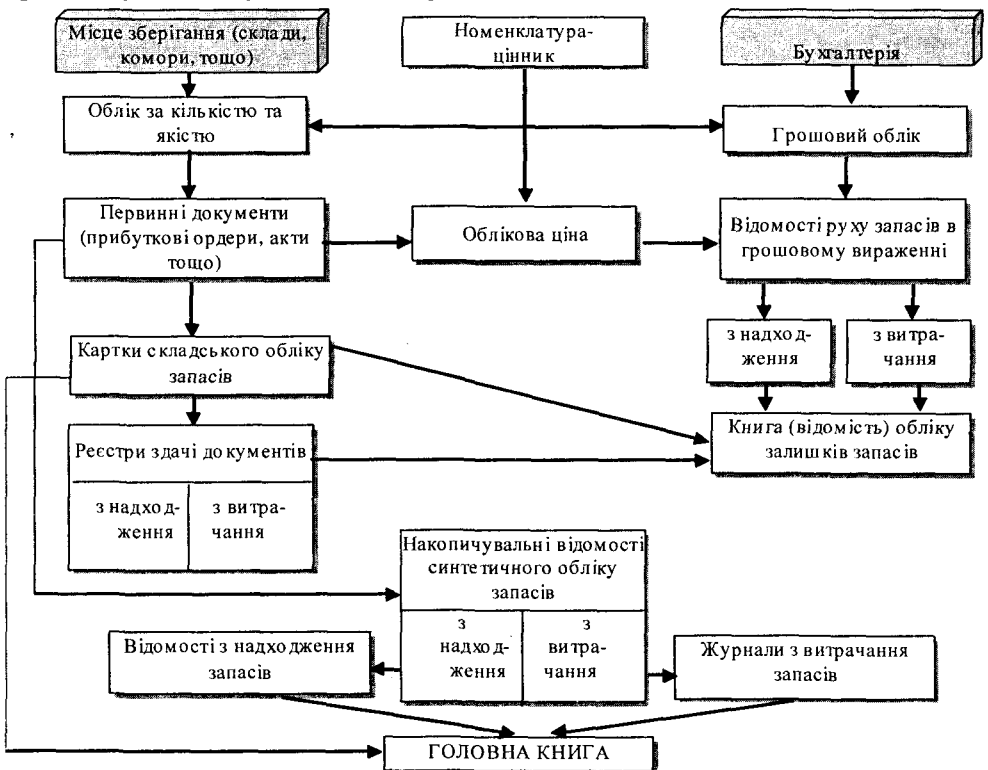


Рис. 17.2. Схема організації бухгалтерського обліку запасів

Тобто, для забезпечення документування виробничих запасів передбачено використання ряду типових форм документів.

Дані, відображені в документах, систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку за допомогою подвійного запису.

Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку, на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії.

Документування надходження виробничих запасів Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна забезпечувати своєчасне отримання необхідних даних як для обліку, так і для контролю й оперативного управління виробничими запасами.

Від правильного документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у фінансовій звітності.

Документи, якими найчастіше оформлюється надходження виробничих запасів, та їх призначення, наведено в таблиці 17.1.

Таблиця 17.1. Документи з надходження виробничих запасів

Форма доку-менту	Назва	Призначення документу
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2, 26	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів
М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Призначений для списання використаних бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей
М-4	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів з переробки
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження запасів і для направлення листа-претензії постачальнику
М-12	Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів на складі
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
М-16	Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць запасів

Надходження виробничих запасів оформлюється й іншими документами. Наприклад, супровідні документи постачальників (рахунок-фактура ф. № 63), платіжна вимога-доручення, товарно-транспортна накладна) є підставою для приймання за кількістю і якістю партії запасів, що надійшли, а також використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) запаси.

Нижче наведено основні операції з надходження виробничих запасів і реквізитів документів, які при цьому заповнюються (табл. 17.2).

Таблиця 17.2. Реквізити документів, що характеризують операції з надходження виробничих запасів

<i>№ з/п</i>	<i>Операції з надходження виробничих запасів</i>	<i>Основні реквізити, що характеризують надходження виробничих запасів</i>
1	Придбання виробничих запасів у постачальника	Дата надходження, постачальник, склад, вид господарської операції
2	Придбання виробничих запасів підзвітними особами в порядку закупівлі дрібних партій за готівку	Вид господарської операції, склад, постачальник (найменування, код), дата надходження
3	Оприбуткування виробничих запасів, виготовлених власними силами	Найменування, сорт, розмір, номенклатурний номер
4	Оприбуткування виробничих запасів, отриманих внаслідок ліквідації основних засобів	Кількість (за документом, фактично), ціна (облікова) за одиницю, найменування
5	Внутрішнє переміщення (зі складу на склад)	Одиниця виміру (найменування, код)
6	Оприбуткування виробничих запасів у результаті перетворення малоцінних засобів праці на непридатні	Вартість (за обліковими цінами)
7	Оприбуткування лишків, виявлених під час інвентаризації	Сума транспортно-заготівельних витрат або відхилень від облікових цін

Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність в повному обсязі.

Надходження виробничих запасів на підприємство є, як правило, часто повторюваною операцією. Тому бухгалтеру важливо знати порядок документального оформлення таких операцій з метою своєчасного здійснення заходів контролю для забезпечення достовірності облікової інформації.

Порядок документування операцій з оприбуткування виробничих запасів на підприємство можна представити у вигляді наступного алгоритму дій (див. рис. 17.3).

Документування виробничих запасів Виробничі запаси зі складів підприємства відпускаються в цехи для виготовлення продукції, на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні.

Відпуск виробничих запасів до комор цехів вважається *внутрішнім переміщенням запасів*. Під *відпуском у виробництво* розуміють відпуск виробничих запасів для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг.

При відпуску запасів у виробництво необхідно дотримуватись наступних вимог:

1) запаси повинні обліковуватись за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;

2) відпуск запасів, як правило, повинен здійснюватися у межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання чи плановим відділом;

3) з головним бухгалтером повинні узгоджуватися списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Ці дані повинні бути доведені до працівників складів (комор). Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

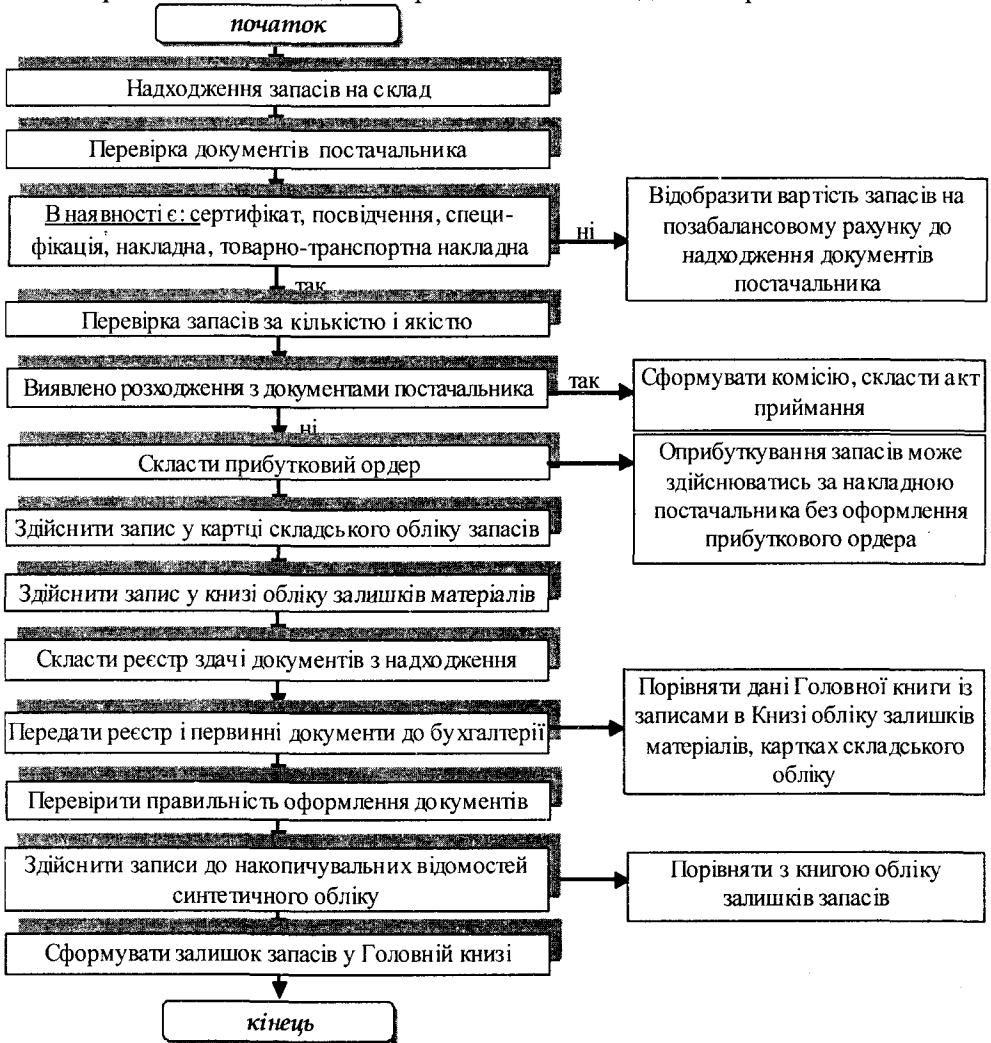


Рис. 17.3. Алгоритм порядку документування операцій з надходження запасів

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються:

систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб.

Основні документи, якими оформлюють операції з відпуску виробничих запасів, наведено в таблиці 17.3.

Таблиця 17.3. Документи з відпуску виробничих запасів

Форма доку-менту	Назва документу	Призначення документу
М-8, 9, 28, 28а	Лімітно-забірна картка	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску цеху
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Оформлюється при разовому відпуску запасів для виробничих і господарських потреб
М-11	Накладна-вимога на від-пуск (внутрішнє перемі-щення) матеріалів	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
М-19	Матеріальний звіт	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період

У ряді випадків для разового відпуску запасів у виробництво використовуються галузеві форми (наприклад, в прядильному виробництві – форма № 4-п, в ткацькому – форма № 4-мт тощо).

Залежно від напрямку витрачання виробничих запасів у документах заповнюються наступні реквізити (табл. 17.4).

Таблиця 17.4. Реквізити документів, що характеризують операції з відпуску запасів

№ з/п	Операції з відпуску виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують відпуск
1	Відпуск виробничих запасів до цехів основного і допоміжного виробництва на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг	Дата відпуску, вид господарської операції, склад, одержувач (цех, відділ)
2	Відпуск виробничих запасів на утримання та експлуатацію обладнання	Призначення, шифр витрат, найменування, сорт, розмір
3	Відпуск виробничих запасів для загальновиробничих і адміністративних потреб	Номенклатурний номер, одиниця виміру
4	Відпуск виробничих запасів на потреби непромислових виробництв і господарств	Кількість, ціна
5	Відпуск виробничих запасів на сторону та у переробку	Сума транспортно-заготівельних витрат чи відхилень від облікової ціни

Документи, призначені для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського й оперативного (складського) обліку. Документи надходять до

бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення (перевіряється наявність реквізитів, підписів, правильність арифметичних підрахунків), щодо законності операцій.

На документи з оприбуткування товарно-виробничих запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, – реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані:

- ◆ період, за який складено реєстр (тиждень, декада, місяць);
- ◆ назва документів, за якими складено реєстр;
- ◆ номери документів та їх загальна кількість;
- ◆ підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

Приймаючи реєстри, бухгалтер перевіряє правильність записів у картках складського обліку, всіх документів і виведення залишків у натуральних одиницях. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки “контроль”. Завдяки кількісному обліку запасів, який ведеться на складах за допомогою карток складського обліку бухгалтер відображає запаси в грошовому вимірнику, тобто веде вартісний облік.

Документи групуються за видами запасів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру. Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху запасів, яка складається бухгалтером.

17.3. Характеристика субрахунків з обліку виробничих запасів

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів призначено рахунок 20 “Виробничі запаси”, характеристика якого наведена в лекції 16.

До цього рахунку Планом рахунків передбачено відкриття наступних субрахунків (табл. 17.5).

Таблиця 17.5. Об'єкти, що обліковуються на рахунку 20 “Виробничі запаси”

Шифр і назва субрахунку	Характеристика субрахунку
1	2
201 “Сировина й матеріали”	Призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції

1	2
202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”	Призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев’яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою
203 “Паливо”	Призначений для обліку наявності та руху палива, що купується чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали. Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 “Сировина й матеріали” і на субрахунку 203 “Паливо” – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві. Також призначений для обліку створених на підприємстві запасів газу для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель
204 “Тара й тарні матеріали”	Призначений для відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо). Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари й обліковуються на субрахунку 201 “Сировина й матеріали”
205 “Будівельні матеріали”	Підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають до монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій. На даному субрахунку не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо. Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” при надходженні їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації. Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 “Капітальні інвестиції” після підтвердження їх монтажу й використання
206 “Матеріали, передані в переробку”	Призначений для обліку матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, що оплачуються стороннім підприємствам, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки

1	2
207 "Запасні частини"	Призначений для обліку придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах
208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"	Призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві
209 "Інші матеріали"	Призначений для обліку відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невірального браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, утиль), зношених шин, бланків суворого обліку (за вартістю придбання) тощо

Операції з обліку виробничих запасів відображаються в Журналі 5 (5А), приклад заповнення якого наведено у лекції 16.

17.4. Аналітичний облік виробничих запасів

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Деталізація аналітичного обліку виробничих запасів обумовлена, по-перше, наявністю великої кількості складів для їх зберігання; по-друге, значною їх номенклатурою; по-третє, складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо.

До окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків можуть бути відкриті рахунки аналітичного обліку, які дозволяють визначити їх обсяг в цілому та за кожним видом окремо (табл. 17.6).

Таблиця 17.6. Розрізи аналітичного обліку виробничих запасів

Субрахунки рахунку 20 "Виробничі запаси"	Розріз аналітики
1	2
201 "Сировина й матеріали"	У розрізі видів та груп сировини, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб
202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби"	У розрізі купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб
203 "Паливо"	У розрізі видів палива, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб
204 "Тара й тарні матеріали"	У розрізі видів тари й тарних матеріалів і матеріально відповідальних осіб

1	2
205 “Будівельні матеріали”	За видами (групами) та окремими об’єктами будівельних матеріалів
206 “Матеріали, передані в переробку”	У розрізі, який забезпечує отримання даних про підприємство-переробника та контроль за операціями з переробки, за відповідними витратами
207 “Запасні частини”	За місцями зберігання й однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду також ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті
208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”	За групами та видами матеріалів сільськогосподарського призначення в розрізі їх номенклатури
209 “Інші матеріали”	За видами та групами інших матеріалів

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби в кількості, необхідній для управління виробництвом. Найбільш типовими розрізами аналітики можуть виступати наступні: склади, комори, матеріально відповідальні особи, групи запасів, види діяльності тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру – *номенклатури-цінника*, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу.

Приклад, який ілюструє взаємозв’язок синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків наведено на рис. 17.4.

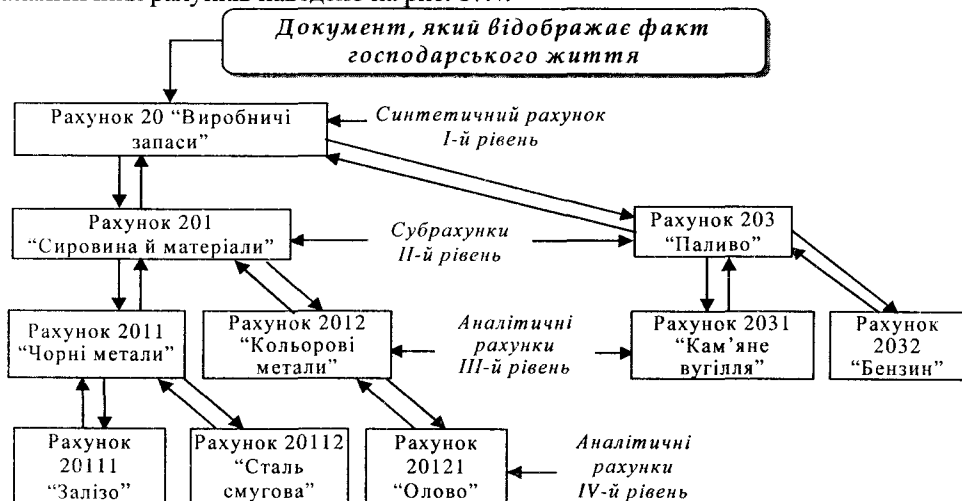


Рис. 17.4. Організація аналітичного обліку виробничих запасів

На кожному документі з руху виробничих запасів повинно бути вказано не тільки найменування запасу, але й номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та здійснення записів у складському і бухгалтерському обліку виробничих запасів.

Відображення надходження та витрачання запасів здійснюється за допомогою карток складського обліку, які виписуються на кожне найменування, профіль, сорт, марку, розмір окремо. У картках складського обліку на підставі залишків на 1-ше число місяця, які виводяться за кожним номенклатурним номером, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), що використовуються для порівняння даних аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів. Окрім даних про виробничі запаси, що формуються у сальдовій відомості, забезпечити оптимальне співвідношення між виробничою програмою та запасами можна за умови оперативнішого надання даних про їх наявність і рух.

Порушення встановлених вимог ведення складського обліку ускладнює процес обробки документів у бухгалтерії і перешкоджає отриманню оперативної, повної, достовірної, неупередженої і точної інформації про рух запасів.

17.5. Відображення операцій з руху виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в таблиці 17.7.

Таблиця 17.7. Відображення в обліку операцій з надходження та витрачання виробничих запасів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20 "Виробничі запаси"	20 "Виробничі запаси"
2	Оприбутковано виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 "Виробничі запаси"	23 "Виробництво"
3	Зменшено суму браку на вартість відходів від бракованої продукції, яку переведено до складу виробничих запасів	20 "Виробничі запаси"	24 "Брак у виробництві"
4	Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар для продажу	20 "Виробничі запаси"	28 "Товари"
5	Оплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли	20 "Виробничі запаси"	31 "Рахунки в банках"
6	Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 "Виробничі запаси"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"

1	2	3	4
7	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 "Виробничі запаси"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
8	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20 "Виробничі запаси"	40 "Статутний капітал", 46 "Неоплачений капітал"
9	Відображено формування пайового капіталу, передбаченого установчими документами, за рахунок внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20 "Виробничі запаси"	41 "Пайовий капітал"
10	Проведено дооцінку запасів	20 "Виробничі запаси"	423 "Дооцінка активів"
11	Відображено надходження виробничих запасів, отриманих як цільове фінансування	20 "Виробничі запаси"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
12	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника на суму, що сплачується згідно договору (без ПДВ)	20 "Виробничі запаси"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
13	Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	20 "Виробничі запаси"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
14	Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 "Виробничі запаси"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
15	Оприбутковано запаси, що надійшли безоплатно	20 "Виробничі запаси"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
16	Оприбутковано виробничі запаси, одержані внаслідок надзвичайних подій	20 "Виробничі запаси"	75 "Надзвичайні доходи"
17	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	20 "Виробничі запаси"
18	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси"
19	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
20	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку, або на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень	24 "Брак у виробництві"	20 "Виробничі запаси"

1	2	3	4
21	Переведено до складу товарів для продажу в торговельній мережі виробничі запаси, раніше придбані з метою використання у виробництві	28 "Товари"	20 "Виробничі запаси"
22	Відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	20 "Виробничі запаси"
23	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв і агрегатів тощо	39 "Витрати майбутніх періодів"	20 "Виробничі запаси"
24	Списано запаси для загальновиробничих потреб, цехам основного та допоміжного виробництв	91 "Загально-виробничі витрати"	20 "Виробничі запаси"
25	Використано запаси для адміністративних потреб на утримання і поточний ремонт будівель та інвентарю загальногосподарського призначення й інші господарські потреби	92 "Адміністративні витрати"	20 "Виробничі запаси"
26	Списано запаси для забезпечення збуту продукції	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
27	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення тощо	94 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси"
28	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	20 "Виробничі запаси"
29	Списано різницю між балансовою та справедливою вартістю виробничих запасів, обмінаних на подібні активи	946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Виробничі запаси"
30	Списано суму зниження ціни виробничих запасів до чистої вартості реалізації	946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Виробничі запаси"
31	Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	20 "Виробничі запаси"
32	Безоплатно передано запаси іншому підприємству за балансовою вартістю	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси"
33	Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 "Надзвичайні витрати"	20 "Виробничі запаси"

В умовах автоматизації обліку налагодити чіткий облік надходження та витрачання виробничих запасів досить легко, оскільки до пам'яті комп'ютера вводяться фактичні дані про надходження та витрачання запасів і в автоматичному режимі виводиться їх залишок на будь-який момент часу.

17.6. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі

Переважна більшість промислових підприємств, які мають у своєму складі аграрні підрозділи, що займаються рослинництвом і тваринництвом, можуть також використовувати й інші рахунки бухгалтерського обліку запасів.

Тварини на вирощуванні та відгодівлі – це неробочі та непродуктивні тварини, які утримуються (вирощуються і відгодовуються) з метою їх реалізації. Для обліку й узагальнення інформації про їх наявність та рух використовується рахунок 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, характеристика якого наведена в додатку А.

До рахунку 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі” відкриваються наступні субрахунки (табл. 17.8).

Таблиця 17.8. Субрахунки, що відкриваються до рахунку 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”

Шифр та назва субрахунку 1	Характеристика субрахунку 2
211 “Молодняк тварин на вирощуванні”	Ведеться облік наявності, надходження та вибуття молодняку великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз і коней. Аналітичний облік ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за видами та статеві-віковими групами тварин: – велика рогата худоба: телички і бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації – свині: підсисні поросята; поросята на дорощуванні; ремонтний молодняк; свиноматки, що перевіряються – віці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років; ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за видами рун: – кози: молодняк народження поточного року, молодняк народження минулого року – коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) та молодняк племінних коней (за роками народження і статтю)
212 “Тварини на відгодівлі”	Ведеться облік наявності та руху дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул. Аналітичний облік ведеться за видами худоби. М’ясокомбінати на цьому субрахунку обліковують худобу, що перебуває на промисловій відгодівлі
213 “Птиця”	Ведеться облік наявності та руху птиці, як молодняку, так і дорослої. Аналітичний облік ведеться за такими обліковими групами: – кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк – кури м’ясного напрямку: молодняк; м’ясні курчата (бройлери), маточне стадо – качки: молодняк, доросле стадо – гуси: молодняк, доросле стадо – індики: молодняк, доросле стадо – цесарки: молодняк, доросле стадо – перепілки: молодняк, доросле стадо На спеціалізованих племінних підприємствах, птахофабриках, комплексах з виробництва продукції тваринництва на промисловій основі, м’ясокомбінатах облік худоби та птиці ведеться в розрізі вікових (технологічних) груп

1	2
214 “Звірі”	Ведеться облік наявності та руху хутрових звірів. Аналітичний облік ведеться за видами звірів окремо молодняку й основного стада
215 “Кролі”	Ведеться облік наявності та руху кролів. Аналітичний облік ведеться за породами окремо молодняку й основного стада
216 “Сім’ї бджіл”	Ведеться облік наявності та руху бджолосімей. Аналітичний облік ведеться за кількістю сімей, їх вартістю в цілому за пасікою
217 “Доросла худоба, вибракувана з основного стада”	Ведеться облік наявності та руху поголів’я та балансової вартості, вибракуваних і реалізованих або забитих на м’ясо в господарстві без постановки на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведеться за видами тварин
218 “Худоба, прийнята від населення для реалізації”	Ведеться облік руху тварин, прийнятих від населення для реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами худоби

Рахунок 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі” може кореспондувати: за дебетом – з кредитом рахунків 1, 2, 3, 4, 6 та 7 класів, за кредитом – з дебетом рахунків 1, 2, 3, 8 та 9 класів, які визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

17.7. Облік оборотних малоцінних та швидкозношуваних предметів

Поняття МШП Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) визначаються за єдиним критерієм – строком служби, який в даному випадку вважається не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. До них відносяться: інструменти і приладдя, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття тощо.

Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві та збереження натуральної (речової) форми. Однак необхідно пам’ятати, що будь-які предмети, що купуються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

Класифікація МШП В цілому малоцінні засоби праці поділяють на дві групи (рис. 17.5).

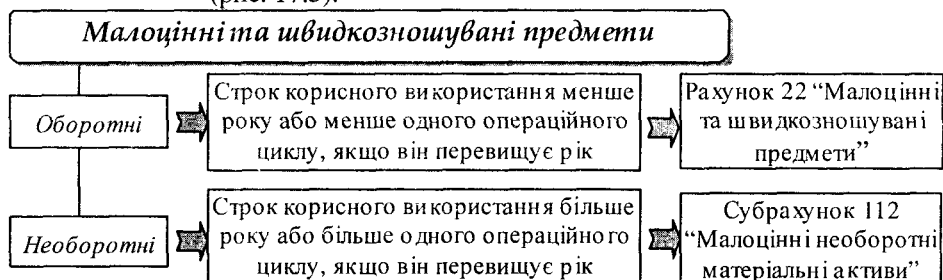


Рис. 17.5. Класифікація МШП для цілей бухгалтерського обліку

Якщо строк корисної експлуатації МШП перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і їх вартість амортизують. Необоротні малоцінні активи обліковуються згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”, на такі активи не розповсюджується дія П(С)БО 9 “Запаси”.

На МШП, які відносяться до складу запасів, знос не нараховується, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних і швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів шляхом її списання на витрати періоду з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання. Отже, якщо МШП вже використовуються і строк їх експлуатації не перевищує одного року, їх кінцева вартість визначається витратами того періоду, в якому вони були передані в експлуатацію.

Між оборотними та необоротними малоцінними та швидкозношуваними предметами є багато спільного, тому бухгалтерам необхідно добре засвоїти особливості обліку кожного з них, відобразити їх в обліковій політиці підприємства (зокрема, обрати варіант нарахування зносу, виділити окремі групи, встановити ціновий критерій тощо) з метою правильного відображення витрат на виробництво

та достовірного складання фінансової звітності.

Документування надходження та витрачання МШП У процесі документування обліку МШП, як і будь-яких інших об’єктів, розрізняють документи бухгалтерського й оперативного обліку.

До первинних документів бухгалтерського обліку відносять документи, якими оформлюється відпуск малоцінних предметів у виробництво, їх списання тощо.

Документи оперативного обліку – це документи, які відображають передачу зазначених предметів у ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу МШП працівникам, їх повернення тощо.

Оперативний і бухгалтерський облік тісно пов’язані та є складовими частинами єдиної системи, але розподіл первинних документів на документи бухгалтерського та оперативного обліку є важливою передумовою розробки правильного й ефективно функціонуючого графіка документообігу.

В таблиці 17.9 зазначено первинні документи з обліку МШП.

Таблиця 17.9. Первинні документи з обліку МШП

<i>Форма</i>	<i>Назва документу</i>	<i>Призначення документу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах на підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду. На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку запасів інструментально-роздавальної комори
МШ-2	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадіру (для бригади) з роздавальної комори цеху для тривалого користування
МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт, що проводиться у централізованому порядку

1	2	3
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення псування та витрат інструментів (пристроїв) та інших малоцінних і швидкозношуваних предметів
МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду
МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Застосовується для спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається в цеху (дільниці)
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку використання, інших МШП і здавання їх до комори для утилізації

Надходження МШП на підприємство здійснюється на підставі відвантажувальних документів постачальників.

На МШП, що надійшли, відкривається картка складського обліку (ф. № М-12).

Відпуск робітникам інструментів та інших предметів у тривале користування оформлюється вимогою, яка складається у двох примірниках.

Для обліку руху МШП також застосовують первинні документи з обліку матеріалів (форми М-4, М-8, М-9, М-11), особливості застосування яких наведено в питанні 17.2 цієї лекції.

Дані з первинних документів МШП узагальнюються в оборотних відомостях аналітичного та синтетичного обліку для отримання зведених показників.

Отже, існуюча сукупність форм первинної документації з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів дає можливість побудови такої системи обліку, яка б відповідала масштабам підприємства, його організаційній структурі та об'єктивним умовам функціонування.

Аналітичний облік Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів та однорідними групами, встановленими, виходячи з потреб підприємства, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами.

З метою забезпечення збереження МШП в експлуатації на підприємствах повинен бути організований належний контроль за їх рухом, зокрема, оперативний облік у кількісному вираженні.

Окрему увагу слід приділяти належній організації аналітичного обліку МШП, які повернуті на склад з експлуатації.

Бухгалтерське відображення операцій з руху МШП В бухгалтерському обліку МШП відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення.


Типова кореспонденція рахунків з руху МШП наведена в таблиці 17.10.
Таблиця 17.10. Відображення в обліку операцій з руху оборотних МШП

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено отримання МШП у вигляді “відходів” внаслідок розбирання, ліквідації браку, отриманого у виробництві	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	24 “Брак у виробництві”
2	Відображено надходження МШП в рахунок погашення дебіторської заборгованості	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	37 “Розрахунки з різними дебіторами”
3	Відображено суму дооцінки МШП	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	423 “Дооцінка активів”
4	Одержано малоцінні та швидкозношувані предмети як внесок до статутного капіталу	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	40 “Статутний капітал”, 46 “Неоплачений капітал”
5	Відображено надходження МШП, призначених для цільового використання	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”
6	Оприбутковано МШП, що надійшли від постачальника, на суму, визначену відповідно до договору (без ПДВ)	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
7	Оприбутковано лишки МШП, виявлених під час інвентаризації	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
8	Оприбутковано МШП в рахунок погашення заборгованості від участі в капіталі іншого підприємства	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”
9	Передано МШП як внесок до статутного капіталу іншого підприємства	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
10	Відпущено зі складу МШП для власних потреб на:	15 “Капітальні інвестиції”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
	– капітальне будівництво	23 “Виробництво”	
	– виробництво продукції	91 “Загальновиробничі витрати”	
	– загальновиробничі потреби	93 “Витрати на збут”	
	– забезпечення збуту продукції	92 “Адміністративні витрати”	
	– адміністративні потреби	941 “Витрати на дослідження і розробки”	
– виконання досліджень і розробок	949 “Інші витрати операційної діяльності”		
– утримання об’єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення			

1	2	3	4
11	Списано вартість реалізованих малоцінних і швидкозношуваних предметів	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
12	Списано суму уцінки МШП до чистої вартості їх реалізації	946 “Втрати від знецінення запасів”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
13	Списано нестачу малоцінних та швидкозношуваних предметів за їх балансовою вартістю	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
14	Безоплатно передано малоцінні і швидкозношувані предмети	949 “Інші витрати операційної діяльності”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
15	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 “Надзвичайні витрати”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Синтетичний облік МШП ведеться в Журналі 5 (5А), зразок заповнення якого було наведено в лекції 16.

17.8. Інвентаризація виробничих запасів та оборотних МШП

 **Інвентаризація виробничих запасів** При проведенні інвентаризації виробничих запасів вони повинні бути розсортовані та укладені за найменуваннями, сортами, розмірами на складах і в коморах; повинні бути вивішені ярлики з детальними відомостями, що характеризують такі цінності, із зазначенням їх якості, кількості, ваги або міри.

При перевірці запасів інвентаризаційна комісія повинна дотримуватися наступних вимог: 1) переважування, обмірювання, підрахунок запасів проводяться в порядку їх розміщення у цьому приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду запасів до іншого; 2) інвентаризаційні описи складаються окремо на запаси, що перебувають у дорозі, неоплачені у строк покупцями відвантажені запаси, ті, що знаходяться на складі інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, в переробці); 3) у випадках надходження або витрачання запасів під час проведення інвентаризації матеріально відповідальною особою в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови на видаткових і прибуткових документах робиться позначка “після інвентаризації”, з посиланням на дату опису, де записано такі запаси.

Виробничі запаси, які належать іншим підприємствам і знаходяться на відповідальному зберіганні, інвентаризують одночасно з власними цінностями. На них складають окремий інвентаризаційний опис, в якому роблять посилання на відповідні документи, що підтверджують прийняття таких запасів на відповідальне зберігання.

Наявність запасів, що знаходяться в дорозі, підтверджується розрахунковими документами постачальника, а товарів відвантажених –

копіями пред'явлених покупцям документів на відвантаження запасів. При проведенні інвентаризації виробничих запасів одночасно перевіряють наявність тари за її видами.

Інвентаризація МШП МШП інвентаризують за місцями їх знаходження та особами, на відповідальному зберіганні яких вони знаходяться. У процесі інвентаризації слід встановити правильність віднесення господарських засобів до групи малоцінних і швидкозношуваних предметів. Тут слід пам'ятати, що ціна придбання визначається за оптовою ціною з урахуванням сум заохочувальних надбавок і знижок (фактурна ціна) або роздрібною ціною, а за предметами власного виробництва, виходячи з їх фактичної собівартості.

Інвентаризаційна комісія повинна з'ясувати:

◆ чи закріплені малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі та в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання та використання;

◆ чи здійснюється маркування до передачі в експлуатацію спецодягу, спецзуття, застережних пристроїв, виробничого та господарського інвентарю тощо;

◆ як організовано облік малоцінних і швидкозношуваних предметів у місцях їх експлуатації. Матеріально відповідальні особи (коменданти, бригадири, комірники та ін.) ведуть облік отриманого зі складу виробничого та господарського інвентарю в картках (книгах) за окремими особами, яким цей інвентар виданий в користування.

До інвентаризаційних описів малоцінні та швидкозношувані предмети заносяться за найменуваннями відповідно до номенклатури, прийнятої в бухгалтерському обліку. В описах зазначається їх первісна вартість. На МШП, видані в індивідуальне користування, допускається складання групових інвентаризаційних описів із зазначенням осіб, яким надані такі предмети. Обов'язковою умовою при цьому є ведення особистих карток на такі предмети і наявність в інвентаризаційному описі підписів осіб, які отримали ці предмети.

За МШП, які обліковуються в оперативному порядку, описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому недостача предметів оформлюється актом.

МШП, що стали непридатними, але ще не списані, в інвентаризаційному описі не відображаються. На них складається акт із зазначенням часу експлуатації, причин непридатності, можливості використання цих предметів у господарських цілях. При цьому в описах робляться відмітки про їх непридатність.

Порядок відображення результатів інвентаризації в обліку показаний в п.17.5, 17.7 цієї лекції.

Лекція 18 Облік витрат виробництва

Мета вивчення

Після вивчення лекції 18 студент повинен знати:

- основні етапи обліку витрат виробництва;
- основні методи обліку витрат і калькулювання;
- рахунки, призначені для обліку витрат виробництва.

Після вивчення лекції 18 студент повинен вміти:

- класифікувати витрати за рядом ознак;
- визначати собівартість продукції (робіт, послуг) за різними методами

калькулювання.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 18.1. Склад витрат виробництва
- 18.2. Мета і етапи обліку витрат виробництва
- 18.3. Характеристика основних методів калькулювання
- 18.4. Аналітичний облік витрат виробництва
- 18.5. Інвентаризація незавершеного виробництва
- 18.6. Відображення операцій з обліку витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку

Загальну схему обліку витрат виробництва наведено на рис. 18.1.

Облік витрат виробництва	Склад і мета обліку	<p>Мета Для отримання вичерпної інформації, необхідної для цілей управління витратами</p> <p>Склад Прямі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати</p>
	Методи обліку витрат і калькулювання	<p>Методи обліку витрат: нормативний, фактичної собівартості</p> <p>Методи калькулювання: позамовний, попроцесний, змішаний, повної собівартості, обмеженої собівартості</p>
	Систематичний облік	<p>Витрати виробництва: рахунок 23 “Виробництво”</p>
	Аналітичний облік	<p>Основне виробництво: за статтями витрат, видами та групами продукції, за структурними підрозділами підприємства, центрами витрат, центрами відповідальності за витрати.</p> <p>Допоміжне виробництво: у розрізі видів виробництв – інструментальні, ремонтні, енергосилові, транспортні</p>
	Відображення в облікових регістрах і звітності	<p>В облікових регістрах: Графа 7 розділу III Журналу 5 (5А)</p> <p>У фінансовій звітності: Ряд. 120 ф. № 1 “Баланс”, ряд. 890 ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”</p>

Рис. 18.1. Загальна схема обліку витрат виробництва

18.1. Склад витрат виробництва

Випуск продукції, яка буде реалізована, і одержання прибутку від цієї реалізації – головна мета виробничої діяльності підприємства. Характерною особливістю виробничих процесів є виникнення витрат на виробництво продукції.

Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

Механізм господарювання підприємства визначається ступенем управління витратами. Основні елементи системи управління витратами на виробництво наведено на рис. 18.2.

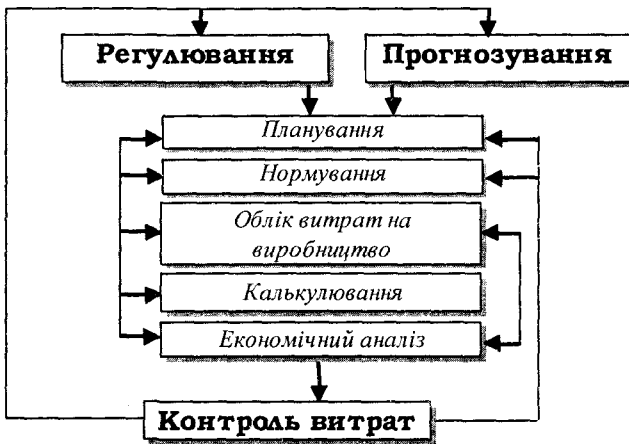


Рис. 18.2. Елементи системи управління витратами та їх взаємозв'язок

Вимоги управління визначають окреме вивчення методики визначення витрат виробничої діяльності та необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності групувань витрат, що застосовують в обліку.

Облік витрат – відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, понесених на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва та реалізації в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для управління витратами підприємства та оцінки його діяльності шляхом визначення фінансових результатів.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних, послідовних, організаційних, логічних, розрахункових

операцій і процедур формування інформації про витрати. В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції.

Для контролю й аналізу за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для розрахунку суми витрат за видами виготовленої продукції та місцем виникнення витрат (цехами, відділами тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу та продукції, що виготовляється. Встановлення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) повинно бути регламентоване Наказом про облікову політику підприємства.

У П(С)БО 16 "Витрати" передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів (див. лекцію 16).

Склад витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, відображено в табл. 18.1.

Таблиця 18.1. Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Склад витрат у фінансовій звітності згідно з П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати"	Структура видів витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати"	Склад витрат, які можна віднести до конкретного об'єкту витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати"
1	2	3
Прямі	Прямі матеріальні витрати Прямі витрати на оплату праці Інші прямі витрати	Вартість сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів Заробітна плата й інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг) Відрахування на соціальні заходи, амортизація, втрати від браку, які складають вартість остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються робітниками, які допустили брак; інші прямі виробничі витрати
Непрямі	Загально-виробничі витрати: – змінні – постійні – розподілені	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування апарату управління цехами, їх відрядження тощо) Амортизація необоротних активів загально-виробничого (цехового) призначення Витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування основних засобів та інших необоротних активів загально-виробничого призначення

1	2	3
		Витрати на опалення, освітлення, водопостачання й інші витрати, пов'язані з утриманням виробничих приміщень
		Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників та інше) апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами, за якістю продукції (робіт, послуг)
		Витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи робітників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, покращанням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх підприємств)
		Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища
		Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складу в цехи та готової продукції на склади; недостачі та втрати від псування запасів у цехах; оплата простоїв тощо)

Таким чином, за способом включення до собівартості витрати поділяють на прямі та непрямі. *Прямими* називаються витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Класифікація витрат за іншими ознаками наведена в лекції 30.

Не включаються до виробничої собівартості та списуються на витрати періоду, в якому вони були здійснені, наступні витрати:

- ◆ понаднормативні відходи;
- ◆ витрати на зберігання, крім тих, які необхідні у виробничому процесі, що передував наступній стадії виробництва;
- ◆ адміністративні витрати;
- ◆ витрати на збут.

18.2. Мета і етапи обліку витрат виробництва

Сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати, називають *місцем виникнення витрат*. До місць виникнення витрат відносяться структурні підрозділи (цехи, відділи, ділянки), які є об'єктами нормування, планування, обліку та контролю витрат виробництва з метою управління ними.

Цехом називається відокремлена в адміністративно-господарському розумінні виробнича частина підприємства, яка складається з декількох ділянок, що спеціалізуються на випуску певної продукції (заготовок, деталей, вузлів, виробів) або на виконанні однорідних технологічних процесів.

Розрізняють наступні види цехів:

◆ *основні*, де здійснюється основний виробничий процес з випуску продукції, що поділяється на три стадії – заготівельну, обробну та збирально-оздоблювальну. До них належать цехи, що виготовляють продукцію, яка за своїм призначенням не відрізняється від тієї, на якій спеціалізується підприємство, але з такого ж основного матеріалу (не з його відходів), і цехи, які випускають напівфабрикати (наприклад, цех деталей – гвинтів, шайб, гайок тощо);

◆ *допоміжні*, які не беруть безпосередньої участі у виготовленні продукції, але забезпечують безперебійність виробничого процесу в основних цехах: інструментальний, модельний, ремонтно-механічний тощо;

◆ *обслуговуючі*, які сприяють нормальній роботі основних і допоміжних цехів;

◆ *побічні*, які займаються переробкою відходів основного виробництва та виготовленням товарів широкого вжитку. Побічне виробництво може бути організовано як самостійна галузь роботи підприємства, яка виконує частину його основної виробничої програми (наприклад, виготовлення паркету з відходів та обрізків деревини);

◆ *експериментальні*, які призначені для виготовлення дослідних зразків виробів і виконання експериментальних робіт.

Виробнича структура цеху – це сукупність його ділянок, допоміжних і обслуговуючих ланок, форма їх зв'язків, характер спеціалізації та кооперування для спільного процесу виготовлення продукції.

Ділянка є первинним виробничим підрозділом промислового підприємства. Ділянки можуть входити до складу цехів або бути самостійними структурними підрозділами.

Підприємства, що мають безцехову структуру, складаються тільки із самостійних ділянок. Залежно від масштабів виробництва та характеру спеціалізації ділянка може мати різні назви: *майстерня* – це велика та слабо спеціалізована ділянка; *відділ цеху* – це велика ділянка або декілька функціонально пов'язаних ділянок (у поточному виробництві вузько спеціалізована ділянка називається *лінією*, в серійному – *конвейером*).

Допоміжні виробництва – це сукупність цехів та інших підрозділів підприємства, зайнятих обслуговуванням основного виробництва, виконанням робіт для нього та наданням йому послуг.

Обліково-обчислювальну роботу з визначення собівартості промислової продукції можна поділити на три етапи (див. рис. 18.3).

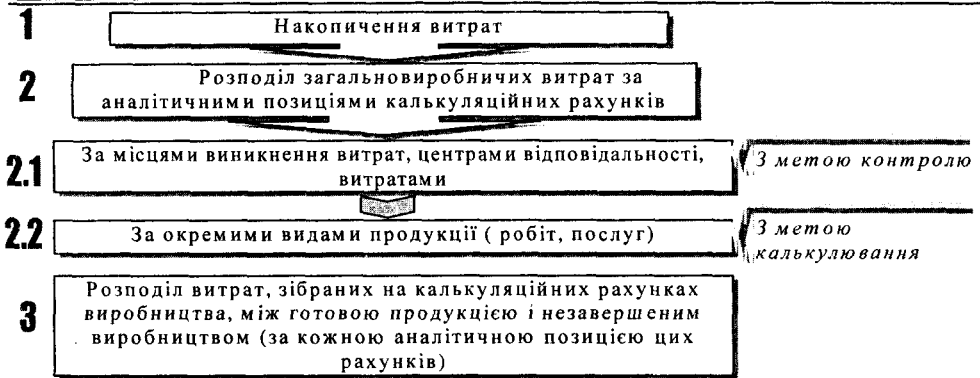


Рис. 18.3. Мета і етапи обліково-обчислювальної роботи з визначення собівартості продукції

На першому етапі прямі виробничі витрати накопичуються на калькуляційних рахунках, а загальновиробничі – на збірно-розподільчих.

На другому етапі:

- ◆ змінні загальновиробничі витрати розподіляються за кожним об'єктом витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності підприємства у звітному періоді;

- ◆ постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної 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 і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

На третьому етапі відбувається оцінка залишків незавершеного виробництва, яка здійснюється згідно з галузевим порядком калькулювання собівартості готової продукції, за винятком понесених внаслідок технічно неминучого браку, відшкодування зносу спеціального інструменту та витрат на освоєння виробництва нових видів продукції. Допускається оцінка незавершеного виробництва за сумою прямих виробничих витрат.

Розмір незавершеного виробництва уточнюється при проведенні інвентаризації.

Там, де поточний облік витрат ведеться не окремо за кожним об'єктом калькуляції, а в цілому (наприклад, за групами однорідних виробів), виникає необхідність позасистемного розподілу витрат у межах кожної групи виробів між окремими видами продукції, що входять до цієї групи.

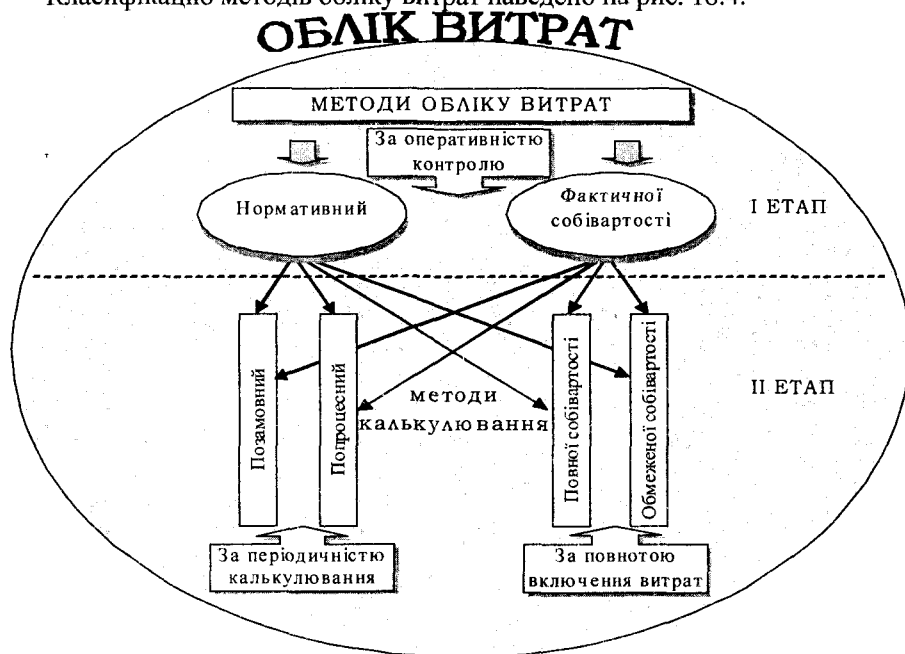
18.3. Характеристика основних методів калькулювання

Під методом обліку витрат у широкому значенні розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Розглядаючи облік витрат і калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції.

З цієї точки зору методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Таким чином, під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

Класифікацію методів обліку витрат наведено на рис. 18.4.



← На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання, що зазначається в Наказі про облікову політику

Рис. 18.4. Методи обліку витрат і калькулювання

Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів залежить від керівництва і бухгалтерів самого підприємства.

Сутність методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами. Цей метод, як правило, є традиційним і найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах.

Облік фактичних витрат на виробництво будується на наступних принципах: повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку; облікова реєстрація їх у період

виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації обліку, за якої причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів та коштів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації та поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях промисловості (рис. 18.5).

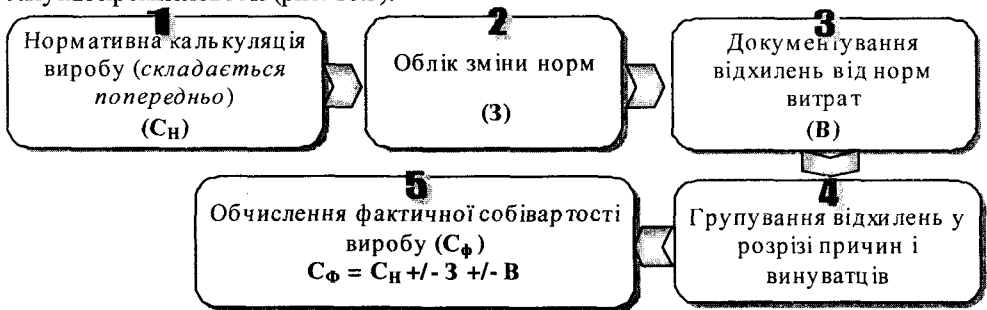


Рис. 18.5. Калькулювання собівартості при нормативному методі обліку

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують, в основному, на індивідуальних і дрібносерійних виробництвах. Використання цього методу передбачає, що всі виробничі витрати збираються в розрізі окремого замовлення, яке є індивідуальним виробом (роботою, послугою), що виготовляється з дотриманням конкретних вимог замовника.

Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. До таких виробництв відносять суднобудівне, авіабудівне, видавниче, будівельне, меблеве та інші, включаючи аудиторську діяльність, надання консалтингових, бухгалтерських та інших послуг, ремонт автомобілів (тобто ті виробництва, а також послуги, де можна визначити витрати за окремим замовленням або окремою партією продукції, наприклад, витрати на випуск окремого номера газети або журналу у видавництві). При використанні позамовного методу обліку витрат на виробництво кожному замовленню надається власний номер (шифр), який вказується у всіх документах про витрати на певне замовлення.

При виборі позамовного методу обліку витрат на виробництво повинна виконуватись одна з наступних умов:

- 1) кожен зразок або партія ідентичних зразків готової продукції легко відокремлюються від інших зразків або інших партій зразків готової продукції;
- 2) кожен зразок або партія ідентичних зразків готової продукції виконується за технічним замовленням або безпосередньо за завданням замовника;
- 3) випускається відносно невелика кількість продукції;

4) виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

При використанні позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості усі прямі виробничі витрати відносять на конкретне замовлення на підставі документів, в яких проставляється порядковий номер замовлення. Загальновиробничі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями.

Собівартість одного замовлення визначається як сума усіх витрат, зібраних у картці обліку витрат за конкретним замовленням від моменту її відкриття до моменту завершення робіт.

Документування в умовах калькулювання за замовленнями (рис. 18.6).

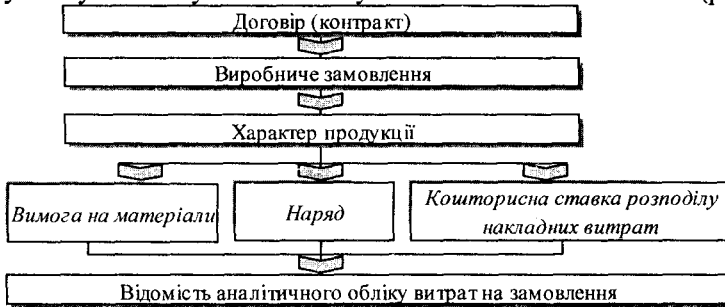


Рис. 18.6. Документообіг в умовах калькулювання за замовленнями

Основним моментом при використанні позамовного методу обліку витрат на виробництво є необхідність точного обліку та відокремлення витрат за певним замовленням (роботою) від витрат за іншими замовленнями (роботами).

У випадку, коли витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення (роботи) або до декількох з них, тобто облік ведеться в цілому за виробництвом, а не за окремими замовленнями – використовується попередільний метод або комбінація позамовного та попередільного методів.

Попередільний (попроцесний) метод обліку витрат (від слова “переділ” – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт праці, готовий до використання чи продажу) використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділами) на безперервній основі. Наприклад, у нафтопереробній, хімічній, сталеплавильній, харчовій, цукровій промисловостях тощо.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво використовується в серійних виробництвах на безперервній основі для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції (в цьому випадку береться до уваги однакова вартість кожного зразка продукції), наприклад: випікання одного сорту хліба, печива; виготовлення одного виду макаронних виробів, цукерок, соку, пива, фармацевтичних препаратів, взуття, одягу, виробництво цукру тощо.

Для обчислення собівартості продукції при попередільному методі вартість всіх виробничих витрат (прямих і непрямих), які були понесені на підприємстві протягом одного звітного періоду, ділиться на загальну кількість зразків готової продукції, виготовлених протягом цього звітного періоду.

Попередільний метод має два варіанти: безнапівфабрикатний і напівфабрикатний.

При застосуванні **безнапівфабрикатного** методу технологічний процес не поділяється на окремі етапи, а від першої до останньої операції складає одне ціле, наприклад, хлібовипікання тощо (рис. 18.7).

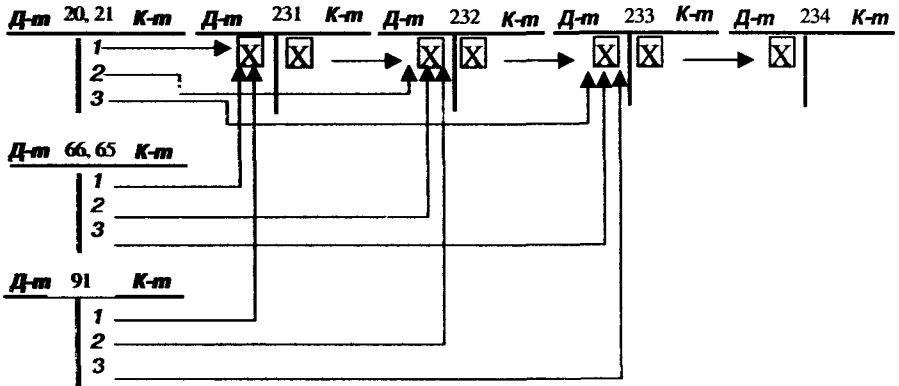


Рис. 18.7. Облік витрат за процесами в умовах послідовної обробки продукції (безнапівфабрикатний варіант)

Напівфабрикатний метод використовується у випадку, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (переділів). При цьому наприкінці кожного переділу одержують напівфабрикат, собівартість якого калькулюється (рис. 18.8).

Д-т	231	К-т	Д-т	25	К-т	Д-т	232	К-т	Д-т	26	К-т
S ^I	—		S ^I	—		S ^I	—		S ^I	—	
1)	10000		1)	10000		1)	10000		1)	10000	
3)	8000		3)	3500		2)	3000		3)	3500	
4)	640		4)	280		3)	3500	30160	4)	280	
5)	460		5)	220		4)	280		5)	220	
6)	3000		6)	1300		5)	220		6)	1300	
7)	900		7)	700		6)	1300		7)	700	
ДО	23000	КО 23000	ДО	23000	КО 19560	8)	19560		ДО	—	КО —
S ^{II}	—		S ^{II}	3440		ДО	30160	КО 30160	S ^{II}	—	

Рис. 18.8. Облік витрат за процесами в умовах послідовної обробки продукції (напівфабрикатний варіант)

У серійних автоматизованих і роботизованих виробництвах, де готова продукція має багато загальних та індивідуальних характеристик, може використовуватись **змішаний метод**. Наприклад, одночасний випуск на одній технологічній лінії декількох марок телевізорів, комп'ютерів, автомобілів та іншої продукції. При цьому облік витрат на виробництво будь-яких окремих ідентичних деталей (наприклад, корпусів до телевізорів) можна вести, використовуючи

позамовний метод, а облік витрат на технологічній лінії (збирання або конвеєр), де із сировини одержується готовий продукт – попередільний.

Калькулювання повної собівартості передбачає включення до собівартості продукції усіх виробничих витрат на її виготовлення, а також адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

Калькулювання неповних (змінних) витрат ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних і неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат.

18.4. Аналітичний облік витрат виробництва

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний, калькуляційний рахунок 23 “Виробництво”.

За дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості заведеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Аналітичний облік за рахунком 23 “Виробництво” ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестись за підрозділами підприємства, центрами витрат і центрами відповідальності за витратами.

Обслуговуючі виробництва та господарства – це виробництва, діяльність яких не пов’язана з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг і не відповідає меті створення даного підприємства.

Продукція обслуговуючих виробництв і господарств, а також виконані ними роботи та послуги можуть споживатись як безпосередньо самим підприємством для власних потреб, так й іншими сторонніми (зовнішніми) споживачами.

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведеться у розрізі наступних видів виробництв:

- ◆ інструментальні (виготовлення інструментів, пристроїв, штампів, моделей, запасних частин, виробництво будівельних конструкцій і деталей);
- ◆ ремонтні (ремонт механічного та електричного обладнання, транспортних засобів, будівель і споруд);
- ◆ енергосилові (забезпечення різними видами електро- і теплоенергії, стислим повітрям, киснем, водою);
- ◆ транспортні (залізничний, водний та автомобільний транспорт тощо).

Виходячи з потреб основного виробництва, встановлених норм і технічних нормативів споживання послуг, всім підрозділам допоміжних виробництв керівництвом підприємства встановлюються завдання (нормативи, замовлення) з виробництва виробів, робіт і послуг, із собівартості та, відповідно, планово-розрахункової вартості одиниці виробів або послуг та інші показники. Ці

показники необхідні для внутрішньовиробничого госпрозрахунку, а на великих підприємствах – для розрахунків між підрозділами основного та допоміжного виробництв за надані послуги й оприбуткування виготовлених інструментів і матеріалів. Для ефективного контролю за обсягом послуг допоміжних виробництв в цехах основного виробництва встановлюються лічильники, вимірювальні пристрої, деталізуються нормативи та норми для забезпечення контролю за споживанням послуг допоміжних виробництв. Витрати допоміжних виробництв розподіляються пропорційно до кількості послуг, що споживаються.

У виробництвах, які випускають однорідну продукцію, всі витрати за місяць розподіляються на кількість виробленої продукції або послуг у відповідних одиницях виміру (1 кВт/год електроенергії, 1 гкал тепла, 1000 м³ води, 1 т перевезень, 1 год. роботи автомобіля тощо).

Складніше організований розподіл витрат у виробництвах, що випускають різноманітну продукцію. На першому етапі тут розподіляються непрямі витрати, на другому – оцінюються залишки незавершеного виробництва.

Особливістю допоміжних виробництв є наявність взаємних (зустрічних) послуг. Для спрощення цих складних розрахунків доцільно оцінювати та списувати взаємні й інші послуги за плановою або нормативною собівартістю. В деяких випадках допускається віднесення послуг за фактичною собівартістю минулого місяця.

Аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв ведеться в розрізі виробництв і господарств.

18.5. Інвентаризація незавершеного виробництва

Витрати виробничих ресурсів, які внаслідок особливостей технологічного процесу ще не перетворились на готову продукцію, утворюють незавершене виробництво.

Перед початком інвентаризації всі непотрібні цехам матеріали, напівфабрикати, деталі, вузли й агрегати, обробка яких на даному етапі закінчена, підлягають передачі на склад.

При інвентаризації незавершеного виробництва перевіряється: фактична наявність заділів (деталей, вузлів, агрегатів) і виробів, виготовлення або зборка яких ще не закінчена; фактична комплексність незавершеного виробництва; залишок незавершеного виробництва за анульованими замовленнями, а також за замовленнями, виконання яких призупинене; оцінка незавершеного виробництва.

Інвентаризаційні описи складаються окремо за кожним цехом (ділянкою, відділенням). В інвентаризаційних описах зазначається назва заділу, стадія або ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт.

Кількість сировини та матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, визначається технічними розрахунками в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції;

За незавершеним виробництвом у вигляді неоднорідної маси або суміші (у певних галузях промисловості) в інвентаризаційних описах наводяться два якісних показника: якість цієї маси або суміші та кількість сировини або

матеріалів, що входять до її складу.

У випадку, коли у незавершеному виробництві знаходяться незавершені збіркою вузли, необхідно визначити кількість витрачених на їх збірку деталей. Для цього у спеціальних відомостях здійснюється їх розукомплектування. Фактичну наявність деталей, встановлену інвентаризацією, порівнюють з даними кількісного обліку, виявляючи недостачі та лишки.

18.6. Відображення операцій з обліку витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку

Схему синтетичного обліку витрат на виробництво наведено на рис. 18.9.

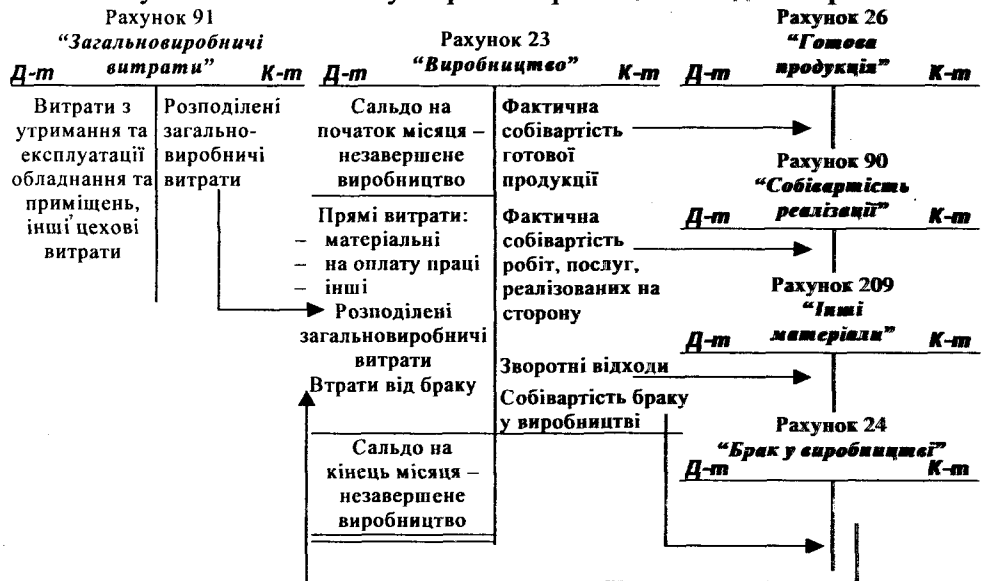


Рис. 18.9. Загальна схема синтетичного обліку витрат на виробництво

Основні господарські операції з обліку витрат виробництва та кореспондуючі рахунки за ними наведені у таблиці 18.2.

Таблиця 18.2. Кореспонденція рахунків з обліку витрат виробництва

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 "Виробництво"	13 "Знос (амортизація) неозороних активів"
2	Відпущено зі складу виробничі запаси на потреби виробництва	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
3	Відпущено МШП у виробництво	23 "Виробництво"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
4	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху в цех)	23 "Виробництво"	23 "Виробництво"

1	2	3	4
5	Списано на витрати виробництва витрати від технічно неминучого браку	23 "Виробництво"	24 "Брак у виробництві"
6	Передано напівфабрикати на подальшу переробку	23 "Виробництво"	25 "Напівфабрикати"
7	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23 "Виробництво"	26 "Готова продукція"
8	Оплачено готівкою витрати виробництва	23 "Виробництво"	30 "Каса"
9	Оплачено з поточного або валютного рахунку, з інших рахунків у банку витрати виробництва	23 "Виробництво"	31 "Рахунки в банках"
10	Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23 "Виробництво"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
11	Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій	23 "Виробництво"	374 "Розрахунки за претензіями"
12	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23 "Виробництво"	39 "Витрати майбутніх періодів"
13	Проведено дооцінку незавершеного виробництва	23 "Виробництво"	423 "Дооцінка активів"
14	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток робітникам виробництва	23 "Виробництво"	471 "Забезпечення виплат відпусток"
15	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пар, енергія, зв'язок)	23 "Виробництво"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
16	Нараховано заробітну плату виробничим робітникам і проведені відрахування на соціальне страхування від заробітної плати згідно з чинним законодавством	23 "Виробництво"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
17	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми підприємствами та внутрішніми підрозділами	23 "Виробництво"	682 "Внутрішні розрахунки", 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"
18	Відображено заборгованість перед іншими підприємствам за наданими послугами для потреб виробництва (в т.ч. з оренди транспорту)	23 "Виробництво"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
19	Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації в цехах допоміжних виробництв	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід"
20	Включено до собівартості продукції, робіт і послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23 "Виробництво"	91 "Загально-виробничі витрати"

1	2	3	4
21	Відображено зарахування на баланс інших необоротних матеріальних активів, виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах	11 "Інші необоротні матеріальні активи"	23 "Виробництво"
22	Відображено вартість послуг допоміжних виробництв, наданих для капітального будівництва	15 "Капітальні інвестиції"	23 "Виробництво"
23	Повернено невикористані у виробництві виробничі запаси; відображено вартість зворотніх відходів	20 "Виробничі запаси"	23 "Виробництво"
24	Оприбутковано виготовлені у допоміжних (підсобних) виробництвах предмети, що відповідають критеріям визнання їх малоцінними та швидкозношуваними	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	23 "Виробництво"
25	Відображено втрати від невіправного браку	24 "Брак у виробництві"	23 "Виробництво"
26	Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва	25 "Напівфабрикати"	23 "Виробництво"
27	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 "Готова продукція"	23 "Виробництво"
28	Включено до суми матеріального збитку, що підлягає відшкодуванню винними особами, частину витрат допоміжних цехів	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	23 "Виробництво"
29	Включено до складу витрат майбутніх періодів відповідну частину витрат виробництва (в галузях з сезонним виробництвом, при освоєнні нових виробництв тощо)	39 "Витрати майбутніх періодів"	23 "Виробництво"
30	Списано витрати виробництв у частині наданих ними послуг (продукції) дочірнім підприємствам і внутрішнім підрозділам	682 "Внутрішні розрахунки", 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"	23 "Виробництво"
31	Списано на результати діяльності собівартість виконаних робіт або наданих послуг підприємствам, які для обліку витрат застосовують лише рахунки класу 8	791 "Результат операційної діяльності"	23 "Виробництво"
32	Відображено суму уцінки незавершеного виробництва	84 "Інші операційні витрати"	23 "Виробництво"
33	Відображено (списано) недостачу матеріальних цінностей, які знаходяться в незавершеному виробництві (використовують підприємства, що застосовують рахунки класу 9 або одночасно рахунки і класу 8, і класу 9)	84 "Інші операційні витрати"	23 "Виробництво"

1	2	3	4
34	Списано на витрати поточного періоду суму втрат оборотних матеріальних активів, які знаходяться у незавершеному виробництві, внаслідок надзвичайних подій підприємствами, що не використовують рахунки класу 9	85 "Інші витрати"	23 "Виробництво"
35	Відображено вартість послуг, наданих стороннім підприємствам	903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	23 "Виробництво"
36	Відображено вартість робіт (основного або допоміжного виробництва), пов'язаних з дослідженнями та розробками	941 "Витрати на дослідження і розробки"	23 "Виробництво"
37	Відображено собівартість реалізованої частини незавершеного виробництва	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	23 "Виробництво"
38	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946 "Втрати від знецінення запасів"	23 "Виробництво"
39	Відображено виявлену при інвентаризації недостачу товарно-виробничих запасів у цехах допоміжних виробництв (незавершеного виробництва)	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	23 "Виробництво"
40	Списано на збиток втрати незавершеного виробництва внаслідок стихійного лиха, пожеж тощо	99 "Надзвичайні витрати"	23 "Виробництво"

Синтетичний облік витрат виробництва ведеться в Журналі 5 (5А), заповнений зразок якого наведено в лекції 16.

Лекція 19 *Облік браку та напівфабрикатів власного виробництва*

Мета вивчення

Після вивчення лекції 19 студент повинен знати:

- документи, якими оформлюється брак у виробництві, надходження та витрачання напівфабрикатів власного виробництва;
- розрізи аналітики до рахунків 24 “Брак у виробництві” та 25 “Напівфабрикати”;
- порядок відшкодування виявленого у виробництві браку.

Після вивчення лекції 19 студент повинен вміти:

- класифікувати виявлений у виробництві брак;
- характеризувати рахунки, призначені для обліку браку у виробництві та напівфабрикатів власного виробництва;
- калькулювати вартість браку у виробництві та напівфабрикатів власного виробництва.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 19.1. Облік браку у виробництві
- 19.2. Облік напівфабрикатів

Загальну схему обліку браку у виробництві та напівфабрикатів власного виробництва наведено на рис. 19.1.

Облік браку та напівфабрикатів власного виробництва	Класифікація	<i>Брак у виробництві:</i> виправний, невиправний, зовнішній, внутрішній. <i>Напівфабрикати:</i> придбані у інших підприємств, власного виробництва
	Документування господарських операцій	<i>Брак у виробництві:</i> акт про брак, повідомлення, листок про брак. <i>Напівфабрикати:</i> баланс руху напівфабрикатів та інші документи з надходження та витрачання запасів підприємства
	Синтетичний облік	<i>Брак у виробництві:</i> рахунок 24 “Брак у виробництві”. <i>Напівфабрикати власного виробництва:</i> рахунок 25 “Напівфабрикати”
	Аналітичний облік	<i>Брак у виробництві:</i> за видами виробництв продукції, за якими виник брак у розрізі статей калькуляції. <i>Напівфабрикати власного виробництва:</i> за видами напівфабрикатів власного виробництва, місцями їх зберігання, відповідно до призначення у подальшому виробництві
	Відображення в облікових регістрах та звітності	В облікових регістрах <i>Брак у виробництві:</i> графа 7 розділу III Журналу 5 (5А). <i>Напівфабрикати власного виробництва:</i> графа 8 розділу III Журналу 5 (5А), рядок 1-2 Відомості 4.2 У фінансовій звітності <i>Напівфабрикати власного виробництва:</i> ряд. 100, 120 ф. № 1 “Баланс”

Рис. 19.1. Загальна схема обліку браку та напівфабрикатів власного виробництва

19.1. Облік браку у виробництві

Поняття браку у виробництві Одним із основних видів втрат у виробництві є брак продукції.

Браком у виробництві вважають вироби, напівфабрикати, деталі, вузли тощо, а також роботи, що не відповідають за якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть використовуватись тільки після проведення додаткових робіт з їх виправлення.

На деяких виробництвах виникають відходи, які поділяються на технологічні втрати та технічно неминучий брак. До *технологічних втрат* належить вилучення напівфабрикатів, деталей, вузлів і виробів, що не відповідають вимогам нормативно-технічної документації та виникають у виробництві внаслідок невідповідності запасів технологічним вимогам або непередбачених відхилень у здійсненні окремих господарських операцій, недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу.

Технічно немінучий брак у виробництві – це напівфабрикати, деталі, вироби, які з технологічних причин не відповідають вимогам нормативно-технічної документації і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після усунення виявлених недоліків.

Брак у виробництві можна класифікувати за наступними ознаками (рис. 19.2).



Рис. 19.2. Класифікація браку у виробництві

Не вважаються браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за підвищеними технічними вимогами, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти чи вироби широкого вжитку.

Також не належать до браку втрати від сортності, тобто від переведення продукції за якістю до нижчого сорту.

Брак, який виникає у виробництві, відноситься до виробничих втрат і обчислюється в натуральному та грошовому вираженні. Натуральне обчислення браку (шт., т, м, кг тощо) необхідне для визначення питомої ваги браку у випуску продукції за її конкретними найменуваннями з метою виявлення найбільш несприятливих до браку виробів і проведення необхідних заходів щодо його попередження.

Документування Виникнення браку у виробництві оформлюють актом про виявленого браку браку, повідомленням, листком про брак або відображають цю величину витрат у відомостях. У цих документах зазначають дані про забраковану продукцію (її вид, сорт, типорозмір, одиниці виміру, кількість, причини виникнення браку, винних осіб, вид браку тощо). Зазначені документи підписуються комісією в складі керівника або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, керівників відділів підприємства. Якщо вартість товарно-виробничих запасів зменшується за рахунок втрат споживчих властивостей, комісія підприємства повинна мати пояснювальні записки від матеріально відповідальних осіб про їх неправильне зберігання або використання.

На підставі акту брак оцінюють за нормативною вартістю з урахуванням місця виникнення браку та технологічної операції.

Аналітичний облік браку у виробництві Аналітичний облік за рахунком 24 “Брак у виробництві” ведеться за видами виробництва продукції, за якою виник брак, а також у розрізі статей

калькуляції.

У кінці кожного місяця рахунок 24 “Брак у виробництві” закривається.

До статті калькуляції “Втрати внаслідок технічно неминучого браку” включаються:

- ◆ собівартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин;
- ◆ вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження устаткування, у випадку зупинки або простою обладнання через тимчасове відключення енергії;
- ◆ вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих під час транспортування на виробництві;
- ◆ витрати на усунення технічно неминучого браку.

Зовнішній остаточно брак оцінюється за фактичною виробничою собівартістю забракованих виробів, включаючи витрати на відправку, демонтаж і повернення цих виробів. Вартість забракованих виробів відновлюється на рахунку 23 “Виробництво” сторнувальними записами з відвантаження продукції. Після цього вартість забракованих виробів відображається наступним чином: Д-т 24 “Брак у виробництві”, К-т 23 “Виробництво”.

Собівартість внутрішнього браку визначається як сума фактично понесених витрат за всіма статтями калькуляції за винятком витрат на підготовку й освоєння виробництва, загальновиробничих витрат та інших спеціальних витрат, які відносяться тільки на собівартість готової продукції.

Втрати підприємств від браку продукції, який можна виправити, складаються з витрат на її повторну або додаткову обробку. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників за поставку неякісних матеріалів, які стали причиною браку. Суми втрат від браку відображаються на виробничих рахунках за мінусом втрат, які віднесені на винних осіб.

Собівартість внутрішнього виправного браку включає:

- ◆ вартість сировини, матеріалів і напівфабрикатів, витрачених на усунення дефектів продукції;
- ◆ витрати на оплату праці робітників, нараховану за виправлення браку;
- ◆ відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати згідно з чинним законодавством.

Загальновиробничі витрати включаються до собівартості технічно неминучого браку пропорційно до суми основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), за нормативним співвідношенням, обчисленим під час визначення кошторисних (нормативних) ставок.

Якщо брак є невиправним (кінцевим), необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковані та вилучені вироби, і списати її з рахунку 23 “Виробництво” за статтями витрат (матеріали, заробітна плата, загальновиробничі витрати) на рахунок 24 “Брак у виробництві”.

Бракована продукція не відображається в складі незавершеного виробництва. Проте, в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах, де втрати відносяться на уточнення замовлення, за яким визначено брак, зазначені

втрати включаються до замовлення, як незавершені виробництвом у звітному періоді, та повинні бути відображені у складі незавершеного виробництва.

Відшкодування Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними **втрат від браку** особами. У разі виправного браку з винуватців стягується вартість виправлення, а при невиправному (кінцевому) браку – вартість матеріалів (за вирахуванням відходів), сума основної заробітної плати, виключаючи вартість браку за ціною лому.

Бухгалтерський облік Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків **браку у виробництві** з обліку браку у виробництві наведено в таблиці 19.1.

Таблиця 19.1 Відображення в обліку операцій з обліку браку у виробництві

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відпущено матеріали, паливо, запасні частини для виправлення браку	24 "Брак у виробництві"	20 "Виробничі запаси"
2	Відпущено МШП для виправлення браку	24 "Брак у виробництві"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
3	Списано втрати від невиправного браку, виявленого в цехах основного виробництва	24 "Брак у виробництві"	23 "Виробництво"
4	Списано вартість забракованих напівфабрикатів власного виробництва; напівфабрикати власного виробництва використані для виправлення браку	24 "Брак у виробництві"	25 "Напівфабрикати"
5	Відображено собівартість продукції, відправленої покупцю для заміни забракованої	24 "Брак у виробництві"	26 "Готова продукція"
6	Оплачено готівкою витрати, пов'язані з виправленням браку	24 "Брак у виробництві"	30 "Каса"
7	Оплачено з підзвітних сум витрати, пов'язані з виправленням браку	24 "Брак у виробництві"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
8	Відображено витрат з виправлення браку продукції, відправленої споживачам	24 "Брак у виробництві"	37 "Розрахунки з різними дебіторами", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
9	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для виправлення браку або проведення гарантійного ремонту	24 "Брак у виробництві"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
10	Нараховано заробітну плату робітникам за виправлення браку та проведені відрахування на соціальні заходи від заробітної плати згідно з чинним законодавством	24 "Брак у виробництві"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
11	Включено до собівартості невиправного браку відповідну частину загальновиробничих витрат	24 "Брак у виробництві"	91 "Загальновиробничі витрати"

1	2	3	4
12	Оприбутковано матеріали, паливо, запасні частини, які залишились після виправлення браку або при списанні невикористаного браку (за ціною можливого використання)	20 "Виробничі запаси"	24 "Брак у виробництві"
13	Оприбутковано МШП, що залишились після списання остаточного браку, і які можуть бути використані як МШП	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	24 "Брак у виробництві"
14	Включено до собівартості продукції (робіт, послуг) втрати від браку, визначені на підставі висновків відділу технічного контролю	23 "Виробництво"	24 "Брак у виробництві"
15	Відображено внутрішнє переміщення бракованої продукції (передача зі складу на склад, зміна матеріально відповідальної особи)	24 "Брак у виробництві"	24 "Брак у виробництві"
16	Оприбутковано придатні напівфабрикати, які були складовою частиною забракованих виробів (за ціною можливого використання)	25 "Напівфабрикати"	24 "Брак у виробництві"
17	Пред'явлено претензії підприємствам, з вини яких виникли втрати від браку	374 "Розрахунки за претензіями"	24 "Брак у виробництві"
18	Списано втрати від кінцевого та виправного браку на винних осіб	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	24 "Брак у виробництві"
19	Відображено списання втрат від браку за рахунок зменшення заборгованості перед постачальниками та підрядниками	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	24 "Брак у виробництві"
20	Утримано вартість забракованої продукції із заробітної плати осіб, які допустили брак	66 "Розрахунки з оплати праці"	24 "Брак у виробництві"
21	Списано на витрати вартість втрат від браку якщо винних осіб не встановлено або у випадку виникнення його внаслідок непередбачених подій	94 "Інші витрати операційної діяльності", 99 "Надзвичайні витрати"	24 "Брак у виробництві"

Синтетичний облік браку у виробництві ведеться в Журналі 5 (5А), зразок заповнення якого було наведено в лекції 16.

19.2. Облік напівфабрикатів

Поняття напівфабрикату Специфічним об'єктом бухгалтерського обліку є напівфабрикати власного виробництва. Особливо актуальним при цьому є облік таких об'єктів для більшості підприємств обробної промисловості.

Під *напівфабрикатом власного виробництва* розуміють продукт окремих технологічних фаз (переробок, цехів, дільниць, бригад тощо), який

повинен пройти одну або декілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією. Проте для даної стадії (фази, переробки) він є закінченим продуктом.

Напівфабрикати, які виготовлені у виробничих одиницях, цехах, підприємствах і вимагають доробки (в наступних виробничих одиницях, цехах або переробних підприємствах) чи укомплектування у виробі, називають напівфабрикатами власного виробництва. Вони виступають матеріальною основою для виготовлення кінцевого продукту.

Продаж Напівфабрикати, які споживаються всередині напівфабрикатів підприємства, називаються *невідчуженими*. Підприємство може виробляти або тільки невідчужені напівфабрикати, або частково відчужені, та частково невідчужені. Якщо всі напівфабрикати призначені для продажу, то вони вважаються готовою продукцією.

Покупцями напівфабрикатів можуть бути:

- ◆ інші підприємства – з метою подальшої обробки (переробки) напівфабрикатів у готову продукцію (пряжа, відливка стальна, спирт тощо);

- ◆ кінцеві споживачі – фізичні або юридичні особи (спирт, вершки молочні, фарш м'ясний тощо).

Контроль за рухом Зміна умов господарювання суб'єкта визначає напівфабрикатів необхідність посилення контролю за рухом напівфабрикатів, їх використанням у виробництві та збереженням. Важливим напрямом контролю є складання керівниками підрозділів підприємства балансів руху напівфабрикатів (їх також називають звітами наявності та руху напівфабрикатів), в яких зазначається найменування і коди напівфабрикатів, надходження за джерелами постачання, витрати за напрямом, залишки на початок і кінець місяця.

Крім кількісного звіту наявності та руху напівфабрикатів власного виробництва ведеться системний (вартісний звіт) за відповідними рахунками звіту витрат на виробництво.

Баланси руху напівфабрикатів складають щомісячно працівники диспетчерської служби цехів під контролем бухгалтерії. Періодично проводиться інвентаризація напівфабрикатів, за результатами якої облікові дані про залишки напівфабрикатів зіставляються з їх фактичною наявністю, виявляються розбіжності, визначаються їх наслідки та винні особи, вживаються заходи з виправлення недоліків у використанні та збереженні напівфабрикатів.

Бухгалтерський облік Оцінка напівфабрикатів здійснюється відповідно до вимог руху напівфабрикатів п. 16-22 П(С)БО 9 "Запаси" (розглянуто в лекції 16).

Оцінка напівфабрикатів, які деякий час між операціями зберігаються на складі, здійснюється за спеціально розробленими обліковими цінами на базі планової собівартості. Для обліку напівфабрикатів на складах, їх руху на підприємстві та передачі на сторону використовують рахунок 25 "Напівфабрикати", характеристика якого наведена в додатку А.

Аналітичний кількісно-сортний облік напівфабрикатів ведуть за місяцями їх зберігання. Оцінюють напівфабрикати за фактичною виробничою собівартістю, однак у деяких випадках можливим є використання облікових цін, які наближені до собівартості напівфабрикатів.

Облік руху напівфабрикатів всередині підприємства ведеться на рахунку 23 "Виробництво".

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, місцями зберігання, відповідно до призначення у подальшому виробництві.

Основні бухгалтерські проводки з обліку напівфабрикатів власного виробництва наведено в таблиці 19.2.

Таблиця 19.2 Відображення в обліку операцій з обліку напівфабрикатів

№ оп.	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано на склад напівфабрикати власного виробництва	25 "Напівфабрикати"	23 "Виробництво"
2	Отримано напівфабрикати в результаті здійснення спільної діяльності	25 "Напівфабрикати"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
3	Проведено дооцінку напівфабрикатів власного виробництва	25 "Напівфабрикати"	423 "Дооцінка активів"
4	Оприбутковано лишки напівфабрикатів, виявлені при інвентаризації	25 "Напівфабрикати"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
5	Використано напівфабрикати для потреб виробництва	23 "Виробництво"	25 "Напівфабрикати"
6	Відображено втрати від браку напівфабрикатів власного виробництва; витрачені напівфабрикати на виправлення браку	24 "Брак у виробництві"	25 "Напівфабрикати"
7	Відображено в складі готової продукції напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації	26 "Готова продукція"	25 "Напівфабрикати"
8	Відображено списання напівфабрикатів власного виробництва на збільшення поточної дебіторської заборгованості	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	25 "Напівфабрикати"
9	Відображено списання напівфабрикатів власного виробництва на витрати, що покриваються попередньо створеними резервами	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"	25 "Напівфабрикати"
10	Списано напівфабрикати, передані дочірнім підприємствам і внутрішнім підрозділам, що мають окремий баланс	682 "Внутрішні розрахунки", 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"	25 "Напівфабрикати"
11	Списано облікову вартість реалізованих напівфабрикатів	90 "Собівартість реалізації"	25 "Напівфабрикати"
12	Використано напівфабрикати власного виробництва для загальновиробничих та адміністративних потреб	91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати"	25 "Напівфабрикати"
13	Проведено уцінку напівфабрикатів	946 "Втрати від знецінення запасів"	25 "Напівфабрикати"
14	Відображено недостачу напівфабрикатів власного виробництва, виявлену при інвентаризації	947 "Нестачі та втрати від псування цінностей"	25 "Напівфабрикати"
15	Списано втрати напівфабрикатів внаслідок стихійного лиха, пожежі тощо	99 "Надзвичайні витрати"	25 "Напівфабрикати"

Синтетичний облік напівфабрикатів ведеться в Журналі 5 (5А), заповнений зразок якого наведено в лекції 16.

Лекція 20 *Облік готової продукції*

Мета вивчення:

Після вивчення лекції 20 студент повинен знати:

- порядок формування первісної вартості готової продукції;
- документи, якими оформлюється рух готової продукції;
- розрізи аналітики до рахунку 26 “Готова продукція” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Після вивчення лекції 20 студент повинен вміти:

- класифікувати готову продукцію;
- характеризувати рахунки, призначені для обліку готової продукції.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 20.1. Поняття та класифікація готової продукції
- 20.2. Порядок формування первісної вартості готової продукції
- 20.3. Документування господарських операцій з руху готової продукції
- 20.4. Аналітичний облік готової продукції
- 20.5. Інвентаризація готової продукції
- 20.6. Відображення операцій з руху готової продукції на рахунках бухгалтерської обліку

Загальну схему обліку готової продукції наведено на рис. 20.1.

Облік готової продукції	Класифікація	За формою: уречевлена, результати виконаних робіт, наданих послуг; за ступенем готовності: готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво; за технологічною складністю: проста, складна
	Документування господарських операцій	Накладні, відомості, приймально-здавальні документи, накладні на здачу готової продукції на склад підприємства, накопичувальні відомості випуску готової продукції
	Синтетичний облік	Готова продукція: рахунок 26 “Готова продукція”, рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
	Аналітичний облік	За місяцями зберігання готової продукції, видами готової продукції, якістю
	Відображення в облікових регістрах і звітності	<p>В облікових регістрах: Графа 9 розділу III Журналу 5 (5А)</p> <p>У фінансовій звітності: Ряд. 130 ф. № 1 “Баланс”, ряд. 900 ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”</p>

Рис. 20.1 Загальна схема обліку готової продукції

20.1. Поняття та класифікація готової продукції

Готовою вважається продукція повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю (див. рис. 20.2).

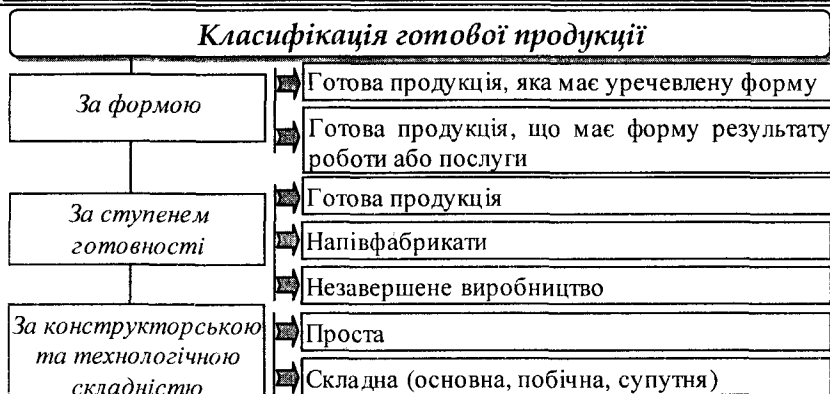


Рис. 20.2. Класифікація готової продукції за її характером

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту та складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За технічними та іншими характеристиками побічна і супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

Побічна продукція – це продукція, яка іноді утворюється в комплексних виробництвах при виробництві основної і, на відміну від супутньої, не потребує додаткових витрат.

У поточному обліку продукція (роботи, послуги) групується за укрупненими позиціями: вироби основного виробництва; товари широкого вжитку, вироблені з відходів; запасні частини; виконані роботи та надані послуги.

20.2. Порядок формування первісної вартості готової продукції

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” (див. лекцію 16) за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання усіх витрат і калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) керуються також П(С)БО 16 “Витрати”.

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рис. 20.3.

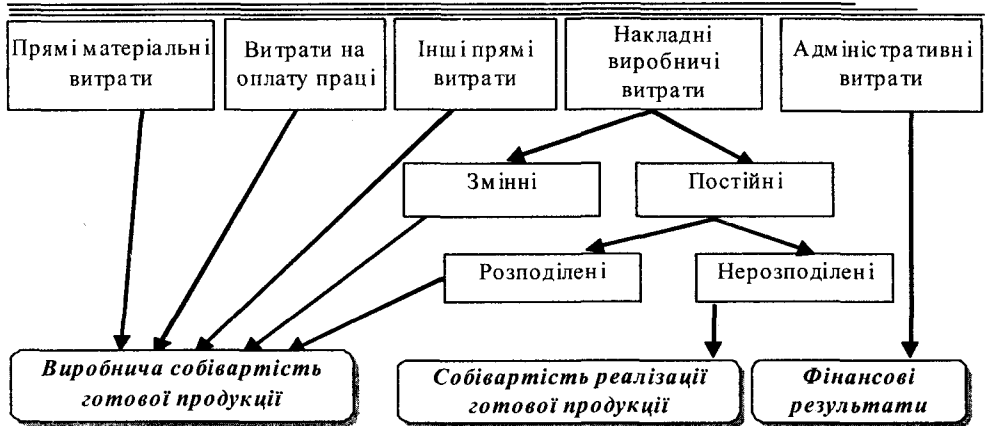


Рис. 20.3. Порядок формування переїсної вартості готової продукції

Оцінка готової продукції при її реалізації залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті (див. рис. 20.4). При цьому можуть застосовуватись методи, передбачені П(С)БО 9 “Запаси”.

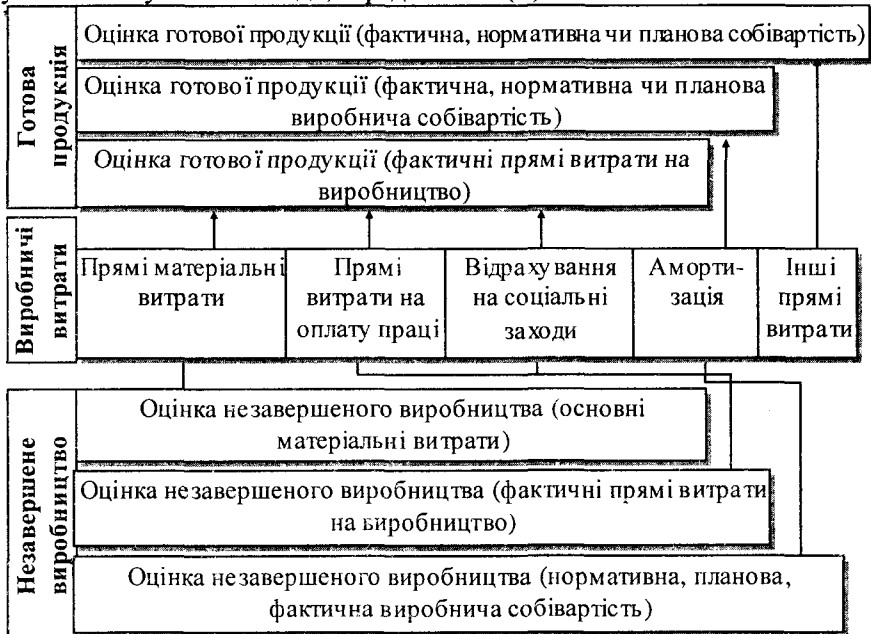


Рис. 20.4. Оцінка готової продукції та незавершеного виробництва в бухгалтерському обліку

При відображенні в бухгалтерському обліку реалізації готової продукції зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з Наказом про облікову політику, – первісна вартість (за дебетом рахунку 901 “Собівартість реалізації готової продукції”), та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за кредитом рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції”).

Порядок проведення уцінки готової продукції аналогічний порядку проведення уцінки інших запасів (див. приклад 20.1).

Приклад 20.1

У вересні ц.р. залишки готової продукції уцінені на 50 %, собівартість яких становить 100 грн. Вартість матеріальних ресурсів у собівартості залишків становить 75 грн., або 75 %.

У бухгалтерському обліку наведена ситуація буде відображена наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено уцінку залишків готової продукції на 50 грн. (50 % × 100 грн.)	946 "Втрати від знецінення запасів"	26 "Готова продукція"	50,00
2	Віднесено суму уцінки на результати фінансово-господарської діяльності	791 "Результат операційної діяльності"	946 "Втрати від знецінення запасів"	50,00
3	Відображено у складі витрат звітного періоду суму ПДВ на суму уцінки	946 "Втрати від знецінення запасів"	641 "Розрахунки за податками"	7,50
4	Віднесено на фінансові результати витрати звітного періоду	791 "Результат операційної діяльності"	946 "Втрати від знецінення запасів"	7,50

20.3. Документування господарських операцій з руху готової продукції

Оприбуткування готової продукції з виробництва на склад відображається в різних документах – накладних, актах, відомостях випуску продукції. Працівник складу відображає дані про готову продукцію у картках складського обліку або Книзі в тому ж порядку, що й про виробничі запаси, після чого первинні документи передаються до бухгалтерії.

Для звірки даних складського обліку готової продукції з даними бухгалтерського обліку складається Книга залишків готової продукції, до якої переносяться залишки з карток чи Книг складського обліку. Працівник бухгалтерії проставляє облікові ціни (планові, договірні) та визначає залишки за кожним видом, сортом готової продукції у грошовому вимірнику. Деякі підприємства ведуть оборотні відомості руху майна.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, звідки відбувається її відвантаження та реалізація.

Водночас можливий інший підхід (здебільшого на малих підприємствах, у фермерських господарствах тощо), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо в цехах, звідки її відвантажують або передають покупцям. У такому випадку оформлюються наступні документи та використовуються бухгалтерські рахунки (див. рис. 20.5).

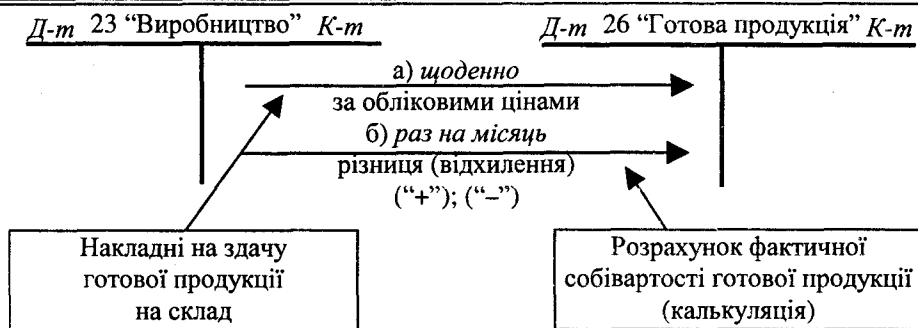


Рис. 20.5. Облік випуску готової продукції, що здається на склад і має кількісні та якісні характеристики

Продукція, яка не має кількісних характеристик, – виконана робота, надана послуга (посередництво) або великогабаритні вироби – будинок, пароплав тощо, – безпосередньо передається з виробництва покупцеві (замовникові), і тому факт випуску відображається в бухгалтерському обліку наступним чином (рис. 20.6).

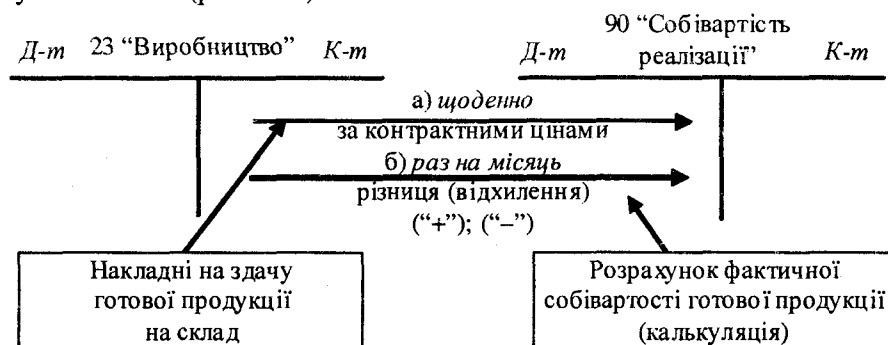


Рис. 20.6. Облік випуску готової продукції, що не здається на склад і не має кількісних та якісних характеристик

Коли продукція є унікальною (пароплав, будинок тощо), то відповідний випуск (передача замовнику) оформлюється документами та відображається наступним записом (рис. 20.7).

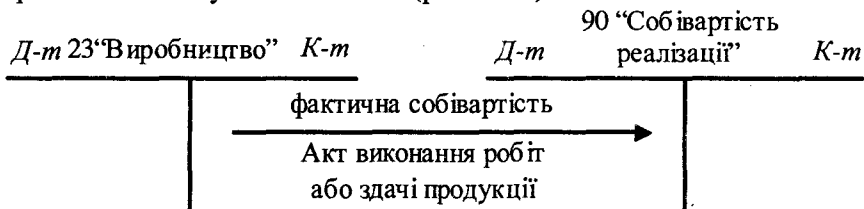


Рис. 20.7. Облік випуску готової продукції, яка не здається на склад

Відпуск (відвантаження) продукції покупцю оформлюється видатковими накладними, приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної і дати оформлення, номера та дати договору, назви і реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни та вартості.

20.4. Аналітичний облік готової продукції

Для управління готовою продукцією інформація повинна формуватися щодо стану запасів готової продукції на складі, своєчасності та правильності її оприбуткування, забезпечення зберігання, своєчасності відвантаження, а також щодо виконання обов'язків за поставками продукції споживачам, тобто керівництво підприємства повинно бути забезпечене інформацією про наявність і рух готової продукції за місцями зберігання та матеріально відповідальними особами. З цією метою важливого значення набуває організація аналітичного обліку готової продукції.

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання й окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральних (характеризують кількість, обсяг і вагу продукції відповідно до їх фізичних властивостей, використовують для кількісного обліку готових виробів); умовно-натуральних (показники, необхідні для одержання узагальнених показників з обліку однорідної продукції).

На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або Книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісному вираженні.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами:

1) в сортових картках складського обліку – в бухгалтерії складають та обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання;

2) безкартковим способом – кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва та руху готової продукції у розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансованість даних з оприбуткування, відпуску та по залишках продукції. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

У картках або Книгах складського обліку здійснюються записи про надходження та відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки.

При створенні повністю автоматизованих складів облік готової продукції в традиційній картковій формі не ведеться, а необхідні для управління дані отримують як інформацію по запиту. Картки замінюються оперативними машинограмами залишків і руху готової продукції за кожним найменуванням і видом.

У кінці місяця, за даними аналітичного обліку витрат на виробництво, визначається фактична собівартість готової продукції.

Ціна проставляється на підставі номенклатури-цінника, наявність якого є однією з важливих умов організації обліку готової продукції.

При використанні сучасних комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку, крім номенклатури-цінника, розробляється комплекс довідників продукції, яка обкладається та не обкладається різними видами податків, довідники середньоквартальної та середньорічної собівартості, платників і вантажоодержувачів. У вигляді довідників формалізуються і способи визначення суми рахунку за продукцію, відвантажену на внутрішній

ринок та на експорт. У довідниках зазначається найменування виробу, коди видів товарної продукції, виробу та змінні параметри (ціна, собівартість, ставки податків тощо). Усі ці дані записують на машинний носій інформації та використовують для оперативного управління запасами продукції і для складання відповідної внутрішньої бухгалтерської звітності.

Аналітичний облік приймання та відпуску готової продукції ведеться на підставі прибуткових і видаткових документів. Якщо облік готової продукції ведеться за обліковими цінами, то в кінці звітного періоду, після визначення фактичної собівартості готової продукції, записи з випуску та відвантаження коригуються на суму відхилень фактичної собівартості від її вартості за обліковими цінами шляхом їх співставлення. Від'ємна сума відхилень відображається методом червоного сторно, додатна – звичайним записом.

Дані аналітичного та синтетичного обліку готової продукції повинні забезпечувати отримання необхідної інформації для складання внутрішньої бухгалтерської звітності.

Отже, бухгалтерський облік готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань з випуску продукції згідно договірного асортименту на всіх стадіях її руху; зберіганням за обсягом, асортиментом та якістю (в місцях складування та в дорозі); своєчасною випискою документів на відвантаження; поданням розрахункових документів покупцям і контроль за здійсненням платежів; використанням матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

20.5. Інвентаризація готової продукції

Для правильного визначення фактичної собівартості готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг доцільно на кінець звітного періоду визначати залишки незавершеного виробництва, які відображаються за дебетом рахунку 23 “Виробництво”.

Порядок проведення інвентаризації готової продукції подібний до інвентаризації виробничих запасів. Однак є деякі відмінності, які пов'язані з певними особливостями. Так, готова продукція в ряді випадків зберігається не тільки на складах підприємства, але й в структурних підрозділах (наприклад, цехах) та на відповідальному зберіганні інших господарюючих суб'єктів.

Тому інвентаризація готової продукції здійснюється за кожним найменуванням виробу. Готова продукція вноситься до інвентаризаційного опису за оцінкою, яка застосовується для обліку на підприємстві за:

- ◆ фактичною собівартістю, яка визначається за формулою на суму всіх витрат на її виготовлення або на суму прямих витрат;
- ◆ нормативною виробничою собівартістю;
- ◆ обліковими цінами;
- ◆ продажними цінами.

В окремих інвентаризаційних описах відображається зіпсована, непотрібна, неліквідна готова продукція, а також готова продукція, яка надійшла або відпущена під час інвентаризації.

Готову продукцію, що надійшла на підприємство під час проведення інвентаризації заносять до опису “Запаси, які надійшли під час інвентаризації”, а готову продукцію, яка вибула – до опису “Запаси, які вибули під час інвентаризації”.

Недостача готової продукції відображається у складі витрат звітного періоду проводкою Д-т 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” К-т 26 “Готова продукція”. Якщо по недостачі встановлена винна особа, то ця сума списується на рахунок 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”. У випадку невстановлення винної в недостачі особи сума недостачі обліковується на позабалансовому рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей”.

Лишки готової продукції, виявлені під час інвентаризації підлягають оприбуткуванню: Д-т 26 “Готова продукція” К-т 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

20.6. Відображення операцій з руху готової продукції на рахунках бухгалтерської обліку

Етапи та порядок ведення обліку готової продукції наведено на рис. 20.8.

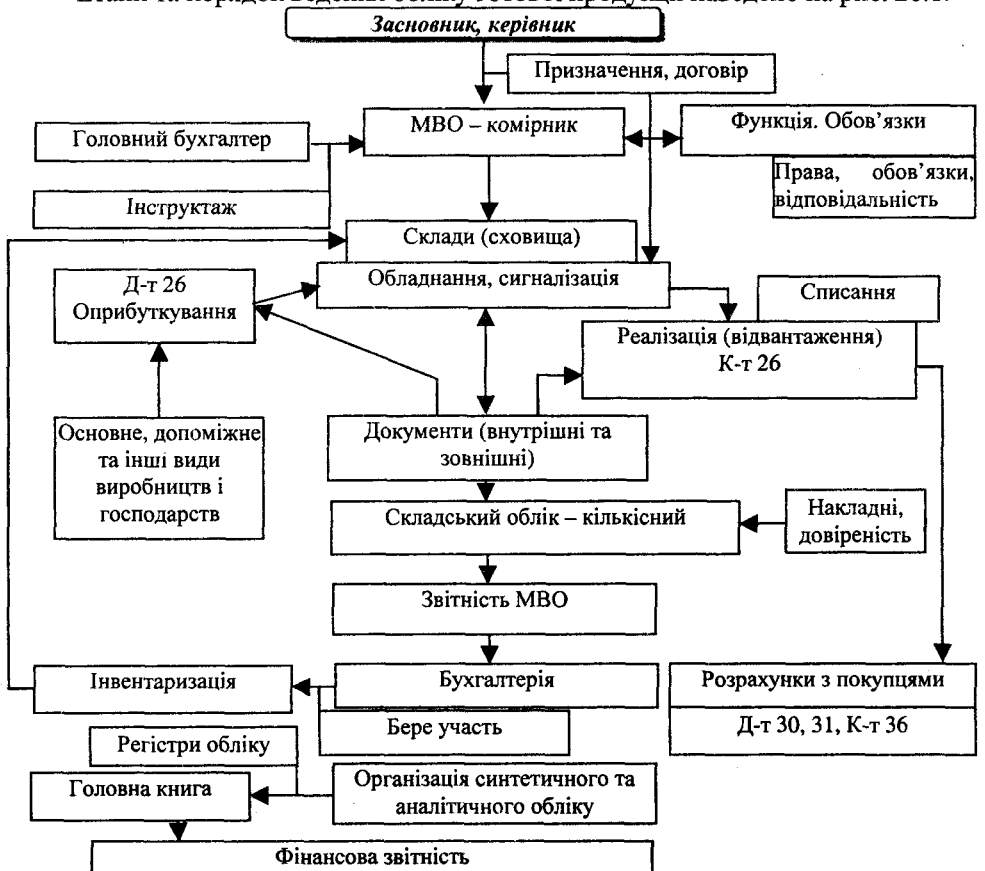


Рис. 20.8. Загальна схема бухгалтерського обліку готової продукції

При проектуванні, запровадженні та використанні системи обробки даних з обліку готової продукції за допомогою сучасних комп'ютерних систем необхідно брати до уваги її наступні особливості: облікові дані про

наявність і рух продукції повинні бути оперативними: має бути представлена інформація про продукцію за кожним кодом у кількісному та грошовому вираженні; всі дані з обліку готової продукції та її реалізації повинні бути пов'язані з обліковою інформацією про витрати на виробництво, про фінансово-розрахункові операції зі збуту та оподаткування, показниками оборотного та сальдового балансів за рахунками бухгалтерського обліку.

Основні господарські операції з руху готової продукції та кореспонденція рахунків наведено в табл. 20.1.

Таблиця 20.1. Бухгалтерське відображення операцій з руху готової продукції

№ оп.	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 "Готова продукція"	23 "Виробництво"
2	Відображено в складі готової продукції напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації на сторону	26 "Готова продукція"	25 "Напівфабрикати"
3	Отримано готову продукцію в результаті здійснення спільної діяльності	26 "Готова продукція"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
4	Відображено суму дооцінки готової продукції	26 "Готова продукція"	423 "Дооцінка активів"
5	Виявлено при інвентаризації лишки готової продукції	26 "Готова продукція"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
6	Переведено готову продукцію до складу виробничих запасів для власних потреб	20 "Виробничі запаси"	26 "Готова продукція"
7	Переведено готову продукцію до складу МШП для власних потреб	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	26 "Готова продукція"
8	Використано готову продукцію для внутрішніх потреб цехів	23 "Виробництво"	26 "Готова продукція"
9	Відображено вартість готової продукції, виданої зі складу підзвітній особі	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	26 "Готова продукція"
10	Виявлено при інвентаризації недостачу готової продукції. Винну особу встановлено	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	26 "Готова продукція"
11	Відображено вартість готової продукції, переданої у спільну діяльність	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	26 "Готова продукція"
12	Списано на фінансові результати первісну вартість готової продукції (у випадку, коли підприємства для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8)	791 "Результат операційної діяльності"	26 "Готова продукція"
13	Використано готову продукцію для виробничо-господарських потреб	808 "Витрати товарів"	26 "Готова продукція"

1	2	3	4
14	Відображено суму втрат від знецінення запасів, псування цінностей; списано готову продукцію, непридатну для продажу; проведено уцінку готової продукції, яка втратила свої первісні якості (якщо підприємство не використовує рахунки класу 9)	84 "Інші операційні витрати"	26 "Готова продукція"
15	Списано вартість готової продукції, втраченої внаслідок надзвичайної події (якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9)	85 "Інші затрати"	26 "Готова продукція"
16	Списано собівартість реалізованої готової продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"
17	Використано готову продукцію для адміністративних потреб	92 "Адміністративні витрати"	26 "Готова продукція"
18	Використано готову продукцію для позавиробничих потреб	93 "Витрати на збут"	26 "Готова продукція"
19	Списано вартість готової продукції, використаної для досліджень, що здійснює підприємство	941 "Витрати на дослідження і розробки"	26 "Готова продукція"
20	Списано витрати, пов'язані із знеціненням (уцінкою) готової продукції	946 "Втрати від знецінення запасів"	26 "Готова продукція"
21	Списано недостачу готової продукції, виявленої в процесі її збереження та реалізації, якщо на час встановлення недостачі винну особу не встановлено	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	26 "Готова продукція"
22	Списано на інші витрати операційної діяльності вартість готової продукції, використаної для потреб житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо	949 "Інші витрати операційної діяльності"	26 "Готова продукція"
23	Списано первісну вартість готової продукції, втраченої внаслідок стихійного лиха (повеней, землетрусів, граду тощо); в результаті техногенних катастроф і аварій; від інших надзвичайних подій	99 "Надзвичайні витрати"	26 "Готова продукція"

Синтетичний облік готової продукції ведеться в Журналі 5 (5А), зразок заповнення якого наведено в лекції 16.

Лекція 21

Облік товарів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 21 студент повинен знати:

- порядок оцінки товарів за цінами їх продажу;
- характеристики субрахунків, призначених для обліку товарів;
- перелік документів, якими оформлюється рух товарів.

Після вивчення лекції 21 студент повинен вміти:

- класифікувати товари за рядом ознак;
- виділяти аналітичні ознаки до рахунку 28 “Товари”;
- відобразити в бухгалтерському обліку надходження та реалізацію товарів.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 21.1. Поняття, класифікація та оцінка товарів
- 21.2. Документування господарських операцій з руху товарів і характеристика субрахунків з обліку товарів
- 21.3. Інвентаризація товарів і тари
- 21.4. Відображення операцій з руху товарів на рахунках бухгалтерського обліку

Загальну схему обліку товарів зображено на рис. 21.1.

Облік товарів	Оцінка	При вибутті товари оцінюються за одним з наступних методів: ФІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, цін продажу
	Документування господарських операцій	<p><i>Непродовольчі товари:</i> товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, прибутково-видаєткова накладна, свідоцтво про якість товару, сертифікат відповідності державній системі сертифікації або завірена постачальником копія сертифікату відповідності на товар (якщо він підлягає обов'язковій сертифікації).</p> <p><i>Продовольчі товари:</i> товарно-транспортна накладна, прибутково-видаєткова накладна, приймальний акт, документи, що підтверджують відповідність якості товару</p>
	Синтетичний облік	Товари: рахунок 28 "Товари" з відповідними субрахунками
	Аналітичний облік	<p><i>Товарів:</i> ведеться за партіями, групами, видами товарів залежно від форми торгівлі, місцями зберігання та в розрізі матеріально відповідальних осіб.</p> <p><i>Реалізації товарів в роздріб:</i> ведеться за місцями їх продажу (відділами, секціями, кіосками тощо) і торгівельним підприємством</p>
	Відображення в облікових реєстрах та звітності	<p>В облікових реєстрах: Графи 10-11 розділу III Журналу 5 (5А)</p> <p>У фінансовій звітності: Ряд. 140 ф. № 1 "Баланс", ряд. 910 ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"</p>

Рис. 21.1. Загальна схема обліку товарів

21.1. Поняття, класифікація та оцінка товарів

Товаром називається річ, призначена для продажу або обміну на інші цінності. Товари формують запаси торговельних підприємств.

Під *товаром* у широкому значенні розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка призначена для реалізації.

Взаємозамінні товари – група товарів, подібних за функціональним призначенням, використанням, якісними та технічними характеристиками, ціною та іншими параметрами таким чином, що покупець справді замінює або здатний замінити їх у процесі споживання (у тому числі й виробничого).

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

Підприємства торгівлі, постачання та збуту купують товари для їх подальшого продажу. Причому в обліку товари можуть відображатися за роздрібними (продажними) цінами або купівельною вартістю.

Описуючи порядок списання товарів при їх вибутті, необхідно зазначити, що собівартість товарів може визначатися за одним з обраних методів (ФІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості або ціни продажу). При цьому підприємствами роздрібною торгівлі частіше застосовується метод оцінки за цінами продажу, тому розглянемо його детальніше.

Оцінка за цінами продажу передбачає використання середнього відсотку торговельної націнки. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) ціною реалізованих товарів і сумою торгової націнки, визначеною за середнім відсотком. Середній відсоток торгової націнки обчислюється шляхом ділення суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Розглянемо приклади порядку обліку товарів за цінами продажу.

Приклад 21.1

Підприємство веде облік борошна з використанням цін продажу.

№ з/п	Вихідні дані	Значення, грн.
1	Вартість придбання, грн./ц	76,40
2	Кількість придбаних товарів, ц	60
3	Загальна балансова вартість борошна, грн.	4584,00
4	Вартість продажу, грн./ц	95,00
5	Торгова націнка (ТН) (з одиниці), грн.	$(95,00 - 76,40) = 18,60$
6	Сумарна торгова націнка (СТН), грн.	1116,00

Протягом поточного місяця підприємство додатково придбало ще 50 ц борошна за ціною 95 грн./ц, а також продало в кінці місяця 66 ц борошна.

Зробимо розрахунки:

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку	Сума, грн.
1	2	3	4
1	Залишок ТН на початок місяця	-	1116,00
2	Сума ТН, одержана в цьому місяці	5700 грн. - 4750 грн.	950,00
3	Вартість продажу борошна на початок місяця	-	5700,00
4	Вартість продажу борошна, одержаного в цьому місяці	60 x 95 грн.	5700,00

1	2	3	4
5	Розрахунок середнього відсотку $СП_{\text{стн}}$	$СП_{\text{стн}} = \frac{1116 + 950}{5700 + 5700}$	0,1812 (або 18,12 %)
6	Розрахунок суми СТН на реалізоване борошно (СТН ₆)	СТН ₆ = $СП_{\text{стн}} \times P_{\text{пр}} = (66 \times 95) \times 0,1812$, де $P_{\text{пр}}$ – вартість продажу реалізованого борошна	1136,12
7	Розрахунок собівартості реалізованого борошна (СБ ₆)	$СБ_6 = P_{\text{пр}} - \text{СТН}_6 = 6270 - 1136,12$	5133,88

Підприємства роздрібної торгівлі, згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, можуть обліковувати транспортно-заготівельні витрати на окремому субрахунку.

Залежно від методу оцінки товарів, який застосовується на підприємстві при їх вибутті, собівартість реалізації буде різною (за умови, що вибуття здійснюється у різні звітні періоди). У зв'язку з цим, фінансовий результат від реалізації одних і тих самих товарів, але при застосуванні різних методів оцінки – буде різним.

Приклад 21.2

Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібної торгівлі, які використовують оцінку товарів за цінами продажу, та обліковують транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) на окремому субрахунку.

Зміст	Товари в торгівлі за продажними цінами без ТЗВ, тис. грн. (рах. 282)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (рах. 286)	Торгова націнка, тис. грн. (рах. 285)	Продажна вартість, тис. грн. (гр.2 + гр.3)
1. Залишок на початок місяця	227	25	77	252
2. Надійшло за місяць	460	50	160	510
3. Вибуло за місяць (реалізовано)	487	53	168	540
4. Залишок на кінець місяця (р. 1 + р. 2 – р. 3)	200	22	69	222

Сума торгової націнки, яка відноситься до реалізованих товарів, складає:

$$\frac{77 + 160}{252 + 510} \times 540 = 168 \text{ (грн.)}$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до реалізованих товарів, складає:

$$\frac{25 + 50}{252 + 510} \times 540 = 53 \text{ (грн.)}$$

Собівартість реалізованих товарів складає:

$$540 - 168 - 53 = 319 \text{ (грн.)}$$

Залишок на субрахунку 282 “Товари в торгівлі” зменшено на суму 487 тис. грн. (168 + 319) у результаті списання торгової націнки в кореспонденції з субрахунком 285 “Торгова націнка” на суму 168 тис. грн. і купівельної вартості в кореспонденції з субрахунком 902 “Собівартість реалізованих товарів” на суму 319 тис. грн.

21.2. Документування господарських операцій з руху товарів і характеристика субрахунків з обліку товарів

Документування Рух непродовольчих товарів господарюючого суб'єкта руху товарів оформлюється наступними документами: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, прибутково-видатковими накладними, свідоцтвом про якість товару, сертифікатом відповідності державній системі сертифікації або завіреною постачальником копією сертифікату відповідності товару (якщо він підлягає обов'язковій сертифікації).

На всі продовольчі товари господарюючий суб'єкт повинен мати товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, приймальні акти, документи, що підтверджують відповідність якості товару вимогам нормативних документів. Для імпортованих товарів – сертифікати, викладені українською (російською) мовою або мовою країни-експортера. Вони повинні бути завірені печаткою постачальника.

Синтетичний Порядок документального оформлення надходження та облік товарів відпуску товарів аналогічний до порядку для виробничих запасів і готової продукції.

Для обліку товарів у Плані рахунків призначено рахунок 28 “Товари”, характеристику якого наведено в лекції 16.

На промислових підприємствах рахунок 28 “Товари” застосовується для обліку товарів, придбаних для продажу, або у випадках, коли вартість запасів, придбаних для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості виготовленої продукції, а підлягає відшкодуванню окремо.

Торговельні, збутові підприємства на рахунку 28 “Товари” ведуть також облік купівельної тари і тари власного виробництва (за винятком інвентарної тари, яка використовується для виробничих або господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” чи 20 “Виробничі запаси”).

До рахунку 28 “Товари” відкриваються наступні субрахунки (табл. 21.1).

Таблиця 21.1. Субрахунки за рахунком 28 “Товари”

Шифр і назва субрахунків	Характеристика субрахунків
1	2
281 “Товари на складі”	Ведеться облік наявності та руху товарів, що знаходяться на оптових і розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо
282 “Товари в торгівлі”	Ведеться облік наявності та руху товарів, що перебувають на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо)
283 “Товари на комісії”	Ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають переходу права власності на ці товари до їх продажу. При цьому аналітичний облік ведеться за видами товарів і за підприємством (особою) – комісіонером

1	2
284 "Тара під товарами"	Ведеться облік наявності та руху тари під товарами та порожньої тари, за середніми обліковими цінами, що встановлюються керівником підприємства за видами (групами) тари та цінами на тару. Різниця між ціною придбання і середніми обліковими цінами на тару відносяться на субрахунок 285 "Торгова націнка"
285 "Торгова націнка"	Торговельні, збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною і продажною (роздрібною) вартістю товарів

Операції з обліку товарів відображаються в Журналі 5 (5А), приклад заповнення якого наведено в лекції 16.

Аналітичний облік товарів Аналітичний облік товарів ведеться в кількісно-сумовому вираженні (крім товарів в роздрібній торгівлі) за найменуваннями, партіями, групами, видами товарів залежно від форми торгівлі, місцями зберігання та в розрізі матеріально відповідальних осіб.

Аналітичний облік реалізації товарів в роздріб ведеться за місцями їх продажу (відділами, секціями, кіосками тощо) і торговельним підприємством в цілому.

Організація аналітичного обліку запасів на складах і в бухгалтерії детальніше розглядається в лекції 16.

21.3. Інвентаризація товарів і тари

Товари, підготовлені до відправки чи відпуску згідно з виписаними, але не оплаченими, документами, включаються до загального інвентаризаційного опису як власні (нереалізовані). Упаковані товари (за винятком оригінальної упаковки постачальника) повинні бути в цих випадках розкриті та записані з натури, а не за супровідними документами. Одночасно за підписом голови інвентаризаційної комісії на всіх примірниках документів на відправку товарів робиться відмітка про те, що ці товари включені до інвентаризаційного опису.

При проведенні інвентаризації товарів одночасно перевіряють наявність тари (порожньої та під товарами) за її видами. Порожня тара (ящики, мішки, балони тощо) також повинна бути занесена до опису й оцінена. Залишки тари записують до окремого опису.

В бухгалтерському обліку недостача товарів на роздрібному підприємстві відображається наступними записами:

1) зменшується сума торгової надбавки: Д-т 285 "Торгова націнка" К-т 282 "Товари в торгівлі";

2) списується недостача товарів на витрати звітного періоду: Д-т 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" К-т 282 "Товари в торгівлі".

На підприємствах часто виникає ситуація, коли доводиться списувати товар, що втратив свою первісну якість. Відповідно до чинного законодавства, товари, що не користуються попитом споживачів, а також товари, які частково втратили свою первісну вартість, підлягають уцінці. В обліку уцінка товарів у межах торгової надбавки відображається за Д-т 285 "Торгова націнка" К-т 281 "Товари на складі". Зменшення первісної вартості товарів на суму уцінки в обліку оформлюється проводкою Д-т 946 "Втрати від знецінення запасів" К-т 281 "Товари на складі".

Найбільш поширеною причиною недостач товарів є природний убуток. Недостачі товарів у межах норм природного убутку списуються на їх собівартість: Д-т 902 “Собівартість реалізованих товарів” К-т 281 “Товари на складі”. Недостачі понад норм природного убутку, а також недостачі товарів, за якими не може бути природного убутку, слід відносити на винних осіб Д-т 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, якщо такі не виявлені – на фінансові результати діяльності господарюючого суб’єкту: Д-т 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” К-т 281 “Товари на складі”.

Остаточне рішення про списання недостачі приймає власник або керівник, при цьому його рішення не повинно суперечити чинним нормативно-правовим актам.

21.4. Відображення операцій з руху товарів на рахунках бухгалтерського обліку

Товари обліковуються в момент їх оприбуткування за первісною вартістю, яка включає усі витрати, пов’язані з придбанням товарів.

У момент надходження товари повинні бути оцінені за первісною вартістю. Для кожного випадку їх надходження необхідно знати, що є первісною вартістю, і як її визначити. Порядок визначення первісної вартості товарів залежно від джерел їх надходження наведений у П(С)БО 9 “Запаси” (див. лекцію 16).

Розглянемо приклад визначення первісної вартості проданого товару з урахуванням транспортних витрат, розрахунку суми ТЗВ, яка припадає на залишок товару, а також відображення в бухгалтерському обліку первісної вартості товару.

Приклад 21.3

Торговельне підприємство здійснює оптовий продаж товару. На початок звітного періоду на складі обліковувався залишок товару в сумі 50000 грн. Сума транспортних витрат, що відноситься до залишку товару, склала 1000 грн. Протягом звітного періоду підприємство придбало товар вартістю 120000 грн. (у тому числі ПДВ – 20000 грн). Для доставки товару підприємство скористалось послугами автотранспортного підприємства (АТП). Вартість послуг з доставки товару склала 2400 грн. (у тому числі ПДВ – 400 грн.). Вартість придбаного товару і транспортних послуг повністю оплачено. Собівартість проданого протягом звітного періоду товару склала 130000 грн.

Суму транспортних витрат підприємство відображає на окремому субрахунку 286 рахунку 28 “Товари” і списує в результаті розрахунку на собівартість реалізованих товарів. Розподіл сум ТЗВ здійснюється за методом середнього відсотка (визначення середнього відсотку ТЗВ, який припадає на всю вартість товару протягом звітного періоду, за допомогою якого обчислюється сума ТЗВ, що припадає на реалізований товар).

Сума ТЗВ, яка підлягає включенню до первісної вартості проданого товару, визначається за наступною формулою:

$$\sum TЗВ = \frac{C_p \times \%TЗВ}{100},$$

де $\sum TЗВ$ – сума ТЗВ, що відноситься на реалізований товар, грн. (К-т 286);

C_p – собівартість реалізованого товару, грн. Д-т 902;

% ТЗВ – середній відсоток транспортних витрат, %.

Використовуючи дані прикладу, визначимо середній відсоток ТЗВ:

$\% ТЗВ = (1000 \text{ грн.} + 2000 \text{ грн.}) : (50000 \text{ грн.} + 100000 \text{ грн.}) \times 100 \% = 2 \%$

Визначивши середній відсоток транспортних витрат, визначимо суму транспортних витрат, яка включається до первісної вартості проданого товару:

$\sum TЗВ = (130000 \text{ грн.} \times 2 \%) : 100 \% = 2600 \text{ грн.}$

Визначимо суму транспортних витрат, яка відноситься до залишку товару: сальдо Д-т 286

$\sum TЗВ = (1000 \text{ грн.} + 2000 \text{ грн.}) - 2600 \text{ грн.} = 400 \text{ грн.}$

На рахунках бухгалтерського обліку ці господарські операції будуть відображені таким чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано товар від постачальника	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	100000
2	Відображено суму податкового кредиту в сумі ПДВ, що відноситься до отриманих товарів	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	20000
3	Відображено транспортні витрати	286 "Транспортно-заготівельні витрати"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2000
4	Відображено суму податкового кредиту в сумі ПДВ, що відноситься до транспортних витрат	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	400
5	Оплачено вартість товарів і транспортних послуг	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	122400
6	Списано на собівартість реалізації:	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"	130000
	– первісну вартість товару – суму транспортних витрат		286 "Транспортно-заготівельні витрати"	

Порядок відображення в обліку операцій з надходження товарів наведено у таблиці 21.2.

Таблиця 21.2. Облік операцій з надходження товарів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
		3	4
1	Повернуто товари, не використані при монтажу основних засобів	28 "Товари"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"
2	Переведено до торгової мережі для продажу виробничі запаси, раніше придбані з метою використання у виробництві	28 "Товари"	20 "Виробничі запаси"

1	2	3	4
3	Відображено внутрішнє переміщення товарів зі складу на склад	281 "Товари на складі"	281 "Товари на складі"
4	Відображено переміщення товарів з підприємств роздрібної торгівлі на склад	281 "Товари на складі"	282 "Товари в торгівлі"
5	Відображено повернення товарів, переданих на комісію	281 "Товари на складі"	283 "Товари на комісії"
6	Нараховано торгової націнки на вартість товарів (підприємствами, які обліковують товари за продажними цінами)	281 "Товари на складі"	285 "Торгова націнка"
7	Відображено переміщення товарів зі складів до торговельної мережі	282 "Товари в торгівлі"	281 "Товари на складі"
8	Відображено вартість товарів, переданих на комісію	283 "Товари на комісії"	281 "Товари на складі", 282 "Товари в торгівлі"
9	Оприбутковано товари, придбані підзвітною особою	28 "Товари"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
10	Відображено вартість товарів, які надійшли в рахунок погашення виставлених претензій	28 "Товари"	374 "Розрахунки за претензіями"
11	Отримано товари як внесок до статутного капіталу	28 "Товари"	46 "Неоплачений капітал", 40 "Статутний капітал"
12	Відображено вартість товарів, які надійшли від постачальника	28 "Товари"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
13	Оприбутковано товари, отримані безоплатно	28 "Товари"	718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів"

При відображенні в обліку бартерних операцій необхідно враховувати, на що обмінюються товари. Стандарти передбачають поділ бартерних операцій на обмін подібними активами та обмін неподібними активами.

У випадку обміну подібними активами дохід від операції не визнається. Вважається, що замість одного активу було отримано його еквівалент (тобто його замінили таким самим активом, наприклад, обмінювалися машина на машину, цемент на цемент, справедлива вартість яких є рівною. При цьому активи, які обмінюються, можуть мати різну балансову вартість, але однакову справедливую вартість).

Якщо товари придбаються в обмін на неподібні активи (наприклад, основні засоби), то первісна вартість придбаних активів дорівнює справедливій вартості переданих активів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) у процесі обміну.

Відображення в обліку операцій з обміну подібними та неподібними активами наведено у таблиці 21.3.

Таблиця 21.3. Облік операцій з придбання товарів у результаті обміну на подібні та неподібні активи

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Обмін товарів на подібні активи			
1	Відображено операцію з обміну товарів на подібні активи (балансова вартість товару, що обмінюється, дорівнює його справедливій вартості)	28 "Товари"	28 "Товари"
2	Відображено операцію з обміну товарів на подібні активи (балансова вартість товару, що обмінюється, перевищує його справедливу вартість)	28 "Товари"	28 "Товари"
		94 "Інші витрати операційної діяльності"	28 "Товари"
Обмін товарів на неподібні активи			
3	Визначено дохід від реалізації	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"
4	Відображено суму ПДВ	70 "Доходи від реалізації"	641 "Розрахунки за податками"
5	Списано балансову вартість товарів, що обмінюються	90 "Собівартість реалізації"	28 "Товари"
6	Оприбутковано товари, отримані в результаті обміну, без ПДВ	28 "Товари"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"
7	Відображено податковий кредит у сумі ПДВ (оприбуткування отриманих товарів – балансуєча операція за бартером)	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"
8	Списано різницю між доходом (виручкою) від продажу та сумою ПДВ на фінансові результати	70 "Доходи від реалізації"	791 "Результат операційної діяльності"
9	Списано собівартість реалізації на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	90 "Собівартість реалізації"
10	Проведено взаємозалік заборгованості (за бартерною операцією)	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"

Відображення в обліку операцій, пов'язаних з продажем та іншим вибуттям товарів, наведено в таблиці 21.4.

Таблиця 21.4. Облік операцій з продажу та іншого вибуття товарів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Продаж товарів			
1	Відображено в складі доходу виручку від продажу товарів	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"
2	Нараховано ПДВ (акцизний збір, інші непрямі податки та обов'язкові платежі)	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
3	Списано купівельну вартість товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"

1	2	3	4
4	Віднесено чистий дохід від реалізації на фінансовий результат від операційної діяльності	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат операційної діяльності"
5	Списано собівартість реалізації на фінансовий результат від операційної діяльності	791 "Результат операційної діяльності"	902 "Собівартість реалізованих товарів"
6	Визначено фінансовий результат від продажу товарів (прибуток)	79 "Фінансові результати"	44 "Нерозподілені прибутки (непо-криті збитки)"
7	Отримано на поточний рахунок оплату від покупця товарів	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
Інше вибуття			
8	Списано вартість товарів, переданих до статутного капіталу іншого підприємства	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	28 "Товари"
9	Відображено списання товарів для здійснення капітальних інвестицій	15 "Капітальні інвестиції"	28 "Товари"
10	Відображено списання товарів, яке призводить до збільшення дебіторської заборгованості	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	28 "Товари"
11	Відображено списання товарів, використаних для виробничо-господарських потреб	80 "Матеріальні витрати"	28 "Товари"
12	Відображено списання товарів на інші операційні витрати	84 "Інші операційні витрати"	28 "Товари"
13	Відображено списання товарів, втрачених у результаті надзвичайних подій	85 "Інші затрати", 99 "Надзвичайні події"	28 "Товари"
14	Відображено списання товарів, використаних для адміністративних потреб	92 "Адміністративні витрати"	28 "Товари"
15	Використані товари для збуту	93 "Витрати на збут"	28 "Товари"
16	Відображено списання товарів на інші витрати операційної діяльності	94 "Інші витрати операційної діяльності"	28 "Товари"

Розглянемо приклад відображення в обліку операцій з придбання товарів та їх продажу.

Приклад 21.4

- ◆ залишок товару на початок періоду (продажна ціна) – 900 грн., у тому числі націнка – 200 грн.;
- ◆ для всіх товарів, які надійшли, встановлюється однакова торгова націнка – 50 %;
- ◆ інформація про надходження товару наведена в таблиці;
- ◆ продажна (роздрібна) ціна товару склала 1500 грн.;
- ◆ залишок товару за цінами продажу (роздрібною ціною) на кінець звітного періоду – 1200 грн. (900 + 1800 – 1500);
- ◆ середній відсоток торгової націнки визначається наступним чином:

$$(200 + 600) / (900 + 1800) \times 100 = 29,63 (\%).$$

Найменування товару	Надходження товару			Продажна ціна, грн.	Розрахунок продажної ціни, грн.	Сума торгової націнки, грн.
	кількість, шт.	ціна одиниці, грн.	сума, грн.			
Товар А	50	4,00	200,00	300,00	200 × 1,50	100,00
Товар В	150	2,00	300,00	450,00	300 × 1,50	150,00
Товар С	200	3,50	700,00	1050,00	700 × 1,50	350,00
Разом	X	X	1200,00	1800,00	–	600,00

- ◆ сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів:
1500 × 29,63 % / 100 = 444,45 (грн.).
- ◆ собівартість реалізованих товарів:
1500 – 444,45 = 1055,55 (грн.).

У бухгалтерському обліку буде зроблено наступні записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Перераховано кошти постачальнику в оплату товару	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1440,00
2	Оприбутковано товари, які надійшли від постачальника	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1200,00
3	Відображено суму податкового кредиту в сумі ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	240,00
4	Нараховано торгову націнку на придбані товари	281 "Товари на складі"	285 "Торгова націнка"	600,00
5	Отримано грошові кошти за продані товари	301 "Каса в національній валюті", 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	702 "Дохід від реалізації товарів"	1500,00
6	Відображено суму податкових зобов'язань у сумі ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"	250,00
7	Списано торгову націнку на придбані товари	281 "Товари на складі"	285 "Торгова націнка"	600,00
8	Відображено собівартість реалізованих товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"	1055,55
9	Списано собівартість реалізованих товарів на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	902 "Собівартість реалізованих товарів"	1055,55
10	Списано дохід від реалізації товарів на фінансові результати	702 "Дохід від реалізації товарів"	791 "Результат операційної діяльності"	1250,00
11	Нараховано податок на прибуток [(1250,00 грн. – 1055,55 грн.) × 30 %]	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"	58,34

1	2	3	4	5
12	Списано суму податку на прибуток на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	58,34
13	Відображено нерозподілений прибуток на момент складання річної звітності	79 "Фінансові результати"	44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	136,11

Як вже зазначалося, товари відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок (первісною або чистою вартістю реалізації) на дату балансу. Порядок проведення уцінки товарів наведено в прикладі 21.5.

Приклад 21.5

ТЗОВ "Міріса" проводить з 01.10 20xx р. уцінку товару, облікова (продажна) вартість якого становить 1200 грн. Уцінюється товар до 680 грн.

На 01.10 20xx р. залишки за субрахунком 282 "Товари в торгівлі" становлять – 2100 грн., субрахунком 285 "Торгова націнка" – 1050 грн. Протягом жовтня 20xxр. надійшло товарів на суму 1100 грн. (дебетовий оборот за субрахунком 282), торгова націнка цього товару становить 600 грн. (дебетовий оборот за субрахунком 285). Сума уцінки – 190 грн.

◆ середній відсоток торгової націнки за жовтень становить:

$$(1050 + 600) : (2100 + 1100) \times 100 = 51,56 (\%)$$

◆ торгова націнка, яка відноситься до товару, що уцінюється:

$$(1200,00 \times 51,56 \%) : 100 = 618,72 (\text{грн.})$$

◆ собівартість товару, що уцінюється, становить:

$$1200,00 - 618,72 = 581,28 (\text{грн.}).$$

◆ нова продажна вартість товару – 680 грн. (без ПДВ – 566,67 грн., ПДВ – 113,33 грн.).

◆ сума уцінки собівартості $581,28 - 566,67 = 14,61$ (грн.).

У бухгалтерському обліку ці господарські операції будуть відображені наступним чином:

№ оп.	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено суму уцінки собівартості товарів	946 "Втрати від знецінення запасів"	282 "Товари в торгівлі"	14,61
2	Списано торгову націнку, яка відноситься до товару, що уцінюється (методом "червоне сторно") $(190,00 - 14,61 = 175,39$ (грн.))	282 "Товари в торгівлі"	285 "Торгова націнка"	175,39
3	Списано суму уцінки собівартості товарів на фінансовий результат	791 "Результат операційної діяльності"	946 "Втрати від знецінення запасів"	14,61

Оскільки дооцінка первісної вартості товарів П(С)БО не передбачена, то підприємства, які облік товарів ведуть у продажних цінах, можуть збільшувати облікову (продажну) вартість товарів за рахунок збільшення торгової націнки (приклад 21.6).

Приклад 21.6

ТЗОВ "Міріса" вирішило дооцінити товари на 210 грн. Сума дооцінки за рахунок збільшення торгової націнки в обліку буде відображена наступною проводкою Д-т 282 "Товари в торгівлі", К-т 285 "Торгова націнка" на суму 210 грн.

У балансі підприємства товари згідно з П(С)БО 2 відображаються в рядку 140 розділі 2 активу “Оборотні активи” (рядок 140) за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

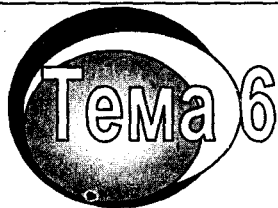
Отже, запаси повністю споживаються у процесі виробництва за один виробничий цикл і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за винятком відходів і невикористаних у виробництві матеріалів. Це вимагає окремого документування операцій з надходження, витривання, оприбуткування відходів і проведення інвентаризації залишків невикористаних матеріалів на робочих місцях структурних виробничих підрозділів підприємства.

Таким чином, завдяки документуванню та інвентаризації забезпечується систематичне хронологічне спостереження за запасами підприємства; оцінки та калькулюванню – вартісне вимірювання товарно-виробничих запасів; рахункам та подвійному запису – групування та систематизація даних про наявність та рух запасів; балансу та іншим формам фінансової звітності – підсумкове узагальнення даних про запаси та забезпечення необхідною інформацією апарату управління (табл. 21.5).

Таблиця 21.5. Роль елементів методу бухгалтерського обліку при фіксації наявності та руху запасів

Елементи методу обліку		Роль елементів методу в обліку запасів		
МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Елементи методу бухгалтерського обліку	Систематичне та хронологічне спостереження за запасами	Документування	Документування операцій з руху запасів забезпечує суцільне та безперервне спостереження за ними
			Інвентаризація	Інвентаризація дозволяє встановити наявність запасів на підприємстві, виявити недостачі, втрати, лишки, необліковані товарно-виробничі запаси, що забезпечує контроль за їх збереженням, повнотою і достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності
	Вартісне (грошове) вимірювання запасів	Оцінка	Завдяки оцінці визначається загальна вартість наявних на підприємстві запасів, запасів, що надійшли та були списані протягом звітного періоду	
		Калькулювання	Калькулювання забезпечує визначення собівартості придбаних товарно-виробничих запасів, реалізованої продукції тощо	
	Групування, реєстрація та систематизація запасів	Рахунки	Використання рахунків дозволяє узагальнити інформацію про наявність і рух належних підприємству запасів	
		Подвійний запис	Подвійний запис відображає подвійний характер бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних за наявністю та рухом запасів. Він зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку	
	Узагальнення інформації про запаси	Баланс	Баланс призначений для узагальнення та групування записів про запаси підприємства на певну звітну дату	
		Звітність	Фінансова звітність характеризує не тільки стан, але й рух запасів в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства	

Отже, завдяки використанню усіх елементів методу бухгалтерського обліку забезпечується виконання триєдиних завдань обліку: збереження майна власника; отримання інформації, необхідної для управління; отримання інформації про фінансові результати.



Облік коштів, розрахунків та інших активів

Лекція 22

Економічна сутність грошового обігу і розрахунків. Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

Мета вивчення

Після вивчення лекції 22 студент повинен знати:

- порядок організації грошового обігу та розрахунків, ведення касових операцій;
- організацію синтетичного та аналітичного обліку готівки й інших грошових коштів;
- порядок документування касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

Після вивчення лекції 22 студент повинен вміти:

- використовувати рахунки 30 “Каса” та 33 “Інші кошти” для обліку готівки та інших грошових потоків;
- відображати рух готівкових коштів на рахунках 30 “Каса” та 33 “Інші кошти”;
- заповнювати документи з обліку готівки та інших грошових коштів

У лекції розглядаються наступні питання:

- 22.1. Економічна сутність грошового обігу і розрахунків
- 22.2. Загальний порядок ведення касових операцій
- 22.3. Оцінка грошових коштів
- 22.4. Документування касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами
- 22.5. Характеристика рахунків з обліку готівки та інших грошових коштів
- 22.6. Відображення операцій з грошовими коштами на рахунках бухгалтерського обліку

Етапи та порядок загального ведення обліку касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами на підприємствах наведено на рис. 22.1.

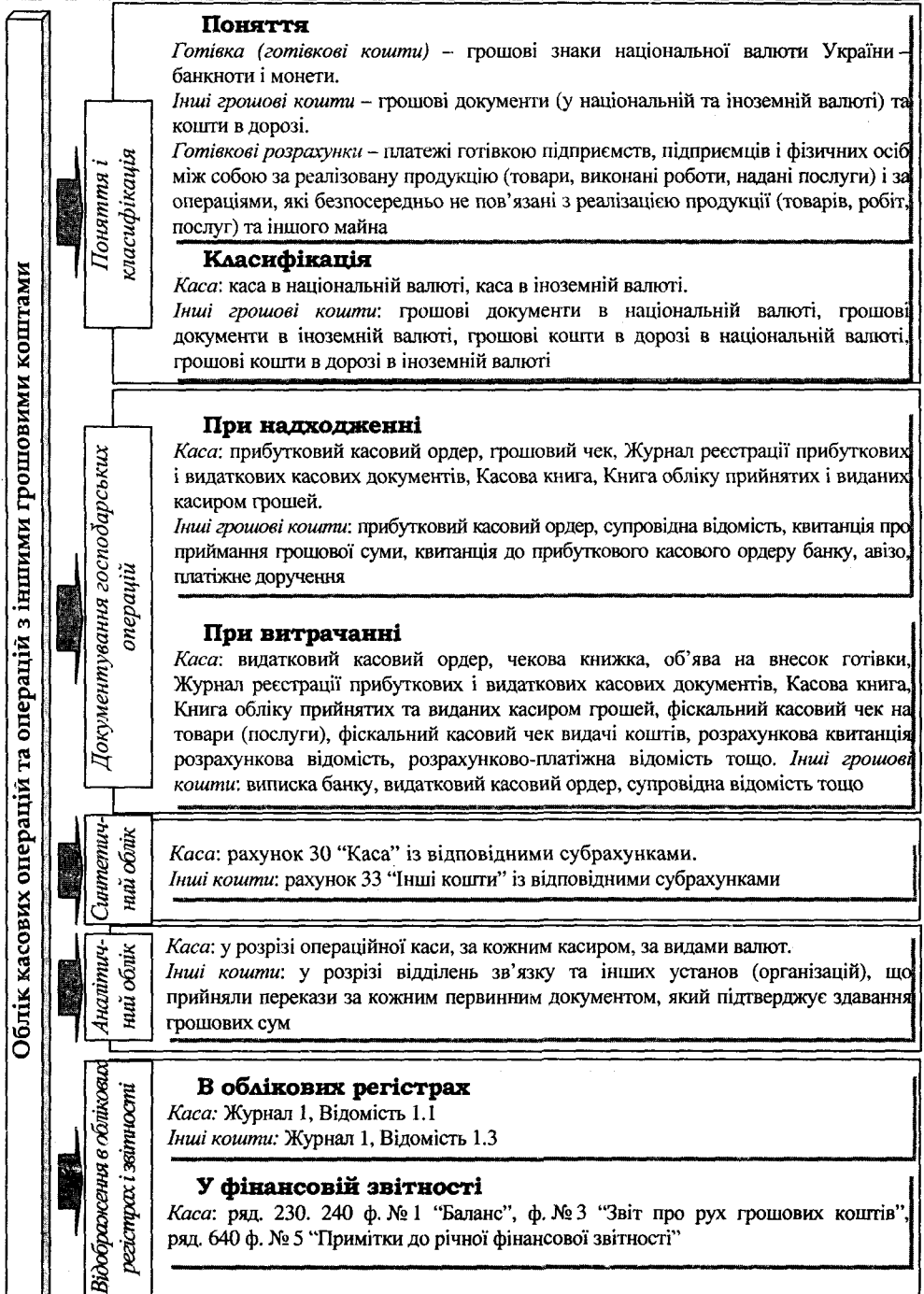


Рис. 22.1. Загальна схема обліку касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

22.1. Економічна сутність грошового обігу і розрахунків

Економічна сутність У процесі господарської та іншої діяльності підприємства постійно вступають у взаємовідносини з іншими суб'єктами господарювання при здійсненні угод, що оформлюються і закріплюються договорами: з постачальниками – за одержані від них товарно-матеріальні цінності, з покупцями – за придбані ними товари, з банками – за одержання коштів і погашення кредитів, з іншими юридичними та фізичними особами – за транспортні та інші послуги, електроенергію, паливо тощо, з працівниками – із заробітної плати, наданих їм позик тощо. Відносини між підприємствами, які виникають внаслідок кругообігу господарських засобів, називаються *розрахунками*. Вони опосередковують розподіл і перерозподіл суспільного продукту, перехід його з товарної форми в грошову, і навпаки. Початковою і кінцевою ланкою кругообігу засобів, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки, виступають грошові кошти, які є найбільш ліквідними активами.

Згідно з П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” під *грошовими коштами* розуміють готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання.

Готівка (готівкові кошти) – це грошові знаки національної валюти України – банкноти та монети.

Платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна, називаються *готівковими розрахунками*.

Розрахунки можуть здійснюватися не тільки в готівковій, але й в безготівковій формі.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства-платника на рахунок підприємства-отримувача. Фінансовим посередником у цих розрахунках виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам-підприємствам.

За економічним змістом безготівкові розрахунки бувають товарного та нетоварного характеру. До *товарних* відносяться розрахунки між підприємствами за реалізовані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, до *нетоварних* – розрахунки з бюджетом з платежів і податків, погашення банківських позик, відсотків, розрахунки з дебіторами, крім розрахунків за товарними операціями.

Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

Готівковий і безготівковий грошовий обороти органічно пов'язані між собою, що реалізується через перехід однієї форми в іншу. Наприклад, виручка надходить до каси підприємства, а потім здається до установи банку для зарахування на поточний або інший рахунок. З цих рахунків у банку проводяться

розрахунки між господарюючими суб'єктами та надходить готівка в касу підприємства для видачі заробітної плати, авансу підзвітним особам тощо.

Завдання обліку грошових коштів і розрахунків Основними завданнями бухгалтерського обліку грошових коштів і розрахунків є:

- ◆ правильна організація, своєчасне й законне проведення безготівкових і готівкових розрахункових операцій;
- ◆ своєчасне та правильне документування операцій з руху грошових коштів і розрахунків;
- ◆ забезпечення збереження грошових коштів і цінних паперів у касі підприємства;
- ◆ контроль за витрачанням грошових коштів;
- ◆ своєчасне та точне ведення розрахунків з дебіторами та стягнення заборгованості;
- ◆ періодичне проведення інвентаризацій грошових коштів і дебіторської заборгованості.

Облік коштів, розрахунків та інших активів у наукових працях Проблемам розвитку теорії і практики обліку коштів, розрахунків та інших активів, зокрема, дебіторської заборгованості та векселів, присвячено ряд праць зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів. Проблеми обліку та аналізу дебіторської заборгованості досліджені в наукових працях С.А. Кузнецової [105] та К.С. Сурніної [154], які є представниками вітчизняної школи бухгалтерського обліку. Питання удосконалення обліку та контролю грошових активів і дебіторської заборгованості на теоретичному та практичному рівнях розкрито в науковому дослідженні С.Л. Берези [63]. У цих наукових працях увага приділяється недостатній розробці теоретичних і методологічних питань обліку, аналізу, контролю грошових коштів і дебіторської заборгованості.

Окрема наукова праця доц. О.М. Петрука [29] присвячена договірним зобов'язанням і правам у бухгалтерському обліку. Вченим проведено комплексне дослідження теоретичних і практичних проблем з теми, проаналізовано проблеми існуючих підходів до відображення договірних зобов'язань і прав у бухгалтерському обліку, їх переваги та недоліки.

Питанням обліку грошових коштів присвячено багато дисертаційних робіт, основними з яких є дисертації: М.Ю. Шапошнікова [162], В. М. Вовк [73]. Бухгалтерський облік валютних операцій досліджено в праці І.В. Жиглей [89] та О.Б. Ретюнських [143].

Дослідженню проблем обліку, аналізу та контролю вексельних операцій приділено увагу в працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Представники української школи бухгалтерського обліку, серед яких О.Ю. Большакова [66], Л.М. Гавриловська [74], С.З. Мошенський [120], досліджували особливості та проблеми вексельного обліку в Україні. Проблемам обліку операцій з векселями, їх аудиту присвячені роботи таких російських вчених як В.О. Горелова¹, В.В. Палія², М.Л. Пятова³. Бухгалтерський облік операцій з цінними паперами досліджено в праці Е.А. Гуторова [80].

¹ Горелов В.А. Учет вексельных расчетных операций: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 1998.

² Палій В.В. Бухгалтерський учет и аудит операций с векселями: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 1995.

³ Пятов М.Л. Бухгалтерский учет вексельных операций: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12. – СПб., 1997.

22.2. Загальний порядок ведення касових операцій

Організація роботи в касі Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу.

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

У касі підприємства може зберігатися готівка, цінні папери, придбані у інших підприємств (акції, облигації тощо), грошові документи, які є бланками суворого обліку (трудові книжки та вкладні листки до них, квитанції подорожніх листів автотранспорту, бланки довіреностей тощо).

Грошовими документами вважаються документи, які знаходяться в касі підприємства: оплачені путівки в санаторії, пансіонати та будинки відпочинку; поштові марки; проїзні квитки тощо.

Керівник підприємства зобов'язаний забезпечити обладнання каси і належне зберігання цінностей у касі та при їх транспортуванні.

Посадова матеріально відповідальна особа, яка завідує касою, видачею та прийманням грошей і цінних паперів на підприємстві, називається *касиром*. На цю посаду працівник призначається наказом керівника підприємства, який зобов'язаний під розписку ознайомити новопризначеного касира з Порядком ведення касових операцій і укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність за збереженість всіх прийнятих ним цінностей.

На підприємствах, де штатним розкладом не передбачена посада касира, обов'язки останнього може виконувати бухгалтер або інший працівник за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання з ним угоди про повну матеріальну відповідальність. Про це в письмовій формі обов'язково повідомляється установа банку, яка здійснює розрахунково-касове обслуговування підприємства.

Касир несе відповідальність за збереженість грошових коштів, цінних паперів та інших цінностей, які знаходяться на зберіганні в касі. Йому забороняється передовіряти доручені йому обов'язки іншим особам. У випадку раптової відсутності касира на роботі (з причини хвороби тощо) цінності, які знаходяться у нього під звітом, негайно перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера підприємства або в присутності комісії, призначеної керівником підприємства, про що складається відповідний акт.

Під час здійснення касових операцій двері до приміщення каси повинні бути замкнені зсередини. Доступ до приміщення каси особам, які не мають відношення до її роботи, забороняється.

Вся готівка на підприємствах повинна зберігатися у вогнетривких металевих шафах, а в окремих випадках – у комбінованих і звичайних металевих шафах, які після закінчення роботи каси замикаються ключем і опломбовуються сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касира. Дублікати ключів у опечатаних касиром пакетах або скриньках зберігаються у керівника підприємства.

У випадку необхідності суб'єкти підприємницької діяльності одержують готівку з власних рахунків у банку в межах наявних на них коштів на цілі, зазначені у чеку на отримання готівки. Для одержання коштів у касу на виплату заробітної плати підприємства повинні складати касові заявки, в яких вони повідомляють установу банку про строки виплати заробітної плати. Банк задовольняє вимоги клієнтів на одержання готівки та не допускає видачі коштів на виплату заробітної плати раніше встановлених строків, за винятком окремих випадків.

Готівкова виручка – це сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) через їх каси, каси банків, інших фінансових установ, які надають послуги з переказу грошей, та підприємств поштового зв'язку. Вона не повинна перевищувати 10 тисяч гривень протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами.

Законодавством встановлені певні обмеження щодо використання готівки, яка надходить у касу (рис. 22.2).

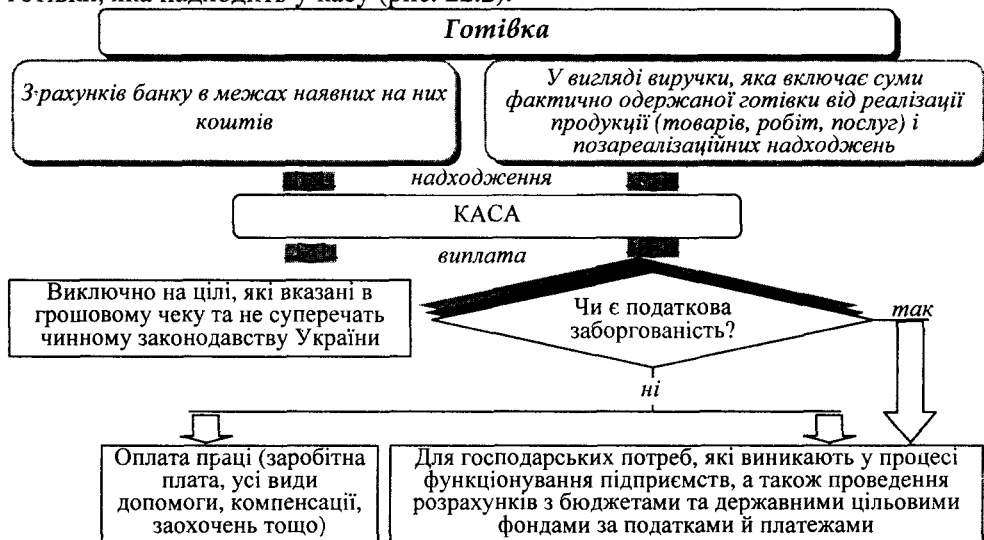


Рис. 22.2. Надходження готівки в касу та можливості її використання

Підприємства, установи та організації всіх форм власності, а також фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахунки (розрахункові операції) зі споживачами в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг за готівку, зобов'язані здійснювати такі розрахунки через належним чином зареєстровані **реєстратори розрахункових операцій**, якими є пристрої або програмно-технічні комплекси, в яких реалізовано фіскальні функції, та які призначені для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), проведенні операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). До реєстраторів розрахункових операцій відносяться: електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо.

Ліміт залишки готівки Підприємства можуть зберігати в касі готівку тільки в межах *ліміту залишки готівки*, тобто граничної суми розміру готівки, яка може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня і встановлюється установою банку або самостійно визначається підприємством.

Для кожного підприємства ліміт залишки готівки встановлюється банками з урахуванням режиму та специфіки роботи підприємства, його віддаленості від установи банку, розміру касових оборотів, встановлених строків і порядку здавання касової виручки на період дії договору на розрахунково-касове обслуговування до їх перегляду з ініціативи підприємства або банку.

Вся готівка понад суми встановлених лімітів підприємства повинна здаватися для зарахування на поточний рахунок у порядку і в строки, встановлені та узгоджені з установою банку, в якому відкрито поточний рахунок одним із наступних способів:

- ◆ до денних і вечірніх кас банківських установ;
- ◆ інкасаторам Національного банку України або установ комерційних банків до наступної здачі до банків;
- ◆ до об'єднаних кас при підприємствах для подальшої здачі до відповідних банківських установ.

Гроші, здані до банку або інкасаторам, але не зараховані на поточний рахунок (до 24-ої години наступного дня), є *грошовими коштами в дорозі*.

Понадлімітні залишки готівки в касі підприємства визначаються прямим розрахунком за кожен робочий день шляхом порівняння залишку готівки в касі суб'єкта господарювання на кінець дня з встановленим йому обслуговуючою установою банку (або самостійно визначеним) лімітом залишку готівки в касі, незалежно від того, здійснювалися в цей день касові операції (надходження і витрачання готівки) чи ні.

У випадку, якщо для підприємства ліміт залишки готівки в касі не встановлено, вся наявна в його касі на кінець дня готівка (крім розміру одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян) вважається понадлімітною, і повинна здаватися до банку.

22.3. Оцінка грошових коштів

Оцінка грошових коштів Оцінка грошових коштів, які знаходяться в касі та на рахунках у банках, буде однаковою. Грошові кошти в національній валюті відображаються в бухгалтерському обліку за номінальною вартістю.

Грошові кошти в іноземній валюті відповідно до принципу **єдиного грошового вимірника** для відображення в обліку також повинні бути виражені в національній валюті. Важливу роль при оцінці грошових коштів відіграє **принцип обачності**, що передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки грошових коштів, які повинні запобігати завищенню оцінки активів. Грошові кошти в іноземній валюті згідно П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" є монетарною статтею.

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

Монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу, тобто здійснюється їх перерахунок і нарахування курсової різниці.

Отримані в результаті перерахунку курсові різниці відображаються у складі операційних доходів або витрат. У бухгалтерському обліку й звітності вони відображаються в тому звітному періоді, до якого належить дата розрахунку, або в якому складається бухгалтерська звітність.

Курсова різниця – це різниця між оцінкою в українській валюті активів і пасивів, вартість яких виражена в іноземній валюті, обчислений, виходячи з курсу НБУ на дату проведення розрахунків або на дату складання бухгалтерської звітності за звітний період, та оцінкою в українській валюті цих активів і пасивів, виходячи з курсу НБУ на дату відображення їх у бухгалтерському обліку в звітному періоді або на дату складання бухгалтерської звітності за попередній період для цілей бухгалтерського обліку.

22.4. Документування касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

Документи з обліку операцій з готівкою

Касові операції оформлюються документами, типові міжвідомчі форми яких затверджені Міністерством статистики України за згодою Національного банку

України та Міністерства фінансів України, і які повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності:

- ◆ КО-1 “Прибутковий касовий ордер”;
- ◆ КО-2 “Видатковий касовий ордер”;
- ◆ КО-3, За “Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів”;
- ◆ КО-4 “Касова книга”;
- ◆ КО-5 “Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей”.

Законність надходження грошей до каси підприємства та їх витрачання за цільовим призначенням засвідчують документи, що називаються *касовими ордерами*.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі *прибуткового касового ордера (ПКО)*, підписаного головним бухгалтером, або уповноваженими на це особами письмовим розпорядженням керівника підприємства, і касиром (див. зразок 22.1). У прибутковому касовому ордері зазначається сума (цифрами та прописом), від кого прийнято гроші та на якій підставі. При цьому особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром видається квитанція, підписана головним бухгалтером і касиром.

Порядок надходження готівки у касу підприємства та його документального оформлення можна навести у вигляді певного алгоритму дій (див. рис. 22.3).

Підставою для заповнення ПКО при отриманні коштів з банку є *грошовий чек*, який випишується на ім'я касира або іншої уповноваженої особи, через яку отримуються кошти.

Для одержання в банку *чекової книжки* необхідно заповнити заяву, в якій зазначається прізвище, ім'я, по батькові касира та зразок його підпису. Заява повинна бути завірена печаткою підприємства, підписами керівника та головного бухгалтера. За цією заявою касир одержує чекову книжку на 25 або 50 чеків. Зберігається чекова книжка в касі підприємства. На корінці чеку вказується прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержання готівки. Підписуються чеки керівником підприємства та головним бухгалтером. Жодних виправлень у чеках не допускається.

Витрачання готівки з каси оформлюється *видатковим касовим ордером* (ВКО). Він підписується керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими. Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах – заявках, рахунках, інших розрахункових документах є дозволяючий надпис керівника підприємства, то його підпис на видаткових ордерах не обов'язковий. У випадку видачі грошей окремій особі за видатковим касовим ордером касир повинен вимагати пред'явлення документу, який засвідчує особу отримувача та містить фотокартку й особистий підпис власника. Порядок оформлення видаткового касового ордеру наведено на рис. 22.3.

Видача коштів з каси, не підтверджена розпискою одержувача у ВКО або іншому документі, що його замінює, у виправданні залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається недостачею і стягується з касира.

Видаткові касові ордери оформлюються на підставі наступних документів (табл. 22.1).

Таблиця 22.1. Документи, які є підставою для оформлення видаткових касових ордерів

№ з/п	Господарська операція	Підстава	Дебет рахунку
1	Здавання готівкової виручки до банку:		
	– самостійно	Об'ява на внесення готівки	311
	– шляхом інкасації	Супровідна відомість	331
2	Видача під звіт на господарські потреби	Наказ керівника підприємства	372
3	Видача під звіт на відрядження	Наказ керівника підприємства, посвідчення на відрядження	372
4	Виплата заробітної плати, допомоги, матеріальної допомоги	Платіжна (розрахунково-платіжна) відомість	661

У прибуткових і видаткових касових ордерах, які оформлюються на загальну суму проведених підприємством касових операцій (видача готівки за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями, за платіжними картками, здавання готівки до банку, отримання готівки з банку за чеком та оприбуткування її в касі тощо), реквізит “Отримувач” або “Від кого” не заповнюється.

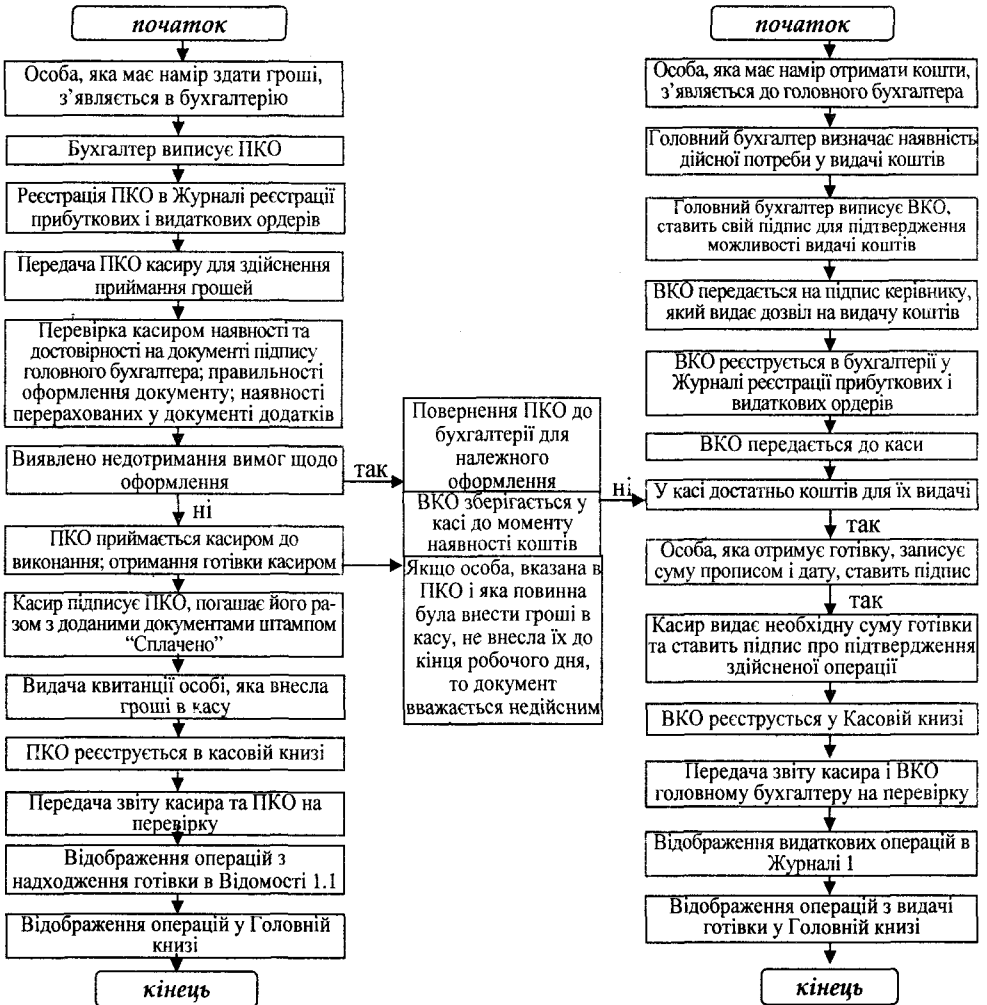


Рис. 22.3. Алгоритм порядку оформлення прибуткового та видаткового касових ордерів

Зразок 22.1

ВАТ "Промінь"

(підприємство, організація)

Типова форма № КО-1
 ЗАТВЕРДЖЕНА
 наказом Держкомстату
 України від 27 липня 1998 р.
 № 263

Ідентифікаційний

код ЄДРПОУ

00569512

Код за УКУД

ПРИБУТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Шифр аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення
100	01.01. 20xx р	311	1	1000,00	2

Прийнято від Соловко С.О. за чеком № КА 373842Підстава На господарські потреби

Одна тисяча грн. 00 коп.

Додаток _____ (прописом)

Головний (старший) бухгалтер Загрий
 Одержав касир Кудряшов

ВАТ "Промінь"

(підприємство, організація)

КВИТАНЦІЯ
ДО ПРИБУТКОВОГО
КАСОВОГО ОРДЕРА № 100

Прийнято від Соловко С.О.за чеком № КА 373842Підстава На господарськіпотреби

Одна тисяча ----- грн. 00 коп
 (прописом)

"01" січня 20xx р

М. П.

Головний бухгалтер Загрий
 Касир Кудряшов

На операцію зі здачі грошей до банку касир, крім видаткового касового ордеру, також оформлює *об'яву на внесок готівкою*, в якій вказує дату операції, хто здає кошти та через кого, банк і назву одержувача, суму цифрами та прописом, призначення внеску, номер власного рахунку. Об'ява складається з трьох частин. Перша частина залишається в банку, друга (квитанція) – передається касиру, третя (ордер) – повертається підприємству з випискою банку після зарахування грошей на поточний рахунок.

Оплата праці, виплата допомоги з тимчасової непрацездатності, стипендій, премій тощо проводиться касиром за *платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями* без складання видаткового касового ордера на кожного отримувача.

Всі прибуткові та видаткові касові документи повинні бути заповнені відповідальними за це особами чітко та зрозуміло чорнилами, кульковою ручкою або за допомогою друкарської машинки чи принтера. Жодних підчисток, помарок або виправлень, хоча і оговорених, у цих документах не допускається. При цьому приймання та видача коштів за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання, крім випадків видачі коштів за платіжними та розрахунково-платіжними відомостями. Забороняється видавати прибуткові та видаткові документи особам, які вносять або одержують гроші.

Підприємства, які здійснюють розрахункові операції в готівковій або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг повинні обов'язково оформлювати наступні документи (табл. 22.2).

Таблиця 22.2. Документи, які підтверджують рух готівки підприємств у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг

№ з/п	Форма документу	Первинні документи	Призначення документу
1	ФКЧ-1	Фіскальний касовий чек на товари (послуги)	Розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій при проведенні розрахунків за продані товари (надані послуги)
2	ФКЧ-2	Фіскальний касовий чек видачі коштів	Розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій при проведенні розрахунків у випадку видачі коштів покупцеві при поверненні товару, рекомпенсації послуги, прийнятті цінностей під заставу, виплаті виграшів у державній лотереї та в інших випадках
3	РК-1	Розрахункова квитанція	Розрахунковий документ, бланк якого виготовлено друкарським способом, а окремі реквізити заповнюються від руки або шляхом проштампування при реєстрації розрахунків за продані товари (надані послуги) або при видачі коштів покупцеві у випадку повернення товару, рекомпенсації послуги, прийняття цінностей під заставу та в інших випадках

Прибуткові та видаткові касові ордери або документи, що їх замінюють, до передачі в касу реєструються бухгалтерією в Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів (форма № КО-3). Журнал реєстрації побудовано таким чином, що за його даними здійснюється контроль за цільовим призначенням готівки, отриманої і витраченої підприємством.

Після реєстрації касові ордери передаються бухгалтером у касу підприємства для виконання. Видаткові касові ордери, оформлені за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями на виплату заробітної плати, реєструються після видачі коштів за цими відомостями.

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в Касовій книзі, тобто обліковому реєстрі, призначеному для обліку касових операцій касиром підприємства.

Кожне підприємство, яке має касу, веде тільки одну Касову книгу в національній валюті та окремо на кожну іноземну валюту. Касова книга повинна бути пронумерованою, прошнурованою та опечатаною сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у Касовій книзі підтверджується підписами керівника та головного бухгалтера цього підприємства або вищого органу.

Записи в касовій книзі здійснюються у 2-х примірниках через копіювальний папір кульковою ручкою темного кольору або чорнилами. Перші примірники аркушів залишаються в Касовій книзі. Другі примірники повинні бути відривними та є звітами касира. Перші й другі примірники нумеруються однаковими номерами. Приписки та необумовлені виправлення у Касовій книзі забороняються. Зроблені виправлення завіряються підписами касира та головного бухгалтера підприємства або особи, яка його замінює.

Записи в касовій книзі здійснюються касиром одразу ж після отримання або видачі грошей за кожним ордером або замінюючим його документом. У кінці кожного робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок грошей в касі на наступне число та передає до бухгалтерії звіт касира.

Звіт касира – це документ, який передається касиром підприємства в бухгалтерію, і є відривним листком Касової книги з додатком прибуткових і видаткових касових документів.

Звіти касира перевіряється бухгалтером у наступному порядку: 1) звіряється залишок на початок дня із залишком на кінець дня попереднього звіту; 2) перевіряється достовірність записів, тобто ідентичність записів у звіті та доданих документах; 3) перевіряється правильність підрахованих підсумків з надходження і витрачання, залишку на кінець дня; 4) після перевірки звіту у графі “шифр кореспондуючого рахунку” записуються кореспондуючі рахунки, суми групуються за одним рахунком і проводяться записи в Журналі 1 і Відомості 1.1.

У кінці місяця бухгалтер збирає всі касові звіти з підшитими до них первинними документами за датами в зростаючому порядку та зшиває в окрему папку. Контроль за правильним веденням Касової книги здійснює головний бухгалтер підприємства.

Документи з обліку грошових документів і коштів у дорозі

Надходження і видача грошових документів оформлюються прибутковими та видатковими касовими ордерами або накладними, які їх замінюють. У встановлені терміни касир складає і передає до бухгалтерії звіт про рух грошових документів.

Підставою для відображення в бухгалтерському обліку сум грошових коштів у дорозі є:

- ◆ при здачі виручки інкасатору – супровідна відомість;
- ◆ відділенню зв'язку – квитанція про приймання грошової суми;
- ◆ у касу банку – квитанція до прибуткового касового ордеру банку;
- ◆ за сумами, переказаними вищим організаціям, – отримані від них повідомлення (авізо) із зазначеною датою, номером платіжного доручення, суми та назви установи банку або поштового відділення, яке прийняло перерахування.

Здача виручки інкасатору оформлюється супровідною відомістю.

Супровідна відомість складається у трьох примірниках через копіювальний папір: перший примірник (супровідна відомість) вкладають до інкасаторської сумки, другий (накладна) – віддають інкасатору при отриманні ним сумки, третій (копія супровідної відомості) – залишається у касі підприємства (інкасатор розписується на цьому примірнику та ставить відповідний штамп). Цей документ є підставою для списання коштів з касира, який підтверджує здачу грошей до каси банку. На зворотному боці першого та другого примірників вказаних документів матеріально відповідальні особи заповнюють покупуорний опис грошей, які здаються.

Підставою для списання сум, що обліковуються на рахунку 33 “Інші кошти”, є виписки банку, які підтверджують зарахування грошових коштів.

22.5. Характеристика рахунків з обліку готівки та інших грошових коштів

Характеристика рахунку 30 “Каса”

Рахунок 30 “Каса” призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у касі підприємства.

Рахунок 30 “Каса” має такі *субрахунки*:

- 301 “Каса в національній валюті”;
- 302 “Каса в іноземній валюті”.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо), відкриваються субрахунки 303 “Операційна каса в національній валюті” та 304 “Операційна каса в іноземній валюті”.

За дебетом рахунку 30 “Каса” відображається надходження грошових коштів до каси підприємства, за кредитом – виплата (витрачання) готівки.

Аналітичний облік та управління грошовими коштами

Аналітичний облік може вестися за кожною операційною касою або касиром, що забезпечує реалізацію функції збереження майна власника, а також

за видами валют. Найбільш достовірний аналітичний облік ведеться в звіті

касира, де відображається кожна господарська операція з руху грошових коштів у касі.

З метою реалізації функції управління облік повинен бути організований таким чином, щоб у будь-який момент часу можна було визначити платоспроможність підприємства, відслідкувати залишки готівки, а також рух і напрями її використання. Облікова інформація необхідна управлінцям для:

- ◆ аналізу руху та напряму грошових коштів підприємства в попередніх періодах;
- ◆ визначення мінімальної необхідної потреби в грошових коштах для здійснення поточної господарської діяльності;
- ◆ коригування потоку платежів для зменшення максимальної і середньої потреби в грошових коштах;
- ◆ забезпечення ефективного використання тимчасово вільних грошових коштів;
- ◆ забезпечення прискорення оборотності грошових коштів;
- ◆ побудова ефективних систем контролю за рухом грошових коштів підприємства;
- ◆ мінімізація втрат грошових коштів від інфляції і від зміни курсу (для іноземної валюти).

Характеристика рахунку 33 "Інші кошти" Рахунок 33 "Інші кошти" призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній та іноземній валюті) та про кошти в дорозі.

Рахунок 33 "Інші кошти" має такі *субрахунки*:

331 "Грошові документи в національній валюті";

332 "Грошові документи в іноземній валюті";

333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";

334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

За дебетом рахунку 33 "Інші кошти" відображається надходження грошових документів до каси підприємства та коштів у дорозі, за кредитом – вибуття грошових документів і списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Грошові документи обліковуються на субрахунках 331 "Грошові документи в національній валюті" та 332 "Грошові документи в іноземній валюті" за їх номінальною вартістю. Аналітичний облік ведеться за видами грошових документів.

На субрахунках 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" та 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті" обліковуються грошові кошти (переважно грошова виручка), внесені до кас банків, ощадних кас чи кас поштових відділень для зарахування на рахунки в банку, але ще не

зараховані за призначенням. За дебетом цих рахунків відображаються здані до банку суми, за кредитом – суми, зараховані на поточні рахунки. На перше число кожного місяця сальдо за субрахунками 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” та 334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті” повинно збігатися з розміром виручки, зданої до банківської установи в останній день місяця.

Аналітичний облік грошових коштів у дорозі може вестися в розрізі відділень зв'язку та інших установ (організацій), які прийняли перекази за кожним первинним документом, який підтверджує здавання грошових сум.

Суб'єкти малого підприємництва (СМП) за власним бажанням для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку можуть використовувати спрощений План рахунків, про що повинно бути зазначено в Наказі про облікову політику. У цьому Плані рахунків об'єднані рахунки бухгалтерського обліку повного Плану рахунків (рис. 22.4).

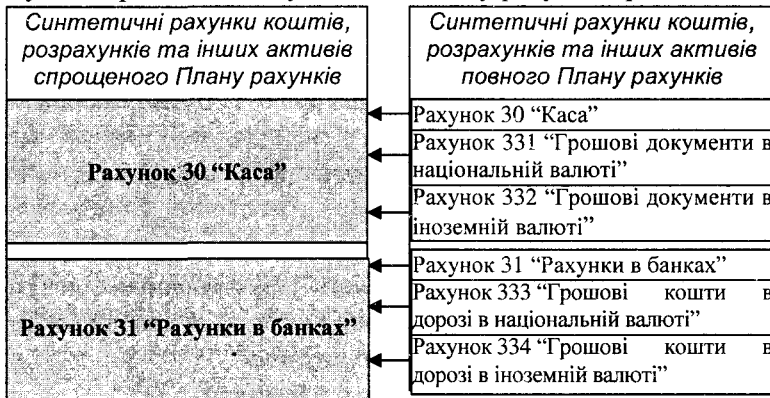


Рис. 22.4. Порівняння повного та спрощеного Плану за рахунками грошових коштів

Відповідно до спрощеного Плану рахунків СМП можуть використовувати п'ять рахунків, призначених для обліку коштів, розрахунків та інших активів: рахунок 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 39 “Витрати майбутніх періодів”.

22.6. Відображення операцій з грошовими коштами на рахунках бухгалтерського обліку

На рис. 22.5 наведено загальну схему бухгалтерського обліку касових операцій.

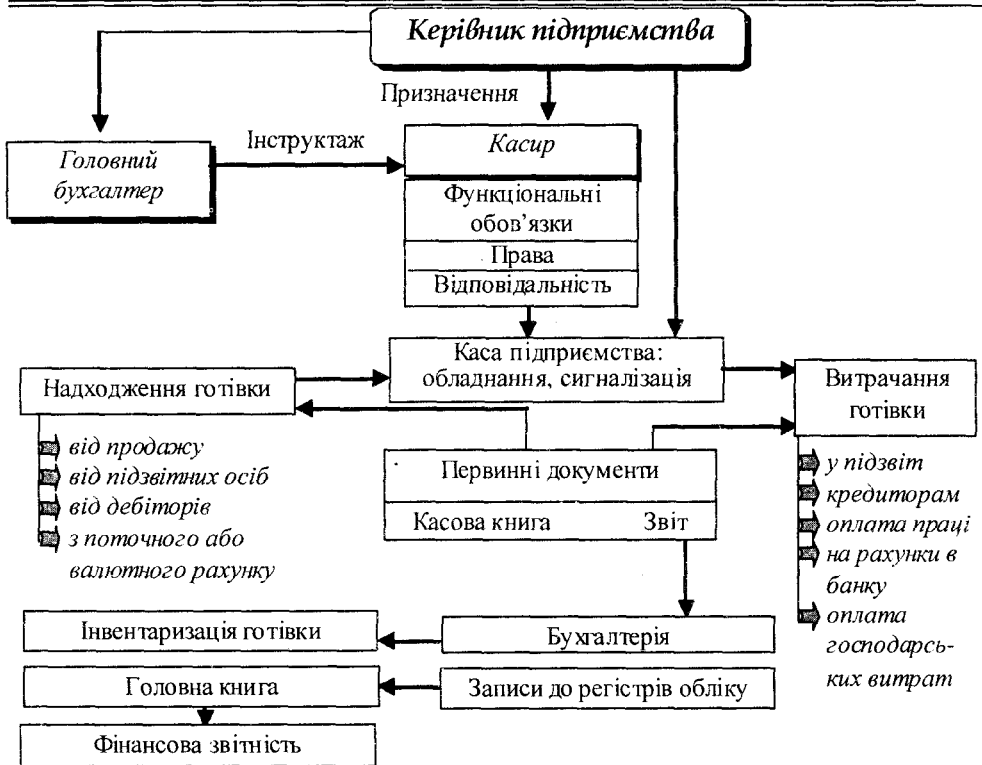


Рис. 22.5. Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій

На рахунку 33 "Інші кошти" ведеться узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), що знаходяться в касі підприємства (поштові марки, оплачені проїзні документи тощо). Поштові марки та марковані документи обліковуються за дебетом рахунку, доки вони не відправлені листом. Вартість звичайних придбаних конвертів відображається за дебетом рахунку 209 "Інші матеріали".

Приклад 22.1.

У січні 20xx р., працівник підприємства придбав на пошті: 10 звичайних конвертів – 0,12 грн. за шт., у т.ч. ПДВ – 0,02 грн.; 5 маркованих конвертів – 0,60 грн.; 10 поштових марок – 0,30 грн. за шт. До бухгалтерії працівник подав авансовий звіт, про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, до якого додав квитанції. У тому ж місяці всі конверти й марки було використано. У бухгалтерському обліку операції будуть відображені наступним чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано поштові марки та марковані конверти на підставі авансового звіту	331 "Грошові документи в національній валюті"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	6,00
2	Оприбутковано звичайні конверти	209 "Інші матеріали"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	1,00

1	2	3	4	5
3	Відображено ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	0,20
4	Відшкодовано з каси суми, витрачені працівником на придбання марок і конвертів	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	301 "Каса в національній валюті"	7,20
5	Витрачено конверти і марки	92 "Адміністративні витрати"	331 "Трошові документи в національній валюті"	6,00
		92 "Адміністративні витрати"	209 "Інші матеріали"	1,00

Вартість придбаних підприємством і переданих працівникам путівок з рахунку 33 "Інші кошти" списується в дебет рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" (якщо путівка передана в рахунок оплати праці) або 949 "Інші витрати операційної діяльності" (якщо вона передана безкоштовно). При передачі путівки своєму працівнику з оплатою її вартості сума, що підлягає сплаті, визнається іншим доходом від операційної діяльності.

Відображення господарських операцій з руху готівкових коштів, грошових документів і грошових коштів у дорозі наведено в таблиці 22.3.

Таблиця 22.3. Облік грошових коштів у касі та інших коштів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Одержано готівку в погашення: – довгострокової заборгованості	30 "Каса"	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"
	– одержаних раніше векселів	30 "Каса"	34 "Короткострокові векселі одержані"
	– заборгованості від покупців в оплату раніше відвантаженої продукції, товарів, послуг	30 "Каса"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
	– винної особи, підзвітних осіб, працівників в погашення раніше виданих безвідсоткових позик	30 "Каса"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
2	Передано гроші з операційної каси в касу підприємства	30 "Каса"	30 "Каса"
3	Одержано кошти з банку в касу	30 "Каса"	31 "Рахунки в банках"
4	Перераховано гроші для придбання або продажу іноземної валюти	33 "Інші кошти"	31 "Рахунки в банках"
5	Внесено готівку учасником споживчого товариства	30 "Каса"	41 "Пайовий капітал"
6	Погашено заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу	30 "Каса"	46 "Неоплачений капітал"

1	2	3	4
7	Отримано готівкою цільове фінансування з бюджету	30 "Каса"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
8	Одержано в касу: – довгострокову позику	30 "Каса"	50 "Довгострокові позики"
	– фінансову допомогу на зворотній основі	30 "Каса"	55 "Інші довгострокові зобов'язання"
	– короткострокову позику банку	30 "Каса"	60 "Короткострокові позики"
	– кошти від наймачів квартир чи орендарів нежитлових приміщень	30 "Каса"	68 "Розрахунки за іншими операціями"
9	Повернуто зарплату, надлишково видану працівникам	30 "Каса"	66 "Розрахунки з оплати праці"
10	Одержано готівкою: – виручку від продажу товарів у роздрібній торгівлі	30 "Каса"	70 "Доходи від реалізації"
	– штрафи, пені, неустойки за невиконання господарських договорів	30 "Каса"	71 "Інший операційний дохід"
	– дивіденди від інших підприємств	30 "Каса"	73 "Інші фінансові доходи"
	– виручку від реалізації необоротних активів	30 "Каса"	74 "Інші доходи"
	– надзвичайні доходи готівкою	30 "Каса"	75 "Надзвичайні доходи"
11	Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів	15 "Капітальні інвестиції"	30 "Каса", 33 "Інші кошти"
12	Передано гроші з каси до банку	31 "Рахунки в банках"	30 "Каса"
13	Зараховано на поточний рахунок виручку, що була у інкасатора	31 "Рахунки в банках"	33 "Інші кошти"
14	Передано гроші інкасатору	33 "Інші кошти"	30 "Каса"
15	Видано готівкою безвідсоткову позику працівнику; видано в підзвіт; виплачено аліменти	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	30 "Каса"
16	Проведено передоплату за газети та журнали	39 "Витрати майбутніх періодів"	30 "Каса"
17	Викуплено підприємством акції власної емісії	45 "Вилучений капітал"	30 "Каса"
18	Погашено готівкою: – заборгованість за раніше виданим векселем	51 "Довгострокові векселі видані", 62 "Короткострокові векселі видані"	30 "Каса"
	– короткострокову позику банку	60 "Короткострокові позики"	30 "Каса"
	– поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	30 "Каса"
	– заборгованість перед постачальниками та підрядниками	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	30 "Каса"

1	2	3	4
	– заборгованість перед фондами соціального страхування та Пенсійним фондом	65 “Розрахунки за страхуванням”	30 “Каса”
19	Виплачено заробітну плату працівникам підприємства	66 “Розрахунки з оплати праці”	30 “Каса”
20	Видано працівникам проїзні квитки в рахунок заробітної плати	66 “Розрахунки з оплати праці”	33 “Інші кошти”
21	Виплачено дивіденди засновникам	67 “Розрахунки з учасниками”	30 “Каса”
22	Погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами	68 “Розрахунки за іншими операціями”	30 “Каса”
23	Оплачено готівкою витрати на малих підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші затрати”	30 “Каса”, 33 “Інші кошти”
24	Оплачено готівкою (грошовими документами) витрати на підприємствах, які не використовують рахунки класу 8	91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 95 “Фінансові витрати”, 97 “Інші витрати”, 99 “Надзвичайні витрати”	30 “Каса”, 33 “Інші кошти”

Інвентаризація готівки в касі Інвентаризаційна комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахунку всіх готівкових коштів, наявних у касі, цінних паперів, чекових книжок тощо.

Під час проведення інвентаризації залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за Касовою книгою. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена прибутковими касовими ордерами, вважається лишком готівки в касі. При застосуванні підприємством у розрахунках РРО наявна на місці проведення розрахунку готівка звіряється касиром-оператором із сумою, зазначеною у денному звіті РРО. Інвентаризацію готівки слід проводити раптово.

В умовах автоматизованого ведення Касової книги слід перевіряти правильність роботи програмних засобів обробки касових документів.

Реєстри обліку та звітність Синтетичний облік за рахунками 30 “Каса”, 33 “Інші кошти” ведеться в Журналах 1 та Відомостях 1.1, 1.3 (зразок 22.2).

Зразок 22.2

ВАТ "Промінь"

підприємство, організація

**ЖУРНАЛ 1, відомості дебетових оборотів за січень 20xx р.
за рахунками 30 "Каса", аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33**

I. З кредиту рахунку 30 "Каса" в дебет рахунків

№ запису	Дата звіту касира	31 "Рахунки в банках"	33 "Інші кошти"	35 "Поточні фінансові інвестиції"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	66 "Розрахунки з оплати праці"	91 "Загальновиробничі витрати"	92 "Адміністративні витрати"	Усього
1	01.01	200		700				200		1100
2	05.01				1200	190	860			2250
3	10.01								20	20
4	20.01		100							100
Усього		200	100	700	1200	190	860	200	20	3470
Відмітки										

II. Відомість 1.1 в дебет рахунку 30 з кредиту рахунків

Сальдо на початок місяця 200 грн.

№ запису	Дата звіту касира	31 "Рахунки в банках"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	46 "Неоплачений капітал"	66 "Розрахунки з оплати праці"	71 "Інший операційний дохід"	Усього
1	01.01	1000	240	100		50		1390
2	05.01	860			1000		60	1920
3	10.01					40		40
4	20.01		170					170
Усього		1860	410	100	1000	90	60	3520
Відмітки								

Усього за кредитом 3470 грн. за дебетом 3520 грн. Сальдо на кінець місяця 250 грн.

У фінансовій звітності вимірювання та узагальнення даних про наявність і рух грошових коштів здійснюється в єдиній грошовій одиниці, що забезпечується завдяки дії **принципу єдиного грошового вимірника.**

Лекція 23 *Облік руху грошових коштів на рахунках в банках*

Мета вивчення

Після вивчення лекції 23 студент повинен знати:

- основні поняття з обліку грошових коштів на рахунках в установах банків;
- види рахунків, які можуть відкриватися у банківських установах;
- характеристику рахунку, призначеного для обліку грошових коштів на рахунках в установах банків;
- документування руху грошових коштів на рахунках в установах банків;
- облік господарських операцій на рахунках в банках.

Після вивчення лекції 23 студент повинен вміти:

- заповнювати первинні документи на основі господарських операцій на рахунках у банку;
- відображати операції з обліку грошових коштів, використовуючи рахунок 31 "Рахунки в банках" з відповідними субрахунками.

У лекції розглядаються наступні питання:

23.1. Основні поняття з обліку грошових коштів на рахунках в банках

23.2. Документування руху грошових коштів на рахунках в банках

23.3. Характеристика рахунку 31 "Рахунки в банках"

23.4. Відображення руху грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку

Етапи та порядок загального ведення обліку операцій з грошовими коштами на рахунках у банку, які розглядатимуться в лекції 23, наведено на рис. 23.1.

Облік руху грошових коштів на рахунках в банку	Класифікація	<i>Види рахунків у банку: поточний, акредитив, валютний, депозитний, картковий, кредитний, тимчасовий</i>
	При надходженні	Виписка банку
	При витрачанні	Виписка банку, грошові чеки, платіжні доручення, розрахункові чеки, акредитиви
	Синтетичний облік	Рахунок 31 “Рахунки в банках” із відповідними субрахунками
	Аналітичний облік	Ведеться за видами рахунків, відкритими в банківських установах
Відображення в облікових регістрах звітності	В облікових регістрах Журнал І, Відомість І.2	У фінансовій звітності Ряд. 230, 240 ф. № 1 “Баланс”, ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, ряд. 650, 660 ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”

Рис. 23.1. Загальна схема обліку операцій з грошовими коштами на рахунках у банку

23.1. Основні поняття з обліку грошових коштів на рахунках в банках

Фінансовим посередником у безготівкових розрахунках, про які мова йшла в п. 21.1, виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам-підприємствам.

Банк, в якому відкрито рахунки підприємств, організацій, установ усіх форм власності, фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності, банків та їх установ, фізичних осіб, та який здійснює для них на договірних засадах будь-яку з операцій чи послуг, передбачених Законом України “Про банки та банківську діяльність”, називається *обслуговуючим*.

При здійсненні безготівкових розрахунків можуть застосовуватися акредитивна, інкасова, вексельна форми розрахунків, а також форми за розрахунковими чеками, банківськими платіжними картками, причому клієнти банків самостійно обирають платіжні інструменти (платіжне доручення, платіжна вимога, розрахунковий чек, акредитив) і вказують їх під час укладання договорів.

Види банківських розрахунків наведено на рис. 23.2.

Види рахунків у банку

Поточний	Рахунок, який відкривається в уповноважених установах банків підприємствами усіх видів і форм власності, а також їх відокремленими підрозділами для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України як в національній, так і в іноземній валюті
Акредитив	Рахунок, з якого банк за дорученням свого клієнта виконує платіж третій особі (бенефіціару) за поставлені товари, виконані роботи і надані послуги. Акредитив – це умовне грошове зобов'язання банку, яке видається ним за дорученням клієнта на користь його контрагента за договором, згідно з яким банк, який відкрив акредитив (банк-емітент), може провести постачальнику платіж або надати повноваження іншому банку виконувати такі платежі за умови надання їм документів, передбачених в акредитиві, і при виконанні інших умов акредитиву. Зазвичай використовується для підвищення гарантованості оплати покупцем своїх зобов'язань. Існують дві форми акредитиву: відкличний і безвідкличний. Покритими вважаються акредитиви, при відкритті яких банк-емітент перераховує власні кошти платника чи наданий йому кредит в розпорядження банку-постачальника (виконуючий банк) на окремий рахунок “Акредитиву” на весь термін дії зобов'язань банку-емітента. Непокритим вважається акредитив, оплата за яким (якщо тимчасово не має коштів на рахунку платника) гарантує банком-емітентом за рахунок банківського кредиту
Валютний	Рахунок, який відкривається для зберігання грошових коштів в іноземній валюті
Депозитний	Рахунок, на якому здійснюються операції за депозитним договором (крім розрахункових і видачі готівки)
Картковий	Банківський рахунок, на якому проводяться операції за платіжними картками. Відноситься до поточних рахунків і відкривається клієнтам установ банків на умовах договору про відкриття картрахунку та здійснення операцій із застосуванням платіжних карток. Картковий рахунок можна відкривати і в іноземній валюті
Кредитний	Рахунок, на якому проводиться отримання кредитних ресурсів та їх використання
Тимчасовий	Рахунок, який відкривається для зарахування коштів з метою формування статутного капіталу та забезпечення спільної діяльності за участі іноземних інвесторів

Рис. 23.2. Основні види банківських рахунків

На відкриття і обслуговування банківського рахунку укладається договір.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати чеки для розрахунків за товари, роботи, послуги. Чеком є цінний папір, який містить нічим не обумовлене розпорядження чекодавця банку провести платіж зазначеної у ньому суми чекоутримувачу. Розрізняють грошові та розрахункові чеки.

При розрахунках грошовими чеками власник рахунку (чекодавець) дає письмове розпорядження платнику (банку, який видав грошові чеки) сплатити певну суму, зазначену в чеку, утримувачу коштів (чекодержателю). За грошовим чеком підприємства, які мають поточні рахунки в установах банків, отримують готівку з цих рахунків. Для цього підприємство в установі банку придбає чекові книжки, строк дії яких один рік.

Для розрахунків розрахунковими чеками певна сума коштів вноситься

на особливий рахунок – рахунок лімітованої чекової книжки. У межах цього ліміту підприємства виписують розрахункові чеки постачальникам. Розрахунковий чек – це розрахунковий документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку (банку-емітенту), в якому він має відкритий рахунок, сплатити чекодержателю вказану в чеку суму коштів з його рахунку. Платником у чековому зобов'язанні може бути лише банк, де чекодавець має кошти, якими він може розпоряджатися шляхом видачі чеків. Чек із чекової книжки пред'являється до оплати в банк чекоотримувача протягом десяти календарних днів.

Порядок відкриття рахунків Юридичні та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності – мають право відкривати необмежену кількість рахунків за своїм вибором і згодою банків для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій.

Клієнти банку можуть відкривати лише один рахунок для формування статутного капіталу господарського товариства (в іноземній та/або національній валюті) і один рахунок (в іноземній та/або національній валюті) за кожною угодою сумісної (спільної) діяльності без створення юридичної особи.

Кількість поточних рахунків, які можуть відкриватися юридичними або фізичними особами в банківських установах, чинним законодавством не обмежена.

Для відкриття поточних рахунків підприємства подають установам банків такі документи:

1) заяву на відкриття рахунку встановленого зразку. Заяву підписують керівник і головний бухгалтер підприємства. Якщо в штаті відсутня посада головного бухгалтера або іншої службової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та звітності, то заяву підписує тільки керівник;

2) нотаріально завірєну копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі державної виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально або органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію;

3) копію належним чином зареєстрованого Статуту (положення), засвідченого нотаріально або органом, який реєструє;

4) копію документа, який підтверджує взяття підприємства на податковий облік, засвідчену податковим органом, нотаріально або уповноваженим працівником банку;

5) картку зі зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надано право розпорядження рахунком і підписання розрахункових документів, завірєну нотаріально або вищою організацією в установленому порядку. До картки включається також зразок відбитка печатки підприємства;

6) довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України.

При відкритті поточного рахунку новостворене підприємство подає установі банку заявку-розрахунок для встановлення загального ліміту каси, порядку та строків здавання готівкової виручки; діючі підприємства, які мають поточні рахунки в різних установах банків, – копії заявки-розрахунку з встановленим лімітом каси. Заявка-розрахунок також подається у випадку перегляду з ініціативи підприємства або банку раніше встановленого ліміту каси.

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається підприємству для проведення розрахунків у межах чинного законодавства України в безготівковій та готівковій іноземній валюті при здійсненні поточних

операцій, визначених чинним законодавством України, та для погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті.

Для відкриття акредитиву підприємство подає до банку заяву на акредитив (зразок 23.1).

Зразок 23.1

0502004

ЗАЯВА НА АКРЕДИТИВ

від 11 вересня 20xx р.

Одержано банком
11 вересня 20xx р.

Заявник акредитива СП "Верес" Код 12578436	Бенефіціар ТзОВ "Крок" Код 25814697
Банк-емітент АКБ "Укрсімбанк" в м. Коростень МФО № 311523	Банк бенефіціара АКБ "Західінкомбанк" в м. Житомир МФО № 311879
Відкрийте нам акредитив покритий відзивний (вид акредитива)	Строк дії акредитива 21 вересня 20xx р.
Сума 80000 грн. 00 коп. Вісімдесят тисяч гривень 00 коп. (цифрами і літерами)	Акредитив у іншому (виконуючому) банку виконати: а) за рахунок коштів платника, депонованих у виконуючому банку; б) інкасацією документів до банку-емітента; в) через кореспондуючий рахунок банку-емітента. Від уповноваженого покупця <u>Борейко Б.І.</u> (зайве закреслити) З акцептом (чий), без акцепту
Умови акредитива до виконуючого банку направити: а) спецзв'язком; б) коротким повідомленням: – електронною поштою; – телетайпом (Інші лінії зв'язку, вказати які. Зайве закреслити)	Платіж (чи акцепт) здійснити проти: <u>рахунок-фактура</u> (перелік документів, які додаються до реєстру документів за акредитивом)
Договір № 32 від 17.02.20xx р. Назва товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Паливо 80000 грн. 00 коп. (кількість, ціна, сума)	
Додаткові умови: -	

Підписи заявників
акредитиву

Середенко
Костюк

С.О. Середенко
К.С. Костюк

Для відкриття акредитиву, депонованого у виконуючому банку, платник подає заяву в чотирьох примірниках, а депонованого в банку-емітенті – у трьох примірниках.

Для отримання чекової книжки підприємство подає до банку-емітента заяву в одному примірнику з підписами осіб, яким надано право підпису документів для здійснення грошово-розрахункових операцій. На зворотному боці заяви чекодавець самостійно вказує суму, в межах якої можуть бути сплачені виписані чеки.

23.2. Документування руху грошових коштів на рахунках в банках

Для здійснення операцій на поточному рахунку до банку подаються документи, форми яких затверджені Національним банком України.

Надані до банку документи повинні мати наступні реквізити: назву, номер поточного рахунку, ідентифікаційні коди підприємства-відправника та підприємства-отримувача грошових коштів, число, місяць, рік виписки.

Якщо будь-який реквізит не заповнений або заповнений з порушенням вимог, то банк не має права приймати такий документ до виконання. У розрахункових документах не допускаються виправлення, незалежно від того, хто вносить ці зміни – клієнт чи банк. При цьому підприємства та фізичні особи несуть повну відповідальність за правильність внесених до розрахункових документів даних. Документи, які надходять до банку, дійсні лише за наявності підписів, ідентичних підписам у банківській картці.

При готівкових розрахунках банківськими документами є грошові чеки та об'яви на внесок готівкою; у випадку безготівкових перерахувань – платіжні доручення, платіжні вимоги, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, акредитиви, векселі, банківські платіжні картки.

Платіжне доручення є розпорядженням обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства, оформлене на спеціальному бланку (зразок 23.2).

Зразок 23.2

Платіжне доручення № 223
від "8" листопада 20xx р.

0410001
Одержано банком "_" _____ 20xx р.

Платник ВАТ "Омега"
м. Житомир

Код

39460430

Банк платника

Код
банку

ДЕБЕТ рах. №

СУМА

АКБ "Гарант" у м. Києві

322483

260000982024	6000,00
--------------	---------

Одержувач ТзОВ "Традиція"
м. Київ

Код

21621721

КРЕДИТ рах. №

Банк одержувача

Код
банку

260025921751	
--------------	--

Промінвестбанк в м. Києві

322014

Сума словами Шість тисяч грн. 00 коп

Призначення платежу: оплата за дошку обрізну згідно з накладною № 346 від 2 жовтня 20xx р.

у т.ч. ПДВ – 1000,00 грн.

Підпис

Загрий
Кудряшов

Проведено банком "_" _____ 20xx р.

М.П.

При розрахунках платіжними дорученнями ініціатором платежу виступає платник. За бажанням у платіжному дорученні платник може вказати *дату валютування*, тобто зазначену платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки дату, починаючи з якої грошові кошти, переказані платником одержувачу, переходять у власність одержувача. Ця дата не може бути встановлена пізніше, ніж на десятий календарний день після складання платіжного доручення (без урахування дати його складання).

Будь-яке перерахування (крім сплати податків і зборів до бюджету) повинно мати підставу, підтверджену документально. Документами, що підтверджують правомірність платежу, можуть бути: договір, акт (виконаних робіт, наданих послуг, результатів перевірки фондами, податковими органами, звірвання тощо), накладна, рахунок-фактура, товаротransпортна накладна, лист, наказ, інше.

Банк реєструє всі здійснені операції з надходження та списання коштів з поточного рахунку в спеціальній виписці з особового рахунку з доданням виправдовуючих документів.

Виписка банку – це документ, який видається банком підприємству та відображає рух грошових коштів на поточному рахунку. Вона замінює собою реєстр аналітичного обліку за операціями на поточному рахунку та одночасно є підставою для бухгалтерських записів. Таким чином, виписка банку – це фактично другий примірник особового рахунку підприємства, відкритого банком. Приклад виписки наведено в зразку 23.3.

Зразок 23.3

Виписка з поточного рахунку

Назва власника та номер рахунку		Дата останнього дня проведення розрахунку		Дата попереднього дня проведених розрахунків	
ГЗОВ "Корона" 2632012578		24.12.20xx р.		23.12.20xx р.	
Вхідне сальдо пасив				15000,00	
Код операції	Номер документу	Код банку	Номер рахунку	Оборот за дебетом	Оборот за кредитом
01	124	351125	2601408081		180,00
01	87	311056	2600308012		300,00
01	152	351173	2613865621	10000,00	
01	153	310012	2625638634	800,00	
Разом оборотів				10800,00	480,00
Вихідне сальдо пасив				4680,00	

Бухгалтер при отриманні виписки здійснює наступні операції, які називаються бухгалтерським терміном – *контитування виписки*:

- ◆ виписка нумерується;
- ◆ перевіряється наявність виправдовуючих розрахункових документів, на підставі яких зараховані або списані кошти;
- ◆ перевіряється відповідність сум у виписці суммам виправдовуючих документів на перерахування чи зарахування коштів;

◆ проставляється кореспонденція рахунків відповідно до проведених операцій.

Оброблюючи виписки, бухгалтер повинен пам'ятати, що поточний рахунок для обліку на підприємстві – активний, а для банку – пасивний. Зберігаючи грошові кошти підприємства, банк вважає себе його боржником, тобто на цю суму має кредиторську заборгованість. Тому залишки грошових коштів і надходжень на поточний рахунок підприємства банк записує за кредитом поточного рахунку, а зменшення свого боргу (списання, видачу коштів) – за дебетом.

На полях перевіреної виписки напроти сум операцій і на документах, які додаються, проставляються коди кореспондуючих рахунків, а на документах вказуються ще й порядкові номери запису у виписці. Після цього на всіх доданих до виписки документах ставлять штамп “Погашено”.

23.3. Характеристика рахунку 31 “Рахунки в банках”

Рахунок 31 “Рахунки в банках” призначений для обліку наявності та руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках у банку, і які можуть бути використані для поточних операцій. Він активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів – грошових коштів і 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”.

Аналітичний облік за рахунком може вестися за видами рахунків, відкритих у банківських установах. Він повинен надавати можливість щоденно визначати залишки грошових коштів на рахунках в банках, їх рух за певний період, виявляти накопичення грошових коштів понад мінімальної потреби для розміщення його у високоліквідних активах.

Субрахунок 311 “Поточні рахунки в національній валюті” призначений для обліку коштів у національній валюті, які знаходяться на поточному рахунку в банку.

Субрахунки 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” та 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті” призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів в іноземній валюті.

На субрахунку 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті” обліковується рух коштів, які знаходяться в акредитивах, на особових рахунках із вантажообігу та в чекових книжках.

На кожен виставлений акредитив відкривається окремий аналітичний рахунок із зазначенням конкретного постачальника.

СМП на рахунку 31 “Рахунки в банках” також можуть обліковувати грошові кошти в дорозі в національній і іноземній валюті.

23.4. Відображення руху грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку

Облік руху грошових коштів на рахунках у банках ведеться на рахунку 31 “Рахунки в банках”. За дебетом рахунку 31 “Рахунки в банку” відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

Етапи та порядок загального ведення обліку коштів на поточному рахунку наведено на рис. 23.3.

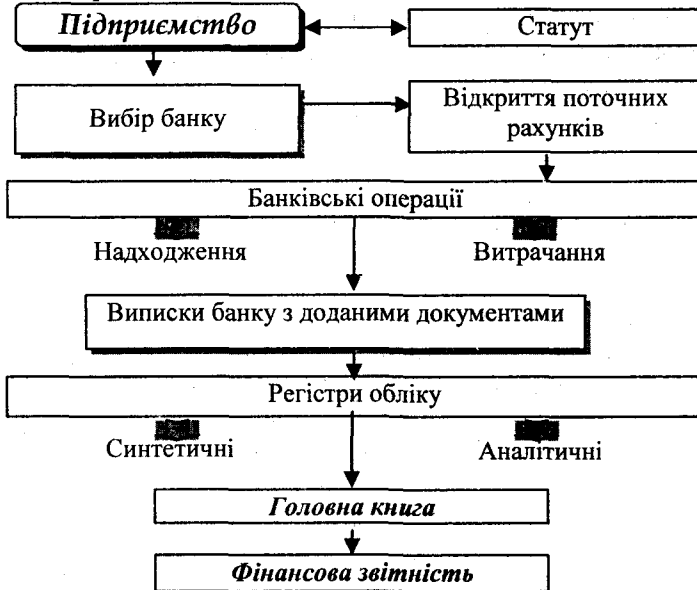


Рис. 23.3. Загальний порядок обліку коштів на поточному рахунку в банку

Оформлення чекової книжки є послугою банку, оплату якої слід відобразити в обліку так само, як і оплату інших наданих підприємству послуг.

Для перерахування з поточного рахунку плати за оформлення чекової книжки у платіжному дорученні слід зазначити: “За оформлення чекової книжки згідно з договором на розрахунково-касове обслуговування”. Найчастіше на практиці підприємства в самому договорі на розрахунково-касове обслуговування безпосередньо зазначають про таку послугу банку як оформлення чекової книжки та розмір оплати за цю послугу. У такому випадку платіжне доручення на перерахування коштів банку за цю послугу передавати не потрібно. Утримання оплати за оформлення та видачу чекової книжки здійснюється банком автоматично (див. приклад 23.1).

Отримана чекова книжка повинна зберігатися в сейфі у головного бухгалтера або працівника бухгалтерії, на якого покладено ведення розрахунків з цією чековою книжкою.

Чекові книжки є бланками суворого обліку, тому оприбуткування та використання бланків чекової книжки, крім обліку на субрахунку 209 “Інші матеріали”, здійснюється також на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”.

Приклад 23.1

Підприємство депонувало з поточного рахунку кошти на рахунок чекової книжки в сумі 100000 грн. Банком оплачено рахунковий чек, виданий постачальнику, на суму 10000 грн. Також підприємством відкрито акредитив в іноземній валюті за рахунок коштів з поточного рахунку (56000 грн.) і короткострокового кредиту (70000 грн.). За рахунок коштів виставленого акредитиву проведено оплату постачальнику (98000 грн.), решта суми спрямована на погашення кредиту. У бухгалтерському обліку будуть відображені наступні записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Одержано розрахункову чекову книжку	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	100000
2	Відображено вартість чекової книжки	08 “Бланки суворого обліку”	--	10
3	Проведено оплату постачальнику з чекової книжки	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”	10000
4	Депоновано суму коштів на виставлення акредитиву за рахунок: – коштів з поточного рахунку	314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	56000
	– короткострокового банківського кредиту	314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”	60 “Короткострокові зобов’язання”	70000
5	Оплачено матеріали за рахунок коштів виставленого акредитиву	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”	98000
6	Залишок невикористаного акредитиву направлений на зменшення заборгованості перед банком	60 “Короткострокові зобов’язання”	314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”	28000

Організація обліку та контролю коштів на валютному рахунку підприємства, а також операцій в іноземній валюті має свої особливості. Вони відображаються в бухгалтерському обліку в національній грошовій одиниці

України на підставі попереднього перерахунку суми в іноземній валюті за курсом НБУ на дату здійснення операцій¹.

Позитивні курсові різниці підприємства відображається наступним записом: Д-т 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", К-т 714 "Дохід від операційної курсової різниці", а негативні – Д-т 945 "Втрати від операційної курсової різниці", К-т 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті". Курсові різниці із заборгованості засновників підприємства за внесками до статутного капіталу відображаються на рахунку 46 "Неоплачений капітал" у кореспонденції з субрахунком 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті".

Відображення в бухгалтерському обліку руху грошових коштів на рахунках у банках наведено в таблиці 23.1.

Таблиця 23.1. Відображення руху грошових коштів на рахунках в банках

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Погашено дебітором довгострокову заборгованість	31 "Рахунки в банках"	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"
2	Передано готівку з каси в банк	31 "Рахунки в банках"	30 "Каса"
3	Оплачено покупцями раніше одержані товари, роботи, послуги, продукцію	31 "Рахунки в банках"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
4	Перепродані акції власної емісії	31 "Рахунки в банках"	45 "Вилучений капітал"
5	Одержано кошти цільового фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, різні позабюджетні та міжгалузеві фонди)	31 "Рахунки в банках"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
6	Одержано довгострокову позику банку на поточний рахунок	31 "Рахунки в банках"	50 "Довгострокові позики"
7	Одержано фінансову допомогу на зворотній основі	31 "Рахунки в банках"	55 "Інші довгострокові зобов'язання"
8	Одержано короткострокову позику банку	31 "Рахунки в банках"	60 "Короткострокові позики"
9	Повернуто з бюджету на рахунок підприємства грошові кошти	31 "Рахунки в банках"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
10	Повернуто кошти з фондів соціального страхування на рахунок підприємства	31 "Рахунки в банках"	65 "Розрахунки за страхуванням"
11	Одержано доходи майбутніх періодів	31 "Рахунки в банках"	69 "Доходи майбутніх періодів"
12	Зараховано на рахунок у банку: – виручку від реалізації продукції	31 "Рахунки в банках"	70 "Доходи від реалізації"
	– дохід від реалізації виробничих запасів, МШП	31 "Рахунки в банках"	71 "Інший операційний дохід"
	– дохід від спільної діяльності	31 "Рахунки в банках"	72 "Доходи від участі в капіталі"

¹ Детальнішу інформацію див. в підручнику: Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 544 с. (тема 3).

1	2	3	4
	– суми отриманих дивідендів		73 “Інші фінансові доходи”
	– дохід від реалізації основних засобів		74 “Інші доходи”
13	Отримано суми страхового відшкодування від страхової організації	31 “Рахунки в банках”	75 “Надзвичайні доходи”
14	Придбано довгострокові інвестиції (акції, облигації інших підприємств)	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	31 “Рахунки в банках”
15	Передано готівку з банку в касу	30 “Каса”	31 “Рахунки в банках”
16	Депоновано готівку на лімітовану чекову книжку, виставлений акредитив	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”	31 “Рахунки в банках”
17	Перераховано готівку для придбання іноземної валюти	33 “Інші кошти”	31 “Рахунки в банках”
18	Повернуто передоплату покупцям	36 “Розрахунки з покупцями та замовники”	31 “Рахунки в банках”
19	Проведено передоплату постачальникам	371 “Розрахунки за виданими авансами”	31 “Рахунки в банках”
20	Викуплено акції власної емісії у акціонерів	45 “Вилучений капітал”	31 “Рахунки в банках”
21	Використано кошти цільового фінансування	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”	31 “Рахунки в банках”
22	Повернуто банку довгострокову позику	50 “Довгострокові позики”	31 “Рахунки в банках”
23	Погашено за рахунок коштів банку:	51 “Довгострокові векселі видані”,	31 “Рахунки в банках”
	– заборгованість за раніше виданим векселем	62 “Короткострокові векселі видані”	
	– заборгованість по зобов’язаннях за облигаціями	52 “Довгострокові зобов’язання за облигаціями”	
	– довгострокову заборгованість перед орендодавцем з оренди	53 “Довгострокові зобов’язання з оренди”	
	– довгострокові зобов’язання перед різними кредиторами	55 “Інші довгострокові зобов’язання”	
	– короткострокову позику банку	60 “Короткострокові позики”	
24	Проведено розрахунки з постачальниками, іншими кредиторами за раніше надані послуги	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”	31 “Рахунки в банках”
25	Погашено заборгованість перед бюджетом	64 “Розрахунки з податками й платежами”	31 “Рахунки в банках”
26	Сплачено збори до фондів соціального страхування	65 “Розрахунки за страхуванням”	31 “Рахунки в банках”
27	Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівників	66 “Розрахунки з оплати праці”	31 “Рахунки в банках”
28	Перераховано дивіденди учасникам	67 “Розрахунки з учасниками”	31 “Рахунки в банках”

1	2	3	4
29	Оплачено витрати грошовими коштами з поточного рахунку	91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 95 "Фінансові витрати", 97 "Інші витрати", 99 "Надзвичайні витрати"	31 "Рахунки в банках"

Інвентаризація коштів на рахунках в банку Сутність інвентаризації полягає у встановленні реальності залишків шляхом перевірки відповідності сальдо усіх банківських виписок і облікових регістрів на кінець інвентаризаційного періоду, встановлення можливих розбіжностей і претензій до обслуговуючого банку, якщо останні мали місце. Інвентаризація здійснюється методом звірки залишків на рахунках, які обліковуються в бухгалтерії з даними банківських виписок.

Регістри обліку та звітність Синтетичний облік за рахунком 31 "Рахунки в банках" ведеться в Журналі 1 (див. лекцію 21) та Відомості 1.2 (зразок 23.4).

Зразок 23.4

IV. Відомість 1.2 в дебет рахунку 31 "Рахунки в банках" з кредиту рахунків

Сальдо на початок місяця *17000 грн.*

№ запису	Дата виписок банку	30 "Каса"	36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	50 "Довгострокові позики"	Усього
1	01.06	3000	10500			13500
2	07.06	1500		700	15000	17200
3	15.06	2300	5000		1000	8300
Усього		6800	15500	700	16000	39000
Відмітки						

Усього за кредитом 27500 грн., за дебетом 39000 грн. Сальдо на кінець місяця 28500 грн.

У Балансі (ф. № 1) залишки на рахунках 30 "Каса", 33 "Інші кошти" відображаються разом із залишками на рахунку 31 "Рахунки в банках" та субрахунку 351 "Еквіваленти грошових коштів" в рядках балансу 230 та 240 окремо в національній та в іноземній валюті. В кінці року підприємство складає Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), який призначений для відображення руху грошових потоків у розрізі надходжень та виплат у рамках операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Лекція 24

Облік операцій з короткостроковими векселями одержаними та поточними фінансовими інвестиціями

Мета вивчення

Після вивчення лекції 24 студент повинен знати:

- поняття векселів і поточних фінансових інвестицій;
- основні рахунки для обліку короткострокових векселів та поточних фінансових інвестицій;
- порядок відображення в обліку операцій з короткостроковими векселями та поточними фінансовими інвестиціями.

Після вивчення лекції 24 студент повинен вміти:

- характеризувати рахунки, призначені для обліку короткострокових векселів і поточних фінансових інвестицій;
- формулювати кореспонденцію рахунків для обліку короткострокових векселів одержаних і поточних фінансових інвестицій;
- заповнювати документи, призначені для оформлення операцій з векселями.

У лекції розглядаються наступні питання:

24.1. Поняття векселів та поточних фінансових інвестицій

24.2. Характеристика рахунків з обліку короткострокових векселів одержаних та поточних фінансових інвестицій

24.3. Відображення операцій з короткостроковими векселями одержаними та поточними фінансовими інвестиціями на рахунках бухгалтерського обліку

24.1. Поняття векселів та поточних фінансових інвестицій

Поняття та види векселів і фінансових інвестицій розглядалися у лекціях 6 і 8, тому розглянемо детальніше лише облік поточних фінансових інвестицій, еквівалентів грошових коштів і короткострокових векселів.

Поняття поточних фінансових інвестицій та короткострокових векселів Фінансові інвестиції поділяються на довгострокові, які розглядаються як необоротні активи, і короткострокові – поточні активи.

Поточні фінансові інвестиції – інвестиції на строк, який не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Інвестиції, які визнані еквівалентами грошових коштів, відображаються в балансі не стільки для отримання інвестиційного доходу або контролю за діяльністю компанії – об'єкту інвестицій, скільки для забезпечення виконання короткострокових зобов'язань. До еквівалентів грошових коштів відносяться інвестиції зі строком погашення не більше трьох місяців з дати придбання. Інвестиції в акції інших підприємств не відносяться до грошових еквівалентів, за винятком тих випадків, коли вони за своєю сутністю ідентичні грошовим коштам.

Здійснення вкладень в еквіваленти грошових коштів доцільне для підприємств, які мають тимчасово вільний залишок грошових коштів, бажають отримати від нього додатковий дохід і захистити цей вид активів від впливу інфляції.

Види цінних паперів

Акція – це безстроковий цінний папір, який засвідчує внесок до статутного капіталу акціонерного товариства та дає право на отримання частини доходу акціонерного товариства у вигляді дивідендів, а також на участь в управлінні товариством.

Розрізняють *привілейовані* та *прості* (звичайні) акції. Від звичайної акції привілейована відрізняється тим, що сума дивідендів за нею фіксована та складає визначений відсоток від номінальної вартості акції, тобто не залежить від поточного прибутку підприємства. Величина дивідендів за звичайними акціями нефіксована та залежить від отриманого прибутку і рішення зборів акціонерів. При ліквідації підприємства власник привілейованої акції має переважне право у відношенні до держателя звичайних акцій на отримання частини майна акціонерного товариства відповідно до своєї частки в майні підприємства, вираженою кількістю акцій. У випадку недостатності прибутку виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок фондів підприємства.

Облігація – це цінний папір, який засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому термін, з виплатою фіксованого відсотку, якщо інше не передбачено умовами випуску.

Облігації можуть випускатися як Урядом та місцевими органами влади, так і окремими підприємствами.

Облігації можуть бути як *іменними*, так і *на пред'явника*, *процентними* та *безпроцентними (цільовими)*, що вільно обертаються на ринку і з обмеженим обігом. За формою виплати доходу облігації поділяються на: *облігації з фіксованою купонною ставкою*, *з плаваючою купонною ставкою* та *безкупонні*.

Безкупонні облігації реалізуються фізичними та юридичними особами на добровільних засадах за ціною, яка нижче їх номінальної вартості. Різниця між ціною придбання і номінальною вартістю облігацій, яка відшкодовується власнику при погашенні, становить дохід з облігацій.

Казначейські зобов'язання – вид цінних паперів на пред'явника, що

засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету та дають право на отримання фінансового доходу.

Особливим видом є *казначейські векселі* – векселі, які видаються за рахунок фінансування витрат державного бюджету (за винятком витрат на оплату праці та інших грошових виплат населенню) за згодою відповідного отримувача коштів із державного бюджету.

Векселедавцем і платником за казначейськими векселями, які випущені для фінансування витрат державного бюджету, виступає Головне управління Державного казначейства, яке щомісячно публікує інформацію про умови випуску та погашення казначейських векселів.

Казначейські векселі можуть використовуватися з метою:

- ◆ погашення кредиторської заборгованості (за згодою відповідних кредиторів);
- ◆ продажу юридичним особам-резидентам;
- ◆ застави з метою забезпечення зобов'язань перед резидентами згідно із законодавством про заставу;
- ◆ зарахування в оплату податків до державного бюджету за бажанням власника векселя.

Депозитний сертифікат – це свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право вкладника (тільки юридичної особи) на одержання після встановленого терміну суми внеску та відсотків за ним. Він повинен відповідати наступним умовам: обмежений строк інвестиції (граничний – 1 рік); гарантована величина доходу на інвестицію (як правило, у відсотках від суми інвестиції).

Депозитні сертифікати може випускати тільки банк у письмовій формі, вони не можуть бути розрахунковим або платіжним засобом за товари та послуги, виконання зобов'язань за сертифікатами можливе лише в грошовій формі; вони не випускаються без повної передоплати їх номінальної вартості, суворо формалізовані та передбачають заповнення всіх обов'язкових реквізитів (відсутність хоча б одного робить сертифікат недійсним).

Депозитні сертифікати часто застосовуються як короткострокові фінансові інвестиції, адже вони гарантують відносно високий дохід і є досить ліквідними коштами.

24.2. Характеристика рахунків з обліку короткострокових векселів одержаних та поточних фінансових інвестицій

<i>Характеристика рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані”</i>	Документування господарських операцій з обліку векселів розглянуто в лекції 6. На рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані
---	---

послуги та за іншими операціями, забезпеченими векселями. Рахунок 34 “Короткострокові векселі одержані” має такі *субрахунки*:

341 “Короткострокові векселі, одержані в національній валюті” – ведеться облік векселів, одержаних в національній валюті;

342 “Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті” – для обліку векселів, одержаних в іноземній валюті.

На рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” за дебетом відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів в погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

СМП для обліку короткострокових векселів одержаних можуть використовувати рахунок 37 “Розрахунки з різними дебіторами”.

Характеристика Облік наявності та руху поточних фінансових рахунку 35 “Поточні інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому фінансові числі депозитних сертифікатів, ведеться на рахунку інвестицій” 35 “Поточні фінансові інвестиції”.

Рахунок 35 “Поточні фінансові інвестиції” має наступні *субрахунки*:

351 “Еквіваленти грошових коштів”;

352 “Інші поточні фінансові інвестиції”.

За дебетом рахунку відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів і поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття.

СМП для обліку поточних фінансових інвестицій зобов’язані вести рахунок 35 “Поточні фінансові інвестиції”.

Оцінка і аналітичний облік векселів розглянуто в лекції 6, поточних фінансових інвестицій – у лекції 8.

24.3. Відображення операцій з короткостроковими векселями одержаними та поточними фінансовими інвестиціями на рахунках бухгалтерського обліку

Облік короткострокових векселів одержаних Подвійна природа векселя (з одного боку, це – борговий (розрахунковий) документ, з іншого – цінний папір) накладає відбиток на порядок його відображення в бухгалтерському обліку. Зазначимо, що на практиці навіть якщо вексель і придбавається підприємством як цінний папір, то надалі він найчастіше використовується як борговий (розрахунковий) документ.

На рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” ведеться облік векселів, одержаних для забезпечення дебіторської заборгованості.

Одержання векселів за продажу продукцію (товари, роботи, послуги) відображається в бухгалтерському обліку записом: Д-т 34 “Короткострокові

векселі одержані”, К-т 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”. Аналогічно в бухгалтерському обліку здійснюються записи, пов’язані з одержанням векселів для забезпечення інших видів дебіторської заборгованості.

Сума доходу, одержана векселедержателем за відстрочку платежу, відображається за дебетом рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” і кредитом рахунку 733 “Інші доходи від фінансових операцій”.

Після одержання вексель може залишатися в підприємства-векселедержателя до настання строків платежу, може бути переданий іншій організації або особі в рахунок оплати за товари чи використаний для одержання кредиту в банку.

Можливі господарські операції з векселями одержаними наведено в таблиці 24.1.

Таблиця 24.1. Господарські операції з векселями одержаними

<i>Векселі одержані</i>	
Виписані покупцями векселі після акцепту	Передача постачальнику в оплату зобов’язань
Акцепти, що надходять від покупців	Передача в заставу для одержання кредитів
	Передача банку для дисконтування
	Передача банку для вимоги платежу по векселю
	Обмін на звільнення від сплати частини податків при настанні терміну погашення
	Власне пред’явлення покупцю

Суми, що обліковуються на рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані”, списуються з погашенням заборгованості, забезпеченої векселями, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів.

При передачі векселя іншій організації або банку для погашення заборгованості робиться запис: Д-т рахунків 50 “Довгострокові позики”, 60 “Короткострокові позики”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 64 “Розрахунки за податками й платежами”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”, К-т 34 “Короткострокові векселі одержані”.

Вексель може бути оплачений векселедавцем достроково. Дисконтні операції, тобто дострокова виплата векселедержателю зазначеної у векселі суми з вирахуванням відсотків з моменту одержання до терміну платежу за векселем, відображаються за кредитом рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” у кореспонденції з рахунками 31 “Рахунки в банках” – на суму, одержану за проданий вексель; 732 “Відсотки одержані” – на суму відсотку за векселем.

Продаж короткострокових векселів як цінних паперів відображається в зворотньому від придбання порядку із зарахуванням різниці між вартістю продажу та вартістю придбання векселів до складу фінансових результатів.

Господарські операції та кореспонденція рахунків для відображення в обліку операцій з короткостроковими векселями одержаними наведено в таблиці 24.2.

Таблиця 24.2. Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку короткострокових векселів одержаних

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Одержано вексель від покупців і замовників, інших дебіторів для забезпечення заборгованості	34 "Короткострокові векселі одержані"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"
2	Одержано вексель від покупців за відвантажену їм готову продукцію, роботи, послуги, товари, реалізовані фінансові інвестиції, необоротні активи, інше майно	34 "Короткострокові векселі одержані"	70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 74 "Інші доходи"
3	Одержано дохід за відстрочку платежу за векселем	34 "Короткострокові векселі одержані"	73 "Інші фінансові доходи"
4	Одержано в касу, на поточний рахунок кошти в погашення заборгованості, забезпеченої одержаними векселями	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	34 "Короткострокові векселі одержані"
5	Передано одержаний вексель в погашення: – позики банку	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики"	34 "Короткострокові векселі одержані"
	– заборгованості перед поставальниками та підрядниками	63 "Розрахунки з поставальниками та підрядниками"	
	– заборгованості перед бюджетом за податками	64 "Розрахунки за податками й платежами"	
	– кредиторської заборгованості	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	
6	Списано забезпечену векселем дебіторську заборгованість, що визнана безнадійною	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	34 "Короткострокові векселі одержані"
7	Відображено дисконтні операції за векселем одержаним	97 "Інші витрати"	34 "Короткострокові векселі одержані"
8	Списано забезпечену векселем дебіторську заборгованість, що визнана безнадійною внаслідок надзвичайних подій	99 "Надзвичайні витрати"	34 "Короткострокові векселі одержані"

Синтетичний облік за рахунком 34 "Короткострокові векселі одержані" ведеться в Журналі 3 (І розділ) і Відомості 3.1.

У звітності короткострокові векселі одержані відображаються в Балансі (ф. № 1) у розділі II активу в рядку 150 "Векселі одержані", в якому вказується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

Облік поточних фінансових інвестицій Облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями відображається на рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції".

Придбання (надходження) фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку записом: Д-т 35 "Поточні фінансові інвестиції",

К-т рахунків 162 “Довгострокові векселі одержані” – придбання в обмін на довгостроковий вексель; 18 “Інші необоротні активи” – в обмін на інші необоротні активи; 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” – за грошові кошти; 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами” – надходження в погашення дебіторської заборгованості; 46 “Неоплачений капітал” – одержання фінансової інвестиції як внеску до статутного капіталу; 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – придбання в кредит тощо.

Витрати, понесені при придбанні фінансових інвестицій (сплата комісійних, податків, зборів, інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням фінансової інвестиції), які включаються до первісної вартості цих інвестицій, відображаються за дебетом рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” та за кредитом відповідних рахунків (розрахунків з кредиторами, бюджетом тощо).

Сума зменшення балансової вартості фінансових інвестицій, справедливої вартість яких достовірно визначити неможливо, за рахунок зменшення корисності відображається у складі інших витрат.

Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій, які відображаються за справедливою вартістю (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відносяться до інших доходів: Д-т 35 “Поточні фінансові інвестиції”, К-т 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” – на суму дооцінки; зменшення – у складі інших витрат: Д-т 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”, К-т 35 “Поточні фінансові інвестиції” – на різницю між первісною і справедливою вартістю.

Реалізація поточних фінансових інвестицій в обліку відображається наступним чином (табл. 24.3).

Таблиця 24.3. Облік реалізації поточних фінансових інвестицій

№ оп	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”
2	Відображено собівартість інвестицій, яка дорівнює справедливій вартості на дату складання звітності за попередній період	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	35 “Поточні фінансові інвестиції”
3	Списано дохід на фінансові результати	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”
4	Списано собівартість реалізованих фінансових інвестицій на фінансові результати	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”

Погашення фінансових інвестицій грошовими коштами відображається за дебетом рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” і кредитом рахунків грошових коштів.

Відображення у бухгалтерському обліку поточних фінансових інвестицій наведено у таблиці 24.4.

Таблиця 24.4. Бухгалтерський облік поточних фінансових інвестицій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Придбано фінансову інвестицію в обмін на вексель, інші необоротні активи, за грошові кошти, за рахунок позик, у кредит	35 "Поточні фінансові інвестиції"	162 "Довгострокові векселі одержані", 18 "Інші необоротні активи", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
2	Одержано фінансову інвестицію для погашення дебіторської заборгованості	35 "Поточні фінансові інвестиції"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"
3	Збільшено балансову вартість поточної фінансової інвестиції: – на суму амортизації дисконту (за інвестиціями, які обліковуються за амортизованою собівартістю)	35 "Поточні фінансові інвестиції"	733 "Інші доходи від фінансових операцій"
	– на суму різниці між справедливою і первісною вартістю на дату балансу (за інвестиціями, які обліковуються за собівартістю з урахуванням зменшення їх корисності)		746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
4	Погашено фінансову інвестицію грошовими коштами	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	35 "Поточні фінансові інвестиції"
5	Списано балансову вартість реалізованих поточних фінансових інвестицій	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	35 "Поточні фінансові інвестиції"
6	Відображено в складі витрат поточного періоду суми: – уцінки фінансових інвестицій – зменшення корисності інвестицій	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	35 "Поточні фінансові інвестиції"
7	Списано на збитки, понесені в результаті надзвичайних подій, вартість фінансових інвестицій	99 "Надзвичайні витрати"	35 "Поточні фінансові інвестиції"

Для обліку операцій за рахунком 35 "Поточні фінансові інвестиції" призначений Журнал 4 (розділ II) і Відомість 4.2.

Лекція 25

Облік заборгованості покупців і замовників

Мета вивчення

Після вивчення лекції 25 студент повинен знати:

- основні поняття поточної дебіторської заборгованості;
- характеристику рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”;
- синтетичний облік, порядок відображення в облікових регістрах і звітності заборгованості покупців і замовників

Після вивчення лекції 25 студент повинен вміти:

- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції, використовуючи рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” з відповідними субрахунками;
- заповнювати первинні документи на основі господарських операцій за розрахунками з покупцями та замовниками.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 25.1. Визначення основних понять поточної дебіторської заборгованості
- 25.2. Характеристика рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
- 25.3. Відображення заборгованості покупців і замовників на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та фінансовій звітності

25.1. Визначення основних понять поточної дебіторської заборгованості

Основні поняття У процесі фінансово-господарської діяльності у поточної підприємства постійно виникає потреба в проведенні дебіторської розрахунків зі своїми контрагентами. Відвантажуючи заборгованості виготовлену продукцію, підприємство, як правило, не отримує оплату одразу, тобто відбувається кредитування покупця. Тому протягом періоду від моменту відвантаження продукції до моменту надходження платежу кошти підприємства знаходяться у вигляді дебіторської заборгованості.

Облік розрахунків з дебіторами регламентується П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” (див. лекцію 15), відповідно до якого *поточна дебіторська заборгованість* – сума дебіторської заборгованості, яка виникає під час нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У балансі поточна дебіторська заборгованість поділяється на заборгованість покупців і замовників та іншу поточну дебіторську заборгованість. *Покупці* – це фізичні або юридичні особи, які придбають товари (роботи, послуги). *Замовники* – це учасники договору, на підставі замовлення яких виготовляється конкретна продукція, надаються послуги, виконуються роботи іншим учасником договору.

На сьогоднішній день в Україні розповсюджений такий вид розрахунків, як бартерні операції. *Товарообмінна (бартерна) операція* – це господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачає розрахунок за продану продукцію (роботи, послуги) в іншій, ніж грошовій, формі, включаючи різні види погашення (заліку) взаємозаборгованості між сторонами господарської операції без проведення грошових розрахунків. Тобто розрахунок між суб'єктами товарообмінної операції передбачає еквівалентний за вартістю обмін одних товарів (робіт, послуг) на інші.

Визнання дебіторської заборгованості покупців і замовників Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг і оцінюється за первісною вартістю. У випадку відстрочення платежу з виникненням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів (їх еквівалентів), що підлягають отриманню за товари, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (відсотками) в період її нарахування.

Оцінка дебіторської заборгованості покупців та замовників Дебіторська заборгованість як складова елементу фінансової звітності активу має визнаватися і відображатися у звітності в сумі, яка визначається з урахуванням оцінки дебіторської заборгованості в поточному обліку (рис. 25.1).

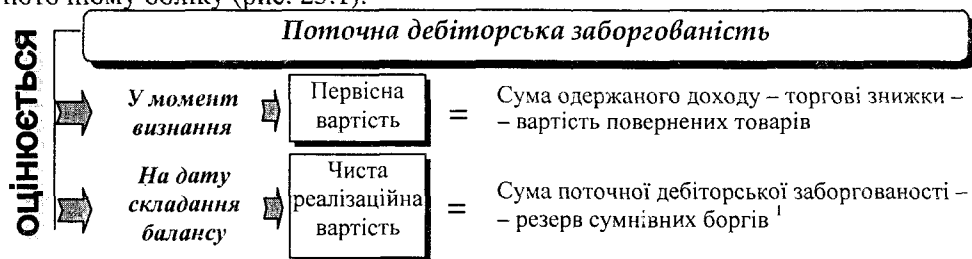


Рис. 25.1. Оцінка поточної дебіторської заборгованості¹

Експортні операції відображаються в обліку у гривнях та у валюті контракту, при цьому при відвантаженні на експорт використовується курс НБУ на дату здійснення операції. Такою датою є або дата оформлення

¹ Розрахунок резерву сумнівних боргів розглядається в Лекції 26.

вантажної митної декларації, або дата підписання з нерезидентом акта виконаних робіт, наданих послуг.

При здійсненні експортних операцій (крім бартерних) слід враховувати норми П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”. Дебетове сальдо рахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” у випадку продажу за гроші при відображенні в балансі є монетарною статтею. У цьому випадку сальдо рахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” перераховується за діючим курсом НБУ на кожну дату балансу та на дату здійснення операції (отримання грошових коштів від нерезидента). При цьому утворюються курсові різниці, які включаються до складу доходів або витрат звітного періоду.¹

25.2. Характеристика рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Документування господарських операцій Порядок і форми розрахунків між постачальником та покупцем визначаються у господарських договорах, які розглядалися в п. 15.3.

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин з покупцями і замовниками слугують первинні документи з обліку розрахунків (табл. 25.1).

Таблиця 25.1. Документування розрахунків з покупцями та замовниками

<i>Розрахунки з вітчизняними покупцями</i>	<i>Розрахунки з іноземними покупцями</i>
<i>Виникнення заборгованості</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – накладні – рахунки-фактури – рахунки – акти прийнятих робіт, послуг – податкові накладні – товарно-транспортні накладні (ТМ-1) – товарні накладні 	<ul style="list-style-type: none"> – комерційні документи (рахунки-фактури – invoice) – транспортні накладні (CMR – залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи) – платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ – розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
<i>Погашення заборгованості</i>	
Виписки банку, ПКО, векселі	Виписки банку, векселі

При здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій сторони укладають договори, в яких визначають строки взаємних поставок товарів, обов'язки сторін з виконання умов договору та відповідальність сторін у випадку порушення прийнятих зобов'язань.

При відвантаженні товару (виконанні робіт, наданні послуг) за бартерним обміном в обов'язковому порядку складаються рахунки-фактури,

¹ Детальнішу інформацію див. в підручнику: Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с. (п. 3.2).

накладні, акти тощо, в яких зазначається окремим рядком сума податку на додану вартість, дата складання, найменування і адреса постачальника та покупця.

Характеристика рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" Для обліку дебіторської заборгованості покупців і замовників використовується рахунок 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" призначений для обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи та надані послуги, окрім заборгованості, забезпеченої векселем, а також узагальнюється інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп.

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 і включені до вартості реалізації; за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунок підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків.

До рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" відкриваються наступні субрахунки:

361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями" – для обліку розрахунків з покупцями і замовниками, що знаходяться на митній території України;

362 "Розрахунки з іноземними покупцями" – для обліку розрахунків з іноземними покупцями і замовниками з експортних операцій. На ньому ведеться облік сум, аналогічних тим, що обліковуються на субрахунку 361;

363 "Розрахунки з учасниками ПФГ" – для обліку операцій з учасниками промислово-фінансових груп.

Аналітичний облік і управління дебіторською заборгованістю Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками повинен забезпечити отримання даних про заборгованість, строк сплати за якою ще не настав, а також заборгованість, несплачену в строк.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем і замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком, за кожною операцією. З цією метою підприємство може вести картки аналітичного обліку на кожного дебітора або накопичувальну відомість довільної форми.

На субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями", крім того, аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленій договором. Аналітичний облік повинен бути організований таким чином, щоб своєчасно надавати управлінцям необхідну повну інформацію про стан розрахунків з дебіторами з метою оптимізації її обсягу та забезпечення своєчасного погашення (див. рис. 25.2).

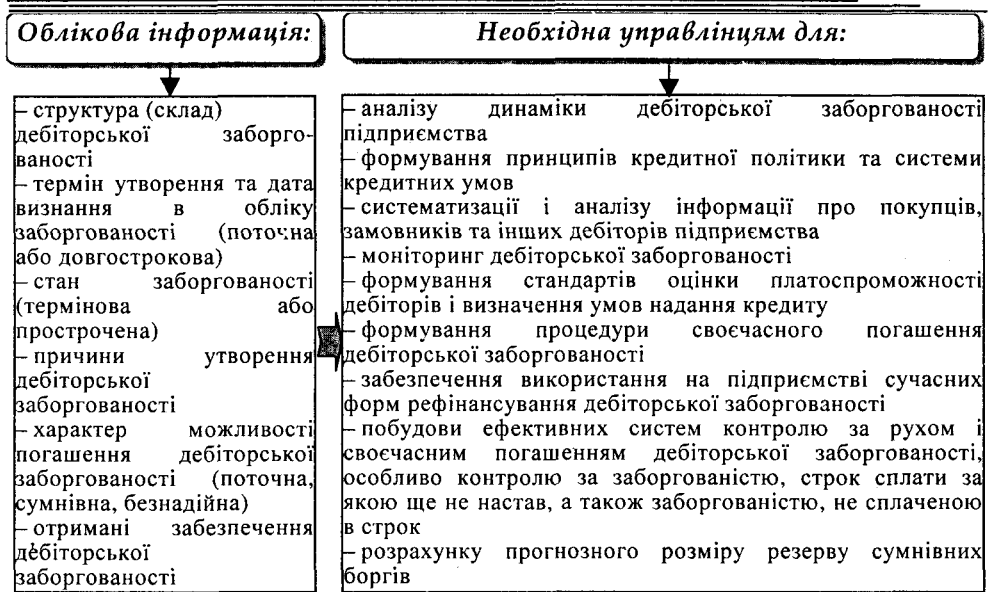


Рис. 25.2. Необхідність формування облікової інформації про дебіторську заборгованість з метою управління

Щомісячно для потреб управління може складатись звіт наступної форми (зразок 25.1).

Зразок 25.1.

Відомість обліку дебіторської заборгованості

Підприємство	Підстава виникнення заборгованості	Форма розрахунків	Термін		Сума заборгованості, грн.		Вжиті заходи зі стягнення за боргованості
			сплати за договором	прострочення	разом	з неї простроченої	
ТЗОВ "Сяйво"	Договір № 10 від 01.06.хх р. Рахунок-фактура № 52 від 08.06 ц.р.	Безготівковий розрахунок	19.06.20хх р.	131 день	55000,00	55000,00	Акт проведення взаєморозрахунків. Позовна заява до суду
ВАТ "Промінь"	Договір № 57 від 01.10.хх р. Рахунок-фактура № 28 від 07.10 ц.р.	Безготівковий розрахунок	18.10.20хх р.	10 днів	10000,00	10000,00	Направлено нагадування про оплату факсом, а також рекомендований лист

При складанні управлінської звітності слід враховувати, що на будь-якій стадії здійснення процесів продажу та придбання неминучі різні відхилення від виконання умов договорів, для вчасного виявлення яких необхідний оперативний контроль та своєчасна проінформованість управлінського персоналу про причини таких відхилень.

25.3. Відображення заборгованості покупців і замовників на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та фінансовій звітності

Облік дебіторської заборгованості покупців і замовників

Етапи та порядок загального ведення обліку розрахунків з покупцями і замовниками наведено на рис. 25.3.

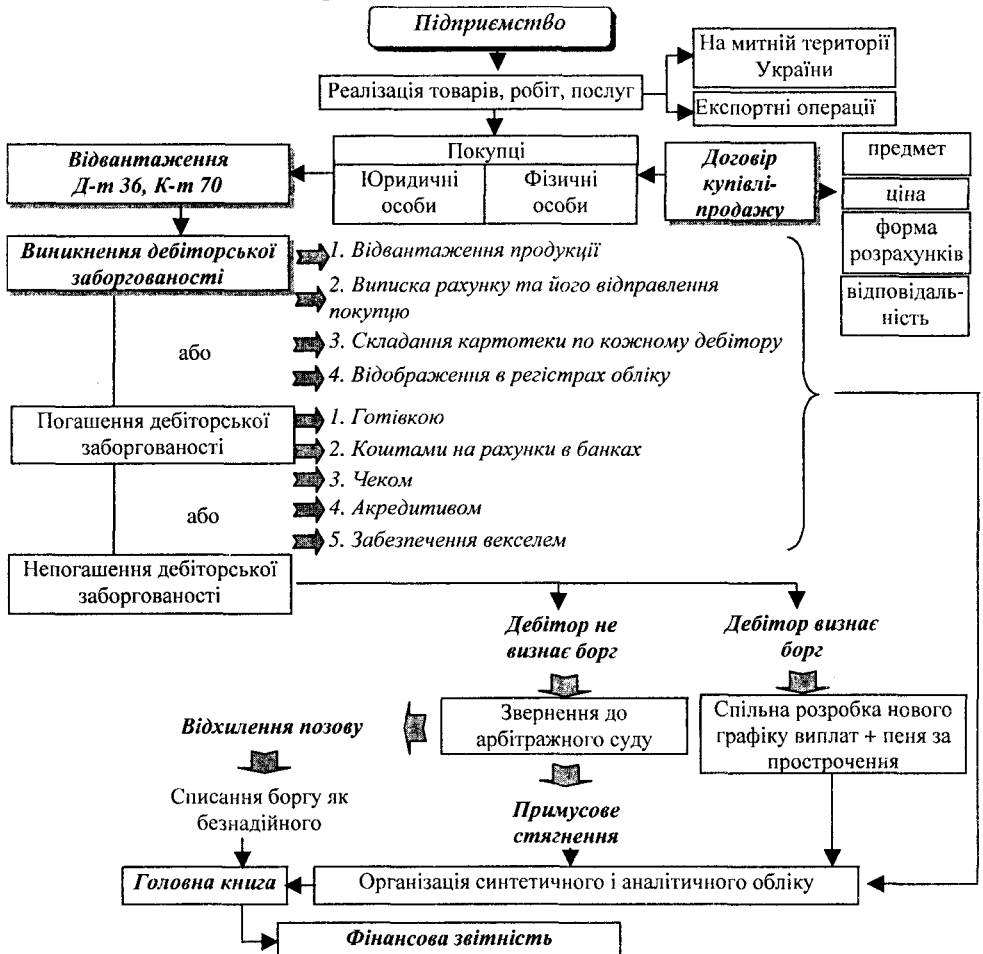


Рис. 25.3. Загальна схема бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями та замовниками

На суму оплати за відвантажену продукцію, виконані роботи та надані послуги покупцям і замовникам та на суму нарахованого ПДВ на виручку здійснюють наступні записи: Д-т 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, К-т 70 “Доходи від реалізації” та Д-т 70 “Доходи від

реалізації”, К-т 64 “Розрахунки за податками та платежами”. При погашенні покупцями та замовниками своєї заборгованості:

- ◆ у випадку погашення грошовими коштами: Д-т 30, 31, К-т 36;
- ◆ у випадку погашення векселем: Д-т 16, 34, К-т 36.

З питань обліку на субрахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” розглянемо деякі особливості, пов’язані з відображенням операцій одночасно в національній та іноземній валюті за допомогою умовного числового прикладу (приклад 25.1).

Приклад 25.1

Українське підприємство відвантажило іноземному покупцю готову продукцію за контрактною вартістю 5000 дол. США (курс НБУ на дату відвантаження – 5,1 грн./дол. США). Через 10 днів на транзитний валютний рахунок українського підприємства надійшла виручка в повному обсязі (курс НБУ на дату отримання виручки – 5,4 грн./дол. США).

У бухгалтерському обліку українського підприємства ці операції будуть відображені наступним чином¹:

№ оп.	Первинний документ та зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Вантажно-митна декларація. Відвантажено продукцію на експорт 5000 дол. США × 5,1 грн./дол. США = 25500 грн.	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	<u>5000 дол. США</u> 25500 грн.
2	Розрахунок бухгалтерії. Відображено курсову різницю у результаті перерахунку дебіторської заборгованості на дату отримання коштів 5000 дол. США × (5,4 – 5,1) грн./дол. США = 1500 грн.	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	714 “Дохід від операційної курсової різниці”	1500 грн.
3	Витиска банку. Надійшла виручка від іноземного покупця 5000 дол. США × 5,4 грн./дол. США = 27000 грн.	314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	<u>5000 дол. США</u> 27000 грн.

У випадку зменшення курсу іноземної валюти у відношенні до національної операційна курсова різниця відображається за дебетом рахунку 945 “Втрати від операційної курсової різниці”².

Операція із закриття розрахунків за бартерною угодою відображається в бухгалтерському обліку записом Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, К-т 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

¹ З метою спрощення, у прикладі відображені не всі операції щодо експорту продукції, а лише операції щодо дебіторської заборгованості.

² Детальнішу інформацію див. в підручнику: Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с. (п. 3.2).

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з покупцями і замовниками наведено в таблиці 25.2.

Таблиця 25.2. Обліку розрахунків з покупцями та замовниками”

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Повернено покупцю: – надлишково отриману готівку	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	30 “Каса”
	– надлишково перераховані кошти		31 “Рахунки в банках”
2	Одержано вексель від покупців	16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, 34 “Короткострокові векселі одержані”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
3	Відновлено суму заборгованості покупця, яка раніше була визнана безнадійною, у результаті зміни його фінансового стану	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	716 “Відшкодування раніше списаних активів”
		—	071 “Списана дебіторська заборгованість”
4	Відображено дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”
5	Відображено дохід від реалізації оборотних активів	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
6	Відображено курсову різницю в результаті перерахунку дебіторської заборгованості на дату отримання коштів	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	714 “Дохід від операційної курсової різниці”
7	Погашено покупцем заборгованість за товари	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
8	Відображено суми отриманих авансів, зараховані при пред’явленні покупцем (замовником) рахунків за поставку готової продукції	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
9	Списано безнадійну дебіторську заборгованість, визнану безнадійною:		36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
	– у частині резерву	38 “Резерв сумнівних боргів”	
	– у сумі, що перевищує резерв	944 “Сумнівні та безнадійні борги”	
	– одночасно відображено суму списаної заборгованості на позабалансовому рахунку	071 “Списана дебіторська заборгованість”	

Синтетичний облік за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” ведеться в Журналі 3 (І розділ), приклад заповнення якого розглядався в лекції 5, і Відомості 3.1 (зразок 25.2).

Зразок 25.2.
ВАТ "Промінь"
підприємство

Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36) за вересень 20xx р.

Номер запису	Номер документу	Найменування покупця	Сальдо на початок місяця		У дебет рахунку 36 з кредиту рахунків		Усього за дебетом	З кредиту рахунку 36 у дебет рахунків				Сальдо на кінець місяця	
			Дата виникнення заборгованості	Д-т	Дата	№ 70		Дата	№ 30	№ 31	№ 34		Усього за кредитом
1	35	ВАТ "Житомир-древ"	17.02	6000	05.09	700	700	10.09		1200		1200	5500
2	12	ТзОВ "Весна"	30.05	-	17.09	1000	1000	18.09	300		700	1000	-
Усього за рахунком 36			х	6000	х	1700	1700	х	300	1200	700	2200	5500

"30" вересня 20xx р.

Виконавець Ковальчук
(підпис)

Поточна дебіторська заборгованість покупців та замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем) відображається в статті балансу "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" (рядки 160-162 активу балансу). До підсумку Балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості.

Зміни в розмірах поточної дебіторської заборгованості відображаються у Звіті про рух грошових коштів підприємства.

Лекція 26

Облік іншої поточної дебіторської заборгованості

Мета вивчення

Після вивчення лекції 26 студент повинен знати:

- порядок обліку розрахунків за виданими авансами;
- порядок обліку розрахунків з підзвітними особами;
- порядок обліку розрахунків за нарахованими доходами;
- порядок обліку розрахунків за претензіями, розрахунків за відшкодуванням завданих збитків;
- порядок обліку розрахунків за позиками членам кредитних спілок, розрахунків з іншими дебіторами;
- порядок проведення інвентаризації дебіторської заборгованості.

Після вивчення лекції 26 студент повинен вміти:

- відображати на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за виданими авансами, розрахунки з підзвітними особами;
- здійснювати розрахунок витрат за відрядженнями;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за нарахованими доходами;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за претензіями, розрахунки із відшкодування завданих збитків;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за позиками членам кредитних спілок;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки з іншими дебіторами; заповнювати реєстри з обліку розрахунків з різними дебіторами.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 26.1. Облік розрахунків за авансами виданими
- 26.2. Облік розрахунків з підзвітними особами
- 26.3. Облік розрахунків за нарахованими доходами
- 26.4. Облік розрахунків за претензіями
- 26.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків
- 26.6. Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок
- 26.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами
- 26.8. Інвентаризація дебіторської заборгованості

26.1. Облік розрахунків за авансами виданими

У ряді випадків підприємства під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт (послуг), а також при оплаті продукції і робіт, прийнятих від замовників за частковою готовністю, можуть видавати аванси.

Аванс є грошовою сумою або іншою майновою цінністю, яка передається в рахунок виконання договірною зобов'язання (наприклад, у рахунок наступних поставок). Це повний або частковий платіж. Здійснюючи авансовий платіж, покупець фінансує продаж за деякий час до надходження товару.

Для обліку розрахунків за виданими авансами під поставку матеріальних цінностей (виконання робіт, надання послуг), а також з оплати продукції та робіт, прийнятих замовником за частковою готовністю, передбачено рахунок 371 "Розрахунки за авансами виданими".

Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам оформлюють платіжними дорученнями, в яких міститься посилання на укладений договір. Підтвердженням проведених платежів є виписка банку. Зарахування оформлюється розрахунком (довідкою) бухгалтерії.

Аналітичний облік за рахунком 371 "Розрахунки за виданими авансами" ведеться в розрізі окремих одержувачів грошових коштів у вигляді авансових платежів (за кожним дебітором).

Загальний порядок обліку розрахунків за авансами виданими наведено на рис. 26.1.

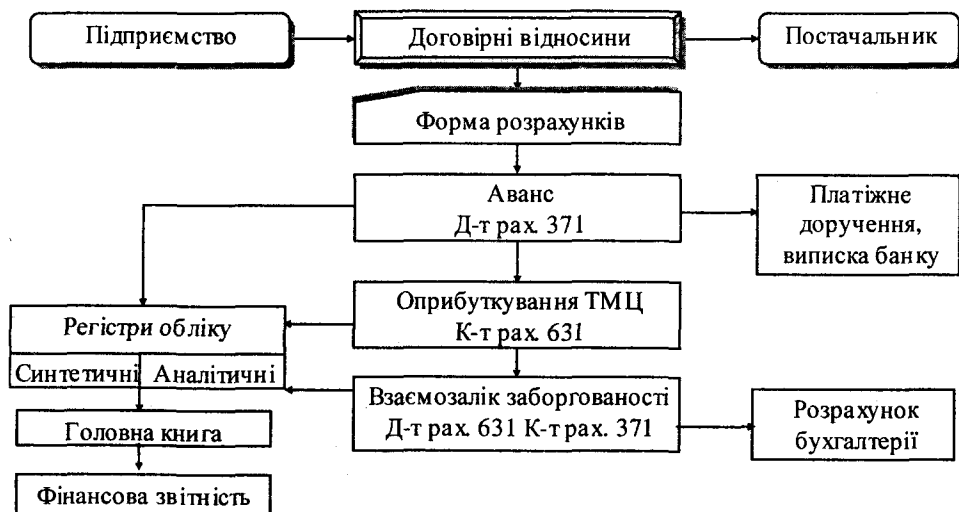


Рис. 26.1. Загальна схема обліку розрахунків за авансами виданими

На суму виданих авансів підприємство-покупець (замовник) здійснює запис за дебетом рахунку 371 "Розрахунки за виданими авансами" в кореспонденції з рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" та ін. Одночасно відображається сума

податкового кредиту з податку на додану вартість записом: Д-т 641 “Розрахунки за податками”, К-т 644 “Податковий кредит”.

При відвантаженні цінностей, прийманні робіт, послуг покупець (замовник) отримує від постачальника розрахункові документи на повну вартість цінностей (робіт, послуг). За даним фактом у бухгалтерському обліку покупця нараховується кредиторська заборгованість перед постачальником у сумі, зазначеній в розрахункових документах: Д-т 20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”, 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати” і т.д., К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” (на вартість отриманих цінностей, робіт, послуг за вирахуванням ПДВ) і одночасно Д-т 644 “Податковий кредит”, К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” (на суму податкового кредиту).

Одночасно зарахована сума авансів відображається у покупця записом за кредитом рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” в кореспонденції з рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

За сумами претензій, виставлених постачальникам і підрядникам, суму авансів списують проводкою: Д-т 374 “Розрахунки за претензіями”, К-т 371 “Розрахунки за виданими авансами”.

Повернуті постачальникам невикористані суми авансів: Д-т 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, К-т 371 “Розрахунки за виданими авансами”, Д-т 641 “Розрахунки за податками”, К-т 644 “Податковий кредит” – сторно.

Раніше видані, але не повернуті аванси, після закінчення терміну позовної давності списують як безнадійні борги: Д-т 944 “Сумнівні та безнадійні борги”, К-т 371 “Розрахунки за виданими авансами”, одночасно списання дебіторської заборгованості відображається поза балансом: Д-т 071 “Списана дебіторська заборгованість”.

26.2. Облік розрахунків з підзвітними особами

Основні поняття У процесі господарської діяльності у підприємств виникає необхідність видачі з каси готівки працівникам підприємства під звіт на господарські витрати та службові відрядження. У цьому випадку виникають розрахункові відносини з підзвітними особами.

Підзвітні особи – це працівники даного підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

На підприємстві повинен бути складений і затверджений наказом

керівника список осіб, які мають право одержувати гроші в підзвіт на господарські потреби.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи. Строк поїздки Україною не може перевищувати 30-ти днів, а за кордон – 60-ти, однак існують винятки, передбачені законодавством. Порядок відшкодування витрат на відрядження наведено на рис. 26.2.

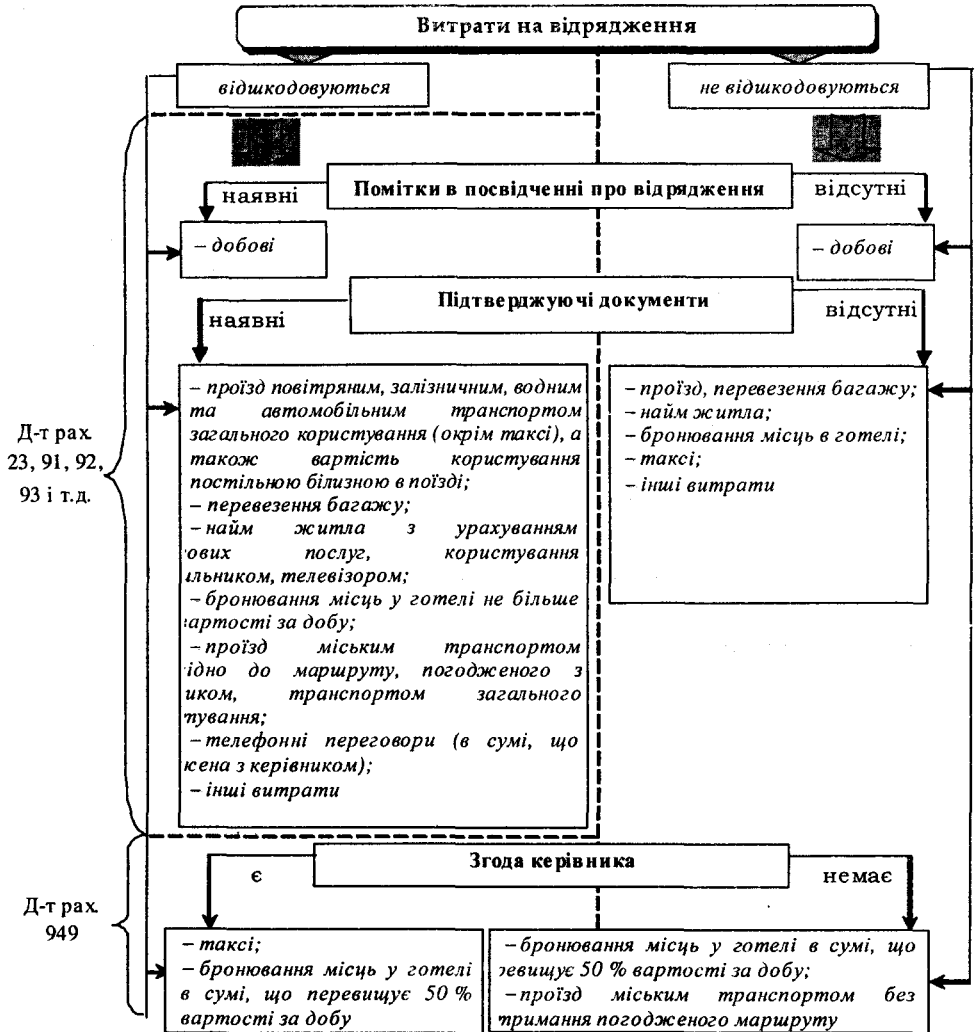


Рис. 26.2. Відшкодування витрат на відрядження

Підприємство, що відправляє працівника у відрядження, зобов'язане забезпечити його коштами (авансом) у розмірах, встановлених нормативно-правовими актами про службові відрядження. Суму авансу на відрядження,

що видається в підзвіт, визначають на підставі попереднього розрахунку у кошторисі витрат. При цьому аванс на закордонне відрядження повинен видаватися у валюті тієї країни, до якої працівник відряджається, або у вільноконвертованій валюті в розмірах, зумовлених реальними потребами в країні перебування з дотриманням вимог НБУ щодо вивезення іноземної валюти за кордон.

Видані під звіт суми повинні витратитися тільки за призначенням. Передача їх однією особою іншій забороняється. Видача готівки під звіт проводиться за умови повного відзвітування конкретної підзвітної особи за раніше виданий їй аванс. Залишок коштів понад суму, використану згідно з звітом про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, поверненню працівником до каси підприємства до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, у якому особа завершує відрядження або виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням і за рахунок особи, яка надала кошти під звіт

Під надмірно витраченими розуміють кошти, не повернуті в установленний термін:

– у разі відрядження – суми отриманих грошових коштів, які перевищують витрати платника податків на відрядження, розраховані згідно із законодавством про оподаткування прибутку;

– у разі видачі грошей під звіт – суми грошових коштів, які перевищують фактичні витрати платника податків на здійснення окремих цивільно-правових дій від імені і за рахунок особи, яка надала такі кошти під звіт.

Якщо платник податку повертає суму надміру витрачених коштів пізніше граничного терміну (до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, у якому платник податку завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок податкового агента платника податку, що надав кошти під звіт), але не пізніше звітного місяця, на який припадає останній день такого граничного терміну, то особа, що надала такі суми, нараховує штраф у розмірі 15 відсотків суми таких надміру витрачених коштів.

Якщо платник податку не повертає суму надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний термін, то така сума підлягає оподаткуванню (відповідно до законодавства про оподаткування доходів фізичних осіб) за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) платника податку та нарахуванню штрафу у розмірі 15 відсотків суми таких надміру витрачених коштів.

Якщо у майбутніх податкових періодах платник податку повертає суму надміру витрачених коштів або вона стягується з такого платника податку за рішенням суду, перерахунок податкових зобов'язань такого платника податку не здійснюється, а сума штрафу не відшкодовується.

Характеристика рахунку. Аналітичний облік Для обліку розрахунків з підзвітними особами призначено рахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. За дебетом рахунку в кореспонденції з рахунками грошових коштів відображається видача коштів підзвітній особі, за кредитом – списання затверджених сум на відповідні рахунки. Сальдо може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Аналітичний облік ведеться за кожною підзвітною особою.

Документування господарських операцій Направлення працівників підприємства у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу, в якому зазначається: пункт призначення, назва підприємства або організації, куди відряджається працівник, термін й мета відрядження. Важливими документами при відрядженні за кордон є: запрошення приймаючої сторони; укладений контракт (договір); інші документи, які засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини (протокол про наміри); документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, тематика яких збігається з основною діяльністю підприємства.

Наказ про направлення працівника у відрядження є підставою для видачі йому посвідчення про відрядження.

Посвідчення про відрядження – документ, який видається працівнику підприємства на підставі наказу (розпорядження) керівника для виконання службового доручення поза постійним місцем роботи, тобто у відрядженні (зразок 26.1).

Зразок 26.1

Штамп підприємства,
установи, організації

ПОСВІДЧЕННЯ ПРО ВІДРЯДЖЕННЯ

Видано Ткачук Тетяні Кирилівні

Прізвище, ім'я, по батькові

Бухгалтер ВАТ “Проматоматика”

посада, місце роботи

відрядженому до м. Києва

ТзОВ “Верстатмай”

найменування підприємства, установи, організації

Термін відрядження “ 3 ” днів

з “06” січня 20xx р. до “08” січня 20xx р.

Мета відрядження

обговорення умов договору

Підстава: Наказ від “05” січня 20xx р. № 26

Дійсне за пред’явленням паспорта серії ВМ № 131576, виданого Корольовським РВ УМВС України в Житомирській області

М.П.

Керівник Гуцайло

Гуцайло Г.О.

зворотний бік

Відмітки про вибуття у відрядження, прибуття в пункти призначень, вибуття з них і прибуття до місця постійної роботи

Вибув із Житомира
 “06” січня 20xx р.

М.П. Підпис Загляда

Прибув до Києва

“06” січня 20xx р.

М.П. Підпис Комаровська

Вибув із Києва

“08” січня 20xx р.

М.П. Підпис Комаровська

Прибув до Житомира

“08” січня 20xx р.

М.П. Підпис Загляда

Примітка: при виїзді в декілька пунктів відмітки про прибуття та відбуття робляться окремо в кожному з них

На підприємстві необхідно вести спеціальні журнали обліку працівників, які вибувають у відрядження, і працівників, які прибувають з відрядження.

Працівники, які одержали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства звіт про використання грошових коштів, наданих на відрядження або під звіт, до якого повинні бути додані всі виправдовуючі документи: акт закупівлі, акти на списання представницьких витрат у межах передбачених норм із доданням відповідних документів на оплату рахунків ресторанів, кафе, готелів тощо (чеки, квитанції, рахунки магазинів, готелів, залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки).

Звіт про використання грошових коштів, наданих на відрядження або під звіт, – документ типової форми, що подається підзвітними особами, в якому зазначаються отримані в підзвіт суми, фактично здійснені витрати, залишок підзвітних сум, або їх перевитрачання, розрахунок штрафу та сума утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт.

Обов'язковим реквізитом авансового звіту є резолюція керівника підприємства або уповноваженої ним особи про затвердження вказаної суми витрат і його підпис (зразок 26.2).

Зразок 26.2

Затверджено
наказом ДПА України
від 19.09.03 р. № 440

Назва підприємства
Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ

ВАТ "Промавтоматика"

1	2	3	4	5	6	7	8
---	---	---	---	---	---	---	---

Відділ *Бухгалтерія*

Посада

Бухгалтер

Цех

Професія

Проводка 10

від 09 січня 200х р.

П.І.Б.

Ткачук Т.К.

Ідентифікаційний
номер

8	7	6	5	4	3	2	1
---	---	---	---	---	---	---	---

**Звіт про використання коштів, наданих
на відрядження або під звіт
№ 5 від "09" січня 200х р.**

Призначення авансу

Доцільність проведеної
витрати підтверджую:

Сума 200 р.

ПІДПИС

Звіт перевірено

1. з каси

100,00

Розділ пар. ст.

2. -

-

До затвердження

3. -

-

105,00 грн.

Усього отримано

100,00

Дата 09.01 200хр.

Витрачено

105,00

Бухгалтер *Іванов*

Залишок

-

Перевитрата

5,00

Звіт затверджено у сумі
Сто п'ять грн. 00 коп.

(прописом)

Додаток 1 документів

09 січня 200хр.

Гунайло

(підпис)

~~Залишок унесений~~ у сумі П'ять грн. за касовим ордером № 3 від 9 січня 200х р.

Перевитрата видана

200 р.

Підпис _____

Перелік документів наведено на звороті.

Розрахунок штрафу та сума отриманого податку за несвочасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт:

При несвочасності повернення суми надміру сплачених коштів пізніше граничного терміну (до закінченні третього банківського дня, наступного за днем, в якому платник податку завершує таке відрядження або завершує виконання окремої цивільно - правової дії за дорученням та зарахунок особи, що надала кошти під звіт), але не пізніше звітного місяця, на який припадає останній день такого граничного терміну:

Сума штрафу _____ (грн) = несвочасно повернута сума _____ (грн) x 15 : 100.

Пр поверненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний термін повернення:

Сума податку _____ (грн) = неповернута сума _____ (грн) x ставка податку (п.7 статі 7 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб"): 100.

Сума штрафу _____ (грн) = неповернута сума _____ (грн) x 15 : 100.

Підпис особи, що склала _____ Дата складання _____ 200 р.

З розрахунком ознайомлений _____

Дата _____

(прізвище, ім'я, по батькові)

зворотний бік

Дата	Пор. № док.	Кому, за що і на підставі якого документа заплачено	Сума	Дебет	
				рахунок	карт
08.01	1	МП "Житичі" за канцелярське приладдя згідно з товарним чеком	51,00	92	
06.01-08.01	2	Добові (3 дні)	54,00	92	
		Усього	105,00	x	x

Підпис підзвітної особи ТкачукДата 09 січня 20xx р.

В обліку відображаються дані зі звітів, перевірених арифметично, за змістом (щодо необхідності витрат та їх відповідності призначенню авансу) та затверджених керівником підприємства. Бухгалтер опрацьовує звіт про використання грошових коштів, проставляючи на документах і на звіті кореспондуючі рахунки, які відповідають призначенню авансу.

Підчистки, помарки, необумовлені виправлення, перекручення дат у посвідченні про відрядження та авансовому звіті не допускаються. Звіт обов'язково підписується підзвітною особою.

Після складання звіту про використання коштів визначається різниця між сумою отриманого авансу та фактичними витратами. Якщо працівник здійснив перевитрату авансової суми, то кошти повинні бути відшкодовані йому з каси підприємства без його заяви. Винятки складають випадки, коли перевитрати були здійснені на цілі, не передбачені наказом. У такому випадку можливі наступні варіанти:

◆ суму перевитрат за авансовим звітом не відшкодовують і на авансовому звіті пишуть тільки суму, затверджену керівником;

◆ суму перевитрат відшкодовують за рішенням керівника з наступним приєднанням цієї суми до сукупного оподаткованого доходу працівника.

Якщо підзвітна особа не надала звіти та необхідні виправдовуючі документи у встановлені строки або не повернула в касу залишки невикористаних сум авансів, бухгалтерія має право утримати таку заборгованість із нарахованої заробітної плати в порядку, встановленому чинним законодавством. Це положення застосовується лише щодо сум авансів, виданих у національній грошовій одиниці України на господарські потреби або витрати на відрядження.

Етапи та порядок загального ведення обліку розрахунків із підзвітними особами наведено на рис. 26.3.



Рис. 26.3. Загальна схема обліку розрахунків з підзвітними особами

Синтетичний
облік

Дебіторська заборгованість підзвітних осіб нараховується за фактом отримання даними особами авансових підзвітних сум і погашається при повному розрахунку за даними сумами.

Фактично здійснені та документально підтверджені витрати підзвітної особи, пов'язані з виробничою діяльністю, списуються на собівартість продукції (робіт, послуг), на придбання товарно-матеріальних цінностей – включаються в суму фактичних витрат на придбання даних цінностей. Облік розрахунків з підзвітними особами наведено нижче (табл. 26.1).

Таблиця 26.1. Типові господарські операції за розрахунками з підзвітними особами

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено суму авансу, виданого працівнику на відрядження або на господарські потреби	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	30 "Каса"
2	Списано з картрахунку проведені оплати підзвітною особою, якій видано корпоративну картку	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"
3	Списано витрати в межах норм, оплачені з підзвітних сум і затверджені керівником, на відповідні рахунки витрат	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4	Використано підзвітні суми для придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
5	Придбано підзвітною особою виробничі запаси, МШП, товари	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"

1	2	3	4
6	Відображено податковий кредит з ПДВ за придбаними ТМЦ	64 "Розрахунки за податками й платежами"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
7	Утримано із заробітної плати працівника підзвітні суми	66 "Розрахунки з оплати праці"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
8	Відображено суми витрат, понесені підзвітною особою понад встановлені норми (на відшкодування цієї суми є згода керівника)	949 "Інші витрати операційної діяльності"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
9	Повернуто в касу залишки невикористаних підзвітних сум	30 "Каса"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"

Синтетичний облік ведеться в Журналі 3 і Відомості 3.2.

26.3. Облік розрахунків за нарахованими доходами

Для відображення розрахунків підприємства за належними до отримання відсотками, дивідендами, роялті й іншими доходами від вкладень (інвестицій) в інші підприємства (у тому числі в спільну діяльність без створення юридичної особи), а також доходів від передачі в оренду майна призначений рахунок 373 "Розрахунки за нарахованими доходами".

Поняття дивідендів розглядалось в лекції 8 (п. 8.5).

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Проценти – платежі за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, які заборговані підприємству. Вони визнаються в тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами.

Дебіторською заборгованістю за нарахованими відсотками визнається різниця між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів, яка виникла внаслідок відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги.

Документами, якими оформлюються операції з розрахунків за нарахованими доходами, є довідки та розрахунки бухгалтерії, договори тощо.

Аналітичний облік доходів ведеться у розрізі їх видів.

Облік розрахунків за нарахованими доходами наведено в таблиці 26.2.

Таблиця 26.2. Відображення в обліку операцій за нарахованими доходами

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано частку інвестора в дивідендах, що підлягають отриманню від дочірніх, асоційованих і спільних підприємств	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"

1	2	3	4
2	Нараховано доходи від передачі активів в операційну оренду	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	713 "Дохід від операційної оренди активів"
3	Нараховано дивіденди, що підлягають отриманню від підприємств, що не є асоційованими, дочірніми або спільними відносно інвестора	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	731 "Дивіденди одержані"
4	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) у вигляді виробничих запасів, МШП, товарів	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
5	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) у готівковій формі	30 "Каса"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
6	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) в безготівковій формі	31 "Рахунки в банках"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
7	Видано в забезпечення погашення заборгованості з виплати доходів дебіторами короткостроковий вексель	34 "Короткострокові векселі одержані"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
8	Отримано доходи (відсотки, дивіденди тощо) у вигляді короткострокових боргових цінних паперів	35 "Поточні фінансові інвестиції"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"

26.4. Облік розрахунків за претензіями

Загальний
порядок
врегулювання
суперечок

У процесі придбання (заготівлі) товарно-матеріальних цінностей і взаємодії з контрагентами підприємство може виявити порушення договірних умов (невідповідність цін, арифметичні помилки в розрахункових документах, недостача понад норм природного убитку, інші порушення умов договору про асортимент, упаковку тощо, виявлені при отриманні цінностей, що надійшли, невідповідність якості таких цінностей стандартам, технічним умовам тощо). У цих випадках сторони змушені вдаватися до примусового виконання умов договорів стороною, яка їх не виконала або виконала частково.

Але, перш ніж звернутись до суду, слід вжити заходів доарбітражного врегулювання суперечок (рис. 26.4).

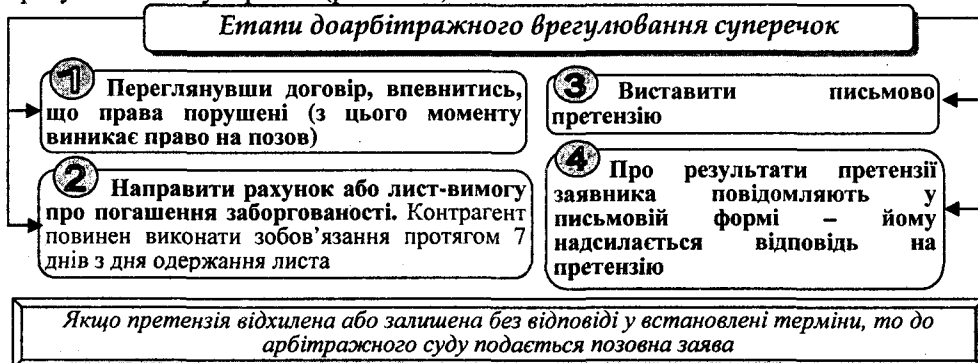


Рис. 26.4 Заходи доарбітражного врегулювання суперечок

Строк позовної давності регулюється главою 18 Цивільного кодексу.

Перед усім, появилось нове поняття, яке пов'язане із строком: термін. Визначення понять строк і термін містяться у статтях 251 і 252 Цивільного кодексу.

Строком є певний період в часі, який вимірюється роками, місяцями, неділями, днями, годинами.

Терміном є певний період момент в часі, який визначається календарною датою або вказівкою на подію, яке неминуче повинно наступити.

Позивна давність – це строк, в межах якого особа може звернутися в суд з вимогою про захист свого громадянського права або інтересу (ст. 256 ЦК). Позовна давність в новому цивільному законодавстві поділяється на загальну і спеціальну. Загальна позовна давність, як і раніше, встановлюється тривалістю в три роки (ст. 257 ЦК). Для окремих видів вимог законом може бути встановлена спеціальна позовна давність – скорочена або більш тривала у порівнянні з загальною позовною давністю.

Статтею 268 цивільного кодексу встановлений перелік вимог, на які позовна давність не поширюється.

Позовна заява повинна бути прийнята судом до розгляду незалежно від закінчення строку позовної давності. Позовна давність застосовується судом лише за заявою сторони в суперечці, яка зроблена по винесенню ним рішення. Тобто, якщо відповідач до винесення рішення судом заявить про закінчення строку позовної давності, то суд може відмовити позивачу в позові і на цій основі. Якщо суд при наявності такої заяви визнає причини пропуску позовної давності поважними, відмови позивачу не буде.

Якщо особа виконала зобов'язання після закінчення строку позовної давності, вона не має права вимагати повернення виконаного.

Претензія Підприємство, права якого порушені, звертається до порушника з письмовою претензією, яка підписується керівником і надсилається адресату рекомендованим (цінним) листом або вручається під розписку.

Претензія – вимога кредитора до боржника про добровільну сплату боргу, відшкодування збитків, сплату штрафу, усунення недоліків поставленої продукції або виконаної роботи.

Претензія повинна містити:

- ◆ повне найменування та поштові реквізити заявника претензії й юридичної особи, до якої вона пред'являється; дату пред'явлення та номер претензії;

- ◆ обставини, на підставі яких пред'явлена претензія; докази, що їх підтверджують; посилання на відповідні нормативні акти;

- ◆ вимоги заявника;

- ◆ суму претензії та її розрахунок (якщо претензія підлягає грошовій оцінці), до якої включаються: сума основного боргу (з врахуванням індексу інфляції); пеня за прострочення (якщо вона передбачена в договорі, але не більше подвійної ставки, встановленої НБУ); розраховані 3 % річних (якщо в договорі не передбачена пеня і якщо вимога грошова); сума штрафу; сума завданих збитків;

- ◆ платіжні реквізити заявника;

- ◆ перелік документів, які додаються до претензії, та інші докази (зразок 26.3).

Зразок 26.3**ПРЕТЕНЗІЯ**

щодо сплати вартості продукції (товарів), якої не вистачає

Сума 210 грн.

За товарною накладною № 10 від "10" лютого 20xx р.

(вид накладної)

на нашу адресу надійшла відвантажена Вами продукція (товар) мікросхеми, що оплачена нами за рахунком № 45 від "9" лютого 20xx р.

Вантаж прибув із незадовільним станом пломб

Під час приймання вантажу за участю представника Сидорова С.А. було виявлено недостачу мікросхем у кількості 105 шт. на суму 210 (двісті десять) грн.

Просимо вартість продукції, якої не вистачає, в сумі 210 грн. із нарахуванням 0,05% пені в сумі 1 грн. 26 коп. відповідно до п. 12.3 договору № 2 від 08.10.20xx р., а всього 211 грн. 26 коп. перерахувати на наш поточний рахунок № 26332102 в Корольовському відділенні АКБ "Промінвестбанк" м. Житомира.

Додаток:

1. Накладна № 10 від "10" лютого 20xx р.
2. Акт приймання № 6 від "10" лютого 20xx р.
3. Посвідчення представника громадськості (іншої організації) № 37 від "10" лютого 20xx р.
4. Розрахунок суми претензії.
5. Платіжне доручення на часткове перерахування № 13.

Керівник

Євдошук

Є.К. Євдошук

При задоволенні претензії у відповіді зазначають визнану суму, номер і дату платіжного доручення на перерахування визнаної суми або інший спосіб задоволення претензії. Якщо в задоволенні претензії відмовлено або не був дотриманий строк відповіді на претензію, заявник має право подати позов до арбітражного суду.

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами, пенею, неустойками ведеться на рахунку 374 "Розрахунки за претензіями".

Підставою для запису операцій на рахунку 374 "Розрахунки за претензіями" є акти приймання вантажу, рішення судових органів (арбітражу), письмова згода постачальників на пред'явлені претензії, виписки установ банку на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.

Аналітичний облік ведеться в розрізі постачальників, транспортних організацій та інших юридичних осіб і пред'явлених до них претензій.

За дебетом рахунку 374 "Розрахунки за претензіями" обліковуються суми пред'явлених підприємством претензій:

◆ при виявленні перевіркою в рахунках постачальників невідповідностей цін і тарифів, передбачених договорами, арифметичних помилках у кореспонденції з рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Якщо завищення цін або арифметичні помилки виявились після здійснення записів на рахунках обліку товарно-матеріальних цінностей

або витрат за цінами, вказаними постачальниками, то в такому випадку рахунок 374 “Розрахунки за претензіями” за дебетом кореспондує з кредитом рахунків обліку відповідних товарно-матеріальних цінностей або витрат. В аналітичному обліку на рахунках товарно-матеріальних цінностей виправлення відображається за допомогою відхилень фактичної собівартості від вартості за обліковими цінами:

- ◆ при виявленій невідповідності якості ТМЦ постачальників технічним вимогам, зумовленим у договорах, в кореспонденції з кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;

- ◆ при недостатчі вантажу постачальників у межах норм природного убутку, в кореспонденції з кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;

- ◆ за брак або простій, що виник з вини постачальників, у сумі, визнаній платниками або присуджених арбітражем, у кореспонденції з рахунками 24 “Брак у виробництві”, 92 “Адміністративні витрати” тощо;

- ◆ за сумами, помилково списаними установами банків з рахунків платників, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів;

- ◆ за сумами штрафів, пені, неустойки, що стягуються з постачальників, замовників за недотримання договірних обов’язків, у розмірах, визнаних платниками або присуджених арбітражем, у кореспонденції з рахунками фінансових результатів.

Запам’ятайте! Суми пред’явлених, але не визнаних платниками претензій, на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Рахунок 374 “Розрахунки за претензіями” кредитується на суми платежів, що надійшли, в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів: Д-т 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, К-т 374 “Розрахунки за претензіями”.

У випадку, якщо пред’явлені претензії не визнані судовими органами та стягненню не підлягають, їх суми, як правило, відносять на ті рахунки, з яких вони були списані: Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, 24 “Брак у виробництві”, 92 “Адміністративні витрати”, К-т 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

26.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Підприємства ведуть розрахунки зі своїми працівниками з відшкодування матеріальних збитків, завданих ними в результаті недостач і розкрадань грошових і товарно-матеріальних цінностей, виявлених втрат від псування майна та матеріалів, допущеного браку, а також інших видів шкоди.

Збитки – це виражена в грошовій формі шкода, завдана одній особі протиправними діями іншої. Збиток, завданий підприємству, належить до

відшкодування особою, яка завдала збиток, у повному обсязі, за винятком випадків, передбачених законодавством.

Економічна сутність відшкодування збитків полягає не в тому, що винна особа компенсує підприємству облікову вартість, наприклад, викраденого активу, а в тому, що вона покриває витрати на його повне оновлення. Тому при розрахунку суми відшкодування збитку, нанесеного навмисними діями, використовують коефіцієнт кратності, при цьому розмір збитків може у кілька разів перевищувати розмір прямої дійсної шкоди.

Для обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті недостач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено, призначено рахунок 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків".

Покриття працівниками шкоди в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку, відбувається за розпорядженням власника як уповноваженої ним особи, а в інших випадках – шляхом подання власником позову до районного (міського) суду. Тому підставами записів сум за дебетом рахунку будуть наказ керівника або відповідне рішення суду, а їх списання з кредиту – документи, що підтверджують погашення заборгованості (ПКО, виписка банку, накладна тощо) або утримання сум із заробітної плати (розрахунково-платіжна відомість, платіжна відомість тощо).

Аналітичний облік на рахунку ведеться за кожною винною особою.

Основні операції за рахунком 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" наведено в табл. 26.3.

Таблиця 26.3 Відображення операцій з обліку розрахунків за відшкодуванням завданих збитків у бухгалтерському обліку

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Віднесено на винну особу фактичну недостачу, що підлягає відшкодуванню	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"
2	Відображено різницю між сумою до відшкодування, розрахованої згідно діючого порядку, та фактичною недостачею	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
3	Погашено заборгованість винною особою: – грошовими коштами	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
	– матеріальними цінностями	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"
4	Утримано суму недостачі із заробітної плати	66 "Розрахунки з оплати праці"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"

26.6. Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок

Для здійснення кредитування членів кредитних спілок створюються *кредитні спілки*. Члени кредитної спілки з обумовленою в договорі періодичністю вносять членські внески, за рахунок яких за погодженою схемою кредитування здійснюється видача фінансового кредиту одному або декільком членам кредитної спілки.

Облік розрахунків за цими видами позик у кредитних спілках ведеться на рахунку 376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок". Підставою для записів за дебетом рахунку є договір між членами кредитних спілок, ВКО, платіжні доручення, за кредитом – авізо щодо оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, накладна, прибутковий ордер тощо). Аналітичний облік ведеться за кожною виданою позикою, кожним членом спілки.

Одержання позики членами кредитної спілки відображається проводкою Д-т 376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок", К-т 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках".

Повернення виданих коштів учасником зі спілки: Д-т 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", К-т 376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок".

26.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами

Облік розрахунків за іншими операціями, які не відображаються на розглянутих вище субрахунках рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", зокрема: розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки, ведеться на рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Заборгованість, яка відображається на цьому рахунку, включає в себе різні за своїм економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами (табл. 26.4).

Таблиця 26.4. Економічний зміст розрахункових операцій за рахунком 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"

Категорії дебіторів	Економічний зміст розрахунків
Підприємства та організації	За операціями некомерційного характеру (за роботи та послуги, виконані установами зв'язку, навчальними закладами, науково-дослідними організаціями тощо); згідно з виконавчими документами судових органів
Персонал підприємства	Згідно виконавчих документів судових органів, за наданими безпроцентними позиками
Квартиронаймачі	Із оплати за житлово-комунальні послуги

Аналітичний облік на рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" ведеться за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

На рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" також обліковуються розрахунки з працівниками підприємства за товари, продані в кредит, за надані

позики. Позики можуть надаватися на індивідуальне та кооперативне житлове будівництво, придбання або будівництво присадибних будинків і благоустрій присадибних ділянок тощо. Порядок видачі та оформлення позик працівникам розглядався в п.14.7 лекції 14. Видача короткострокових позик працівникам проводиться, як правило, з каси підприємства й оформлюється бухгалтерською проводкою: Д-т 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”, К-т 30 “Каса”.

Погашатись вона може, залежно від умов договору, декількома способами:

- ◆ утриманням із заробітної плати: Д-т 66 “Розрахунки з оплати праці” К-т 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”;
- ◆ внесенням готівки в касу: Д-т 30 “Каса” К-т 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”;
- ◆ отриманням коштів на банківські рахунки: Д-т 31 “Рахунки в банках” К-т 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Роботодавець повинен контролювати загальний розмір утримань із заробітної плати працівника, щоб він не перевищував межі встановленої законодавством.

Етапи та порядок загального ведення обліку розрахунків із працівниками за іншими операціями наведено на рис. 26.5.

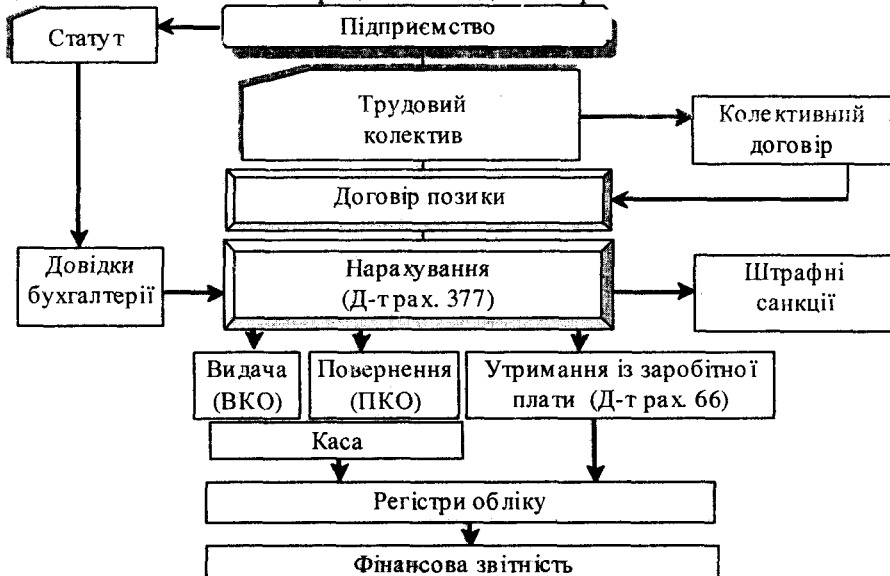


Рис. 26.5. Загальна схема бухгалтерського обліку розрахунків з працівниками підприємства за іншими операціями

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з розрахунками за реалізовані товари, роботи, послуги, списується бухгалтерською проводкою: Д-т 944 “Сумнівні та безнадійні борги” К-т 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Одночасно: Д-т 071 “Списана дебіторська заборгованість”. На позабалансовому рахунку сума списаної дебіторської заборгованості обліковується не менше п'яти років з дати списання для прослідкування за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника.

Відомості про розрахунки з різними дебіторами відображаються в Журналі 3 (див. лекцію 5) і Відомості 3.2. (див. зразок 26.4).

Зразок 26.4

Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку 37) за вересень 20xx р.

Номер запису	Номер документу	Найменування дебітора рахунків (підзвітна особа, назва організації тощо)	Сальдо на початок місяця			В дебет рахунку 37 з кредиту рахунків						3 кредиту рахунку 37 в дебет рахунків			Сальдо на кінець місяця		
			Дата виникнення заборгованості	Дебет	Кредит	Дата	№ 30	№ 73	Усього за дебетом	Дата	№ 20	№ 22	№ 31	№ 64	Усього за кредитом	Дебет	Кредит
1	2	Солоп С.П.	-	-	-	20.09	120	-	120	20.09	20	80	-	20	120	-	-
2	68	ВАТ "Грант"	-	-	-	15.09	-	1000	1000	22.09	-	-	500	-	500	500	-
Усього за рахунком 37			-	-	-		120	1000	1120		20	80	500	20	620	500	-

"30" вересня 20xx р.

Виконавець Ковальчук
(підпис)

У Балансі (ф. № 1) інша дебіторська заборгованість відображається в рядках 180-210 II розділу активу. Заборгованість, на яку нараховується резерв сумнівних боргів, включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю.

26.8. Інвентаризація дебіторської заборгованості

Інвентаризація дебіторської заборгованості полягає у виявленні за відповідними документами її залишків і ретельній перевірці обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках. Члени інвентаризаційної комісії встановлюють терміни виникнення дебіторської заборгованості, її реальність, осіб, винних у пропущенні термінів позовної давності, перевіряють вжиті заходи зі стягнення заборгованості.

На рахунках обліку розрахунків із дебіторами повинні залишатися виключно узгоджені суми, відображення в обліку неврегульованих сум не допускається. Реальність даних бухгалтерського обліку про стан розрахунків підтверджується актами звірки.

Перед початком інвентаризації підприємство-кредитор усім дебіторам повинно передати виписки про їх заборгованість, що пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів від дня отримання виписки підтвердити заборгованість або надати свої заперечення.

При інвентаризації стану розрахунків із працівниками підприємства перевіряються звіти підзвітних осіб за виданими авансами із врахуванням їх цільового призначення; виявляються несплачені суми заробітної плати, які підлягають депонуванню, а також суми та причини виникнення перевиплат працівникам; обґрунтованість відображеної в бухгалтерському обліку заборгованості за недостачами та крадіжками.

Особливу увагу інвентаризаційна комісія приділяє перевірці дат виникнення і строків погашення дебіторської заборгованості, простроченій заборгованості, а також оцінці дебіторської заборгованості.

Результати інвентаризації розрахунків оформлюються актом. У ньому перераховуються рахунки, за якими проводилась інвентаризація, зазначаються суми непогашеної заборгованості, безнадійних боргів, а також заборгованості, за якою закінчився термін позовної давності. За цими видами заборгованості до акту інвентаризації розрахунків додається довідка, в якій наводяться назви й адреси дебіторів, сума заборгованості, зазначаються причини її виникнення, з якого часу та на підставі яких документів. За сумою дебіторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності, в довідці зазначаються особи, які винні в пропущенні цих термінів.

Лекція 27

Облік резерву сумнівних боргів та витрат майбутніх періодів

Мета вивчення

Після вивчення лекції 27 студент повинен знати:

- поняття резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів;
- характеристику рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”;
- порядок відображення в облікових регістрах і звітності інформації про резерв сумнівних боргів і витрати майбутніх періодів

Після вивчення лекції 27 студент повинен вміти:

- класифікувати поточну дебіторську заборгованість;
- обчислювати резерв сумнівних боргів за різними методами;
- скласти кореспонденцію рахунків з обліку резерву сумнівних боргів;
- вміти розподіляти витрати майбутніх періодів і відображати їх на рахунках бухгалтерського обліку

У лекції розглядаються наступні питання:

- 27.1. Економічна сутність резерву сумнівних боргів
- 27.2. Облік резерву сумнівних боргів
- 27.3. Облік витрат майбутніх періодів

27.1. Економічна сутність резерву сумнівних боргів

Поняття резерву сумнівних боргів

Будь-яка дебіторська заборгованість передбачає отримання грошових коштів або товарів (у випадку бартерної угоди), тому вона визнається активом. Але у випадку, якщо підприємство має достатні підстави припускати, що така заборгованість не буде погашена (наприклад, боржника оголошено банкрутом), така заборгованість повинна бути віднесена на витрати, оскільки вона не може бути визнана активом і відображена в балансі, так як підприємство не отримує в майбутньому економічної вигоди.

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), відображається в балансі за чистою реалізаційною вартістю. З метою оцінки можливих втрат внаслідок безнадійної заборгованості відповідно до **принципу обачності**, який означає, що активи й доходи не повинні бути завишені, а

зобов'язання і витрати – занижені, П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” передбачає нарахування у кінці звітнього періоду резерву сумнівних боргів.

Резерв сумнівних боргів – це резерв, який створюється з метою покриття у майбутньому безнадійної дебіторської заборгованості. Він коригує дебіторську заборгованість до її чистої реалізаційної вартості, дозволяє підприємству показати, що відповідна сума не може бути стягнута з дебіторів. Таким чином, в умовах ризику неплатоспроможності покупців, підприємство попереджає виникнення втрат від сумнівної дебіторської заборгованості.

Не менш важливим принципом є *принцип нарахування та відповідності доходів і витрат*. Витрати, пов'язані зі списанням безнадійної дебіторської заборгованості, виникають у процесі реалізації і повинні відповідати періоду, коли продукція, товари, роботи, послуги продаються. Дебіторська заборгованість може стати безнадійною через тривалий час після продажу, тому збитки від анулювання сумнівного боргу слід оцінювати в поточному періоді та включати до складу витрат цього звітнього періоду.

Запам'ятайте! Резерв сумнівних боргів нараховується тільки для сумнівної дебіторської заборгованості.

Класифікація поточної дебіторської заборгованості за можливістю погашення наведена на рис. 27.1.



Рис. 27.1. Класифікація поточної дебіторської заборгованості

Для визначення величини резерву згідно з п. 8 Методи обчислення резерву сумнівних боргів П(С)БО 10 передбачено використовувати наступні методи: виходячи із платоспроможності окремих дебіторів, питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах наступної оплати та на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Виходячи з *платоспроможності окремих дебіторів*, величина резерву сумнівних боргів визначається окремо за кожним сумнівним боргом залежно від фінансового стану (платоспроможності) боржника та оцінки ймовірності погашення боргу повністю або частково. Це метод умовного визначення резерву сумнівних боргів, оскільки платоспроможність будь-якого дебітора можна визначити лише наближено. Він прийнятний, якщо у підприємства незначна кількість постійних контрагентів, про платоспроможність яких воно має достовірну інформацію (приклад 27.1).

Приклад 27.1

На 31-е грудня 2004 р. в складі статті “Векселі одержані” відображено вексель, виданий векселедавцем 5 березня 2004 р., на суму 10000 грн. за реалізовані основні засоби. Підприємство отримало інформацію про порушення судом справи про банкрутство векселедавця, отже погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31-е грудня 2004 р. за статтею “Векселі одержані” визнається в сумі 10000 грн., на таку ж суму створюється резерв з включенням до витрат грудня 2004 р. проводкою: Д-т 944 “Сумнівні та безнадійні борги” К-т 38 “Резерв сумнівних боргів”.

За методом *питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах наступної оплати* сума резерву визначається як добуток чистого доходу звітного періоду ($ЧД_{зв}$) на коефіцієнт сумнівності (K_c), який визначається за наступною формулою:

$$K_c = \sum B_{zn} : \sum ЧД_n \text{ де}$$

B_{zn} – сума дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи послуги), яка визнана безнадійною;

$ЧД_n$ – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах наступної оплати попереднього періоду.

Приклад 27.2

За 2004 рік чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах наступної оплати становить 9000000 грн. Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31-е грудня 2004 року становить 1000 грн.

Визначення коефіцієнту сумнівності на підставі даних за попередні три роки

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати, грн.	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною	Коефіцієнт сумнівності
2001	3000000	5000	x
2002	16000000	7000	x
2003	7000000	40000	x
Разом	26000000	52000	52000 : 26000000 = 0,002

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів за 2004 р. становлять 18000 грн. (9000000 × 0,002).

Разом із залишком резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2004 р. становить 19000 грн. (18000 + 1000).

Характерною особливістю розглянутого методу є те, що він ґрунтується на оборотному, а не на сальдовому принципі. Тобто під час розрахунку суми резерву, яку потрібно нарахувати за звітний період, початкове сальдо на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” не впливає на розмір нарахувань, тоді як при визначенні резерву, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, резерв на кінець звітного періоду донараховується із врахуванням вхідного сальдо рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”.

На основі класифікації дебіторської заборгованості розрахунок резерву здійснюється на підставі класифікації поточної дебіторської заборгованості за термінами її несплати й аналізу фактичного непогашення за попередні звітні періоди. На основі такого аналізу до кожної групи дебіторської заборгованості застосовується певний відсоток сумнівних боргів, який базується на досвіді минулих періодів. Коефіцієнт сумнівності (K_c) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається залежно від того, як обрано період спостереження. Якщо спостереження проводиться в межах року за місяцями, коефіцієнт сумнівності визначається за наступною формулою:

$$K_c = (\sum B_{zn} : D_{zn}) : i, \text{ де}$$

B_{zn} – фактично списана безнадійна заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) відповідної групи за n -ний місяць обраного для спостереження періоду;

D_{zn} – дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець n -ного місяця обраного для спостереження періоду;

i – кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Якщо аналізується інформація за попередні роки, то K_c обчислюється наступним чином:

$$K_c = (\sum B_{zn} : \sum D_{zn}), \text{ де}$$

B_{zn} – безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

D_{zn} – дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) відповідної групи на дату балансу у обраному для спостереження періоді.

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду визначається сумою резервів за кожною групою дебіторської заборгованості:

$$P = \sum D_{zn} \times K_c.$$

Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Приклад 27.3

Дані про дебіторську заборгованість за липень-грудень 20xx року

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) (грн.) з терміном прострочення			Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець попереднього місяця (грн.) з терміном прострочення		
	1-30 днів	31-60 днів	більше 60 днів	1-30 днів	31-60 днів	більше 60 днів
Липень	—	—	320	9763	12301	5980
Серпень	710	412	—	14900	11698	6389
Вересень	—	—	750	13000	12000	14750
Жовтень	565	—	435	9988	6321	7283
Листопад	—	669	—	6489	15978	3653
Грудень	—	418	—	7613	11325	15645
Разом	1275	1499	1505	X	X	X

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

першої – $(710 : 14900 + 565 : 9988) : 6 = 0,017$ (1,7 %);

другої – $(412 : 11698 + 669 : 15978 + 418 : 11325) : 6 = 0,019$ (1,9 %);

третьої – $(320 : 5980 + 750 : 14750 + 435 : 7283) : 6 = 0,027$ (2,7 %).

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року складає:

$7613 \times 0,017 + 11325 \times 0,019 + 15645 \times 0,027 = 129,42 + 215,18 + 422,42 = 767,02$ грн.

Приклад 27.4

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31-е грудня 2004 р. становить 3020 грн.

Дані про дебіторську заборгованість за попередні три роки

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи, грн.			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець попереднього року, грн.		
	Термін прострочення					
	1-30 днів	31-60 днів	більше 60 днів	1-30 днів	31-60 днів	більше 60 днів
31.12.02 р.	19800	15100	6160	400	390	710
31.12.03 р.	18900	14380	3130	380	330	895
31.12.04 р.	9800	7200	2475	180	105	903
Разом	48500	36680	11765	960	825	2508

Резерв сумнівних боргів визначається наступним чином:

Група	Коефіцієнт сумнівності	Сальдо сумнівної дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) на 31 грудня 2004 р., грн.	Резерв сумнівних боргів, грн.
1	0,0197 (960 : 48500)	19180,00	377,85 (19180 × 0,0197)
2	0,0225 (825 : 36680)	17850,00	401,63 (17850 × 0,0225)
3	0,2132 (2508 : 11765)	20190,00	4304,51 (20190 × 0,2132)
Разом	X	57220,00	5083,99

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донарахувати ще 2063,99 грн. (5083,99 – 3020,00) з включенням до витрат грудня 2004 р.: Д-т 944 “Сумнівні та безнадійні борги” К-т. 38 “Резерв сумнівних боргів” – 2063,99 грн. Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу визначає залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

27.2. Облік резерву сумнівних боргів

Документування Первинним документом для нарахування резерву сумнівних боргів є розрахунок бухгалтерії.

Критерії сумнівності та письмові підтвердження визнання дебіторської заборгованості сумнівною можуть бути наступні (табл. 27.1).

Таблиця 27.1. Письмові підтвердження визнання дебіторської заборгованості сумнівною

<i>Критерії сумнівності</i>	<i>Джерело інформації</i>	<i>Документи, що підтверджують доцільність нарахування резерву сумнівних боргів</i>
Прострочення терміну оплати	Договори або рахунки	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості; договір на постачання продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг; документи, які підтверджують виконання укладеного договору (акт приймання-передачі тощо); рішення суду про відмову в позові до підприємства-дебітора про стягнення заборгованості; виписка з Державного реєстру юридичних осіб про ліквідацію підприємства-дебітора; довідка органів Міністерства внутрішніх справ про неможливість розшуку підприємства-дебітора
Порушення справи про визнання боржника банкрутом	Постанови суду	

Документами, які підтверджують визнання заборгованості безнадійною і її списання, можуть бути: виписка з Єдиного державного реєстру або довідка податкового органу про ліквідацію боржника; повідомлення ліквідаційної комісії (конкурсного управляючого) або рішення суду про відмову в задоволенні вимог зі стягнення відповідної заборгованості через недостатність майна ліквідованого підприємства-боржника; акт судового виконавця про неможливість стягнення заборгованості з боржника.

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої існує *Характеристика ризик неповернення, ведеться на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”* контрактивним, балансовим, регулюючим і застосовується для уточнення оцінки поточної дебіторської заборгованості.

За кредитом рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” у кореспонденції з рахунками обліку витрат відображається створення резерву сумнівних боргів, за дебетом у кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості – списання сумнівної заборгованості, та в кореспонденції з рахунками обліку доходів – зменшення нарахованого резерву. Рахунок не закривається в кінці звітної періоду, його сальдо є сумою потенційної безнадійної дебіторської заборгованості.

Аналітичний облік за рахунком 38 “Резерв сумнівних боргів” ведеться в *Аналітичний облік* розрізі боржників або за строками непогашення дебіторської заборгованості залежно від того, за яким методом здійснюється нарахування резерву сумнівних боргів. На підприємстві на кожного дебітора відкривають картку довільної форми, в якій зазначається найменування покупця (замовника), зміст операції (відвантаження продукції, надання послуг), дата оплати за договором, дата фактичної оплати, сума створеного резерву сумнівних боргів.

Синтетичний облік, відображення в облікових регістрах і звітності

Сума резерву в момент його створення є іншими операційними витратами підприємства і, відповідно, впливає на фінансові результати підприємства.

Якщо на кінець звітного періоду термін позовної давності за сумнівним боргом не закінчився, він не був погашений і за даним боргом був сформований резерв, підприємство має право не списувати цей резерв і в наступному звітному періоді до моменту закінчення терміну позовної давності або його погашення. Дебіторська заборгованість, за якою термін позовної давності минув, інші борги, які не можуть бути стягнені, списуються за кожним зобов'язанням на підставі даних проведеної інвентаризації, письмового обґрунтування і наказу (розпорядження) керівника підприємства за рахунок резерву сумнівних боргів, якщо такий створювався на підприємстві.

Якщо списана сума безнадійної заборгованості більша за сальдо резерву, різниця між загальною і списаною сумою безнадійної заборгованості списується за дебетом рахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" і за кредитом рахунків 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами" – на решту суми безнадійної заборгованості.

Списана дебіторська заборгованість не менше п'яти років повинна обліковуватися на позабалансовому рахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість".

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій зі створення та зменшення резерву сумнівних боргів, списання безнадійної дебіторської заборгованості наведено в прикладі 27.5

Приклад 27.5

Підприємство 31.12 ц.р. провело інвентаризацію розрахунків, у результаті якої виявлено прострочену та нічим не забезпечену дебіторську заборгованість замовників:

- ◆ на 30 днів ВАТ "Промінь" у сумі 13800 грн.;
- ◆ на 60 днів ТзОВ "Сяйво" у сумі 23000 грн. за прийняті ними роботи.

Заборгованості визнано сумнівними та на них нараховано резерв сумнівних боргів. Коефіцієнт сумнівності встановлений на рівні 3% і 5% відповідно. ВАТ "Промінь" повністю погасило свої зобов'язання. Підприємство подало позов до господарського суду про стягнення боргу з ТзОВ "Сяйво". Юридичній фірмі за послуги із представлення інтересів підприємства в суді сплачено 840 грн. (у т.ч. ПДВ). Позов підприємства задоволено в сумі 18000 грн., решта заборгованості, за рішенням суду, списана як безнадійна.

Відобразимо операції на рахунках бухгалтерського обліку підприємства-кредитора.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано резерв сумнівних боргів (13800 × 0,03 + 23000 × 0,05)	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	38 "Резерв сумнівних боргів"	1564

1	2	3	4	5
2	Перераховано суму державного мита за подання до господарського суду позовної заяви майнового характеру (23000 × 1 % : 100 %)	92 "Адміністративні витрати"	31 "Рахунки в банках"	230
3	Оплачено послуги юридичної фірми	371 "Розрахунки за виданими авансами"	31 "Рахунки в банках"	840
4	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	140
5	Отримано акт надання юридичних послуг	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	700
6	Відображено ПДВ	644 "Податковий кредит"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	140
7	Проведено взаємозалік заборгованостей	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	371 "Розрахунки з іншими авансами"	840
8	Отримано кошти від ТЗОВ "Сяйво" в рахунок погашення заборгованості	31 "Рахунки в банках"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	18000
9	Списано частину дебіторської заборгованості ТЗОВ "Сяйво", яка визнана безнадійною, за рахунок створеного резерву	38 "Резерв сумнівних боргів"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	1150
10	Списано частину визнаної безнадійної дебіторської заборгованості ТЗОВ "Сяйво", що залишилася, на інші операційні витрати (23000 – 18000 – 1150)	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	3850
11	Відображено на позабалансовому рахунку суму списаної заборгованості	071 "Списана дебіторська заборгованість"	–	5000
12	Отримано на поточний рахунок кошти від ВАТ "Промінь" у рахунок погашення заборгованості	31 "Рахунки в банках"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	13800
13	Відкориговано суму нарахованого за боргом ВАТ "Промінь" резерву сумнівних боргів	38 "Резерв сумнівних боргів"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	414

Штрафні санкції та пеня, визначені судом і в результаті сплачені покупцем, у бухгалтерському обліку продавця відображаються у складі інших операційних доходів (К-т 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки").

Погашення раніше списаної безнадійної заборгованості дебітором супроводжується отриманням грошових коштів або інших активів, що відображається записом за дебетом рахунків: 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари", 14 "Фінансові інвестиції" і

кредитом рахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”. Одночасно здійснюється запис за кредитом позабалансового рахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість”.

У результаті зміни фінансового стану покупця сума його заборгованості, раніше визнана безнадійною, може бути відновлена. При цьому в бухгалтерському обліку здійснюється наступний запис: Д-т 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” К-т 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Нарахування резерву сумнівних боргів знаходить своє відображення у розділі III “Витрати діяльності” Журналу 5.

Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у випадку визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

Нарахування резерву сумнівних боргів відображається в складі статті “Інші операційні витрати” форми № 2 “Звіт про фінансові результати” у рядку 090.

Величина резерву сумнівних боргів за поточною дебіторською заборгованістю за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду у розмірі сальдо за рахунком 38 “Резерв сумнівних боргів” відображається у II-му розділі активу ф. № 1 “Баланс” у рядку 162.

Резерв сумнівних боргів за іншою поточною дебіторською заборгованістю віднімається від залишку дебіторської заборгованості певного виду¹.

27.3. Облік витрат майбутніх періодів

Поняття і розподіл витрат майбутніх періодів

До витрат майбутніх періодів належать наступні витрати:

- ◆ сплачені авансом орендні платежі;
- ◆ оплата страхового полісу;
- ◆ передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання;
- ◆ витрати на оплату патентів (торговельних патентів) тощо.

Списувати ці суми одразу на витрати періоду не можна, оскільки, наприклад, орендні або лізингові відносини підприємства продовжуються протягом тривалого часу, а одночасне списання великої суми орендної плати призведе до необумовленого й значного збільшення витрат і, як наслідок, – зменшення фінансового результату (прибутку), що порушує **принцип нарахування та відповідності доходів і витрат**.

Розподіл витрат майбутніх періодів здійснюється залежно від терміну (кількості місяців), до якого вони відносяться, та інших факторів.

Наприклад, якщо підприємством була здійснена передплата за періодичні видання на наступний рік в сумі 1200 грн., то щомісячному списанню підлягає сума 100 грн. (1200 грн. : 12 місяців).

Аналогічно здійснюється розподіл витрат на виконання поточного ремонту, орендної плати тощо. Наприклад, планується освоєння нової продукції — нових верстатів. Витрати на підготовку виробництва становлять 2500 грн.; протягом 2 років заплановано виготовити 10 шт. верстатів. У такому випадку до собівартості верстатів щомісячно слід включати 104,17 грн. $((2500 : 10) \times 5 : 12 \text{ міс.})$.

¹ Кафедра не поділяє таку точки зору, оскільки подібне відображення не дає змоги визначити первісну вартість поточної дебіторської заборгованості

Документування Документування операцій з обліку майбутніх витрат наведено в таблиці 27.2.

Списання частини витрат оформлюється розрахунком бухгалтерії, в якому зазначається сума витрат майбутніх періодів, які відносяться на витрати звітного періоду, а також назва, номер документу, на підставі якого було здійснене віднесення таких витрат до витрат звітного періоду.

Таблиця 27.2. Документування господарських операцій, пов'язаних з витратами майбутніх періодів

№ оп.	Зміст господарської операції	Документи, які використовуються для реєстрації операцій
1	Витрати на передплату періодичних видань	Рахунки, платіжні доручення
2	Підготовка до початку діяльності підприємства: – матеріальні витрати, пов'язані з підготовкою	Акти, накладні, лімітно-забірні картки, платіжні доручення, прибуткові ордери
	– реєстрація в державних органах управління	Платіжні доручення, рахунки, квитанції
3	Оренда приміщення	Договори оренди, акти оцінки вартості орендованого майна, платіжні доручення, чеки
4	Патентування діяльності з продажу за готівку	Патент, квитанція про сплату плати за патент, ВКО, авансовий звіт, платіжне доручення

Облік витрат майбутніх періодів Облік витрат майбутніх періодів ведеться на активному, балансовому, операційному, звітно-розподільчому рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”, призначеному для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

Типову кореспонденцію за рахунком 39 “Витрати майбутніх періодів” наведено в табл. 27.3.

Таблиця 27.3. Обліку витрат майбутніх періодів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано вартість використаних запасів на витрати майбутніх періодів	39 “Витрати майбутніх періодів”	20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
2	Оплачено витрати майбутніх періодів готівкою	39 “Витрати майбутніх періодів”	30 “Каса”
3	Здійснено попередню оплату за торговий патент	39 “Витрати майбутніх періодів”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
4	Списано частину витрат майбутніх періодів на витрати звітного періоду	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”	39 “Витрати майбутніх періодів”

Обліковим регістром з обліку витрат майбутніх періодів є Журнал 5 (розділ III). Витрати майбутніх періодів знаходять своє відображення у 22²

розділі II активу Балансу, рядок 270.

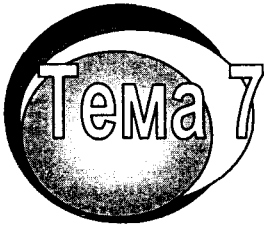
Інвентаризація витрат майбутніх періодів При інвентаризації витрат майбутніх періодів, перевіряють обґрунтованість залишку сум на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" на дату перевірки. Суму, яка підлягає відображенню на ньому, інвентаризаційна комісія встановлює за документами і включає до акту за формою № інв-11.

Для відображення в обліку різних об'єктів з метою контролю, збереження власності та досягнення ефективної господарської діяльності застосовують систему взаємопов'язаних способів і прийомів. Ця система утворює метод бухгалтерського обліку, кожен елемент якого певним чином впливає на облік коштів, розрахунків та інших активів. Тому доцільним буде розглянути роль елементів методу при відображенні в обліку коштів, розрахунків та інших активів (табл. 27.4).

Таблиця 27.4. Роль елементів методу бухгалтерського обліку при фіксації наявності та руху коштів, розрахунків та інших активів

Елементи методу обліку		Роль елементів методу	
Елементи методу	Систематичне та хронологічне спостереження	Документування	Забезпечується суцільне спостереження за господарською діяльністю, своєчасність і достовірність інформації про наявність та рух коштів, розрахунків та інших активів
		Інвентаризація	Перевіряється наявність грошових коштів, стан розрахунків з дебіторами, покупцями. Завдяки цьому забезпечується повнота і достовірність даних бухгалтерського обліку та звітності
	Вартісне (грошове) вимірювання	Оцінка	Завдяки вартісному вимірюванню є можливість надати правдиву інформацію про наявні у підприємства грошові активи, достовірно оцінити стан розрахунків за вексельними операціями, з дебіторами, покупцями тощо
		Калькулювання	Визначається собівартість одержаних короткострокових векселів, поточних фінансових інвестицій
	Групування, реєстрація та систематизація	Рахунки	Узагальнюється інформація про наявність та рух наявних у підприємства грошових коштів, розрахунків та інших активів
		Подвійний запис	Кожна господарська операція з обліку коштів, розрахунків та інших активів одночасно і взаємопов'язано відображається за дебетом одного рахунку та кредитом іншого в однакових сумах
	Узагальнення інформації в звітності	Баланс	Узагальнюються та групуються господарські записи про активи підприємства та джерела їх утворення на певну звітну дату
		Звітність	Характеризується стан грошових коштів, розрахунків з дебіторами, покупцями, за векселями в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства

Таким чином, завдяки документуванню й інвентаризації забезпечується систематичне та хронологічне спостереження за коштами, розрахунками, іншими активами підприємства; оцінці та калькулюванню – їх вартісне вимірювання; рахункам і подвійному запису – групування та систематизація даних з метою відображення в обліку; балансу та іншим формам фінансової звітності – підсумкове узагальнення даних про кошти, дебіторську заборгованість, заборгованість покупців і замовників для забезпечення інформаційних потреб користувачів.



Облік доходів і фінансових результатів діяльності

Лекція 28 *Загальні засади обліку доходів і фінансових результатів*

Мета вивчення

Після вивчення лекції 28 студент повинен знати:

- порядок визнання доходів і методику обчислення фінансових результатів;
- основні вимоги до оцінки доходів;
- рахунки, призначені для обліку доходів і фінансових результатів;
- місце інформації про доходи та фінансові результати в облікових регістрах і фінансовій звітності

Після вивчення лекції 28 студент повинен вміти:

- відносити до конкретного звітного періоду доходи та фінансові результати;
- оцінювати доходи окремого звітного періоду;
- обчислювати фінансові результати;
- визначати рахунки, призначені для обліку доходів і фінансових результатів;
- виділяти інформацію про доходи та фінансові результати в облікових регістрах і фінансовій звітності

У лекції розглядаються наступні питання:

- 28.1. Економічна сутність доходів і фінансових результатів
- 28.2. Структура П(С)БО 15 та основні терміни
- 28.3. Визнання, склад і оцінка доходів
- 28.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік доходів і фінансових результатів
- 28.5. Характеристика рахунків з обліку доходів і фінансових результатів
- 28.6. Відображення даних про доходи та фінансові результати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

28.1. Економічна сутність доходів і фінансових результатів

Економічна сутність доходу Частину виробленої продукції (робіт, послуг) підприємства використовують для власних потреб, а частина реалізується на сторону. Кругообіг засобів на підприємстві завершується процесом продажу (або реалізацією), внаслідок якого господарюючий суб'єкт отримує виручку в грошовій формі ($T^1 - \Gamma^1$). Остання авансується на відновлення процесу кругообігу засобів (придбання предметів праці, на оплату праці та на інші витрати наступного циклу виробництва), його безперервне повторення. При реалізації продукції підприємству відшкодовуються у грошовій формі витрачені засоби на її виробництво та збут.

Як економічна категорія, *дохід (виручка)* є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.

Вся продукція, отримана в результаті процесу виробництва, є валовою продукцією. Її вартість визначається суспільно необхідними витратами живої й уречевленої праці та складається з двох частин: вартості витрачених засобів виробництва, тобто перенесеної вартості, і вартості, створеної живою працею. Перша частина постійно відтворюється в натурально-речовій і вартісній формах, а тому вона не є доходом. Друга частина складається з вартості, знову створеної в процесі функціонування живої праці, і утворює валовий дохід. Таким чином, валовий дохід відображає знову створену у процесі виробництва вартість або вартість валової продукції без уречевленої праці.

Важливе місце серед економічних категорій належить чистому доходу, який відображає вартість виробленого продукту для суспільства та визначається як різниця між вартістю продукту й витратами на його виробництво.

Економічна сутність прибутку Величина доходів безпосередньо впливає на рівень прибутку. В економічній теорії у різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об'єктом особливого вивчення. Однак до теперішнього часу в економічній літературі не існує єдності у позиції щодо сутності даної категорії, її походження і функцій.

Прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності та є найважливішим показником фінансових результатів підприємницьких структур. У загальному вигляді, *прибуток* – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення. Він інформує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва й реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці. Прибуток є визначальним критерієм ефективності господарювання.

У ринкових умовах розрізняють прибуток, зароблений “на ініціативі”; прибуток, отриманий за сприятливих умов; прибуток, вилучення якого можливе завдяки визнанню громадськими інститутами, серед яких важливу роль відіграють органи державної влади (допустимий прибуток). Жодна з вищеописаних ситуацій у чистому вигляді в економічній дійсності не зустрічається. У переважній більшості випадків прибуток одночасно є отриманим, заробленим і допустимим.

Прибуток є рушійною силою ринкової економіки, джерелом економічного та соціального розвитку підприємства й держави, критерієм ефективності діяльності.

У сучасній науці поняття “прибуток” має різне значення. Він може визначатися як доходи, отримані підприємством, задоволення, яке одержить споживач, зиск (вигода), отриманий внаслідок проведення того або іншого заходу. У всіх випадках мова йдеться про прибуток підприємства, споживача, суспільства. Незалежно від існування різних точок зору, в основі поняття прибутку завжди була ідея, що він є “дечим”, що міститься у виручці від продажу.

Отже, *прибуток* – це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів над сумою витрат, понесених для отримання цих доходів.

Доходи та фінансові результати в працях вчених Про актуальність тематики обліку доходів і фінансових результатів свідчить рівень її розгляду в наукових працях. Серед видатних вчених, які здійснили вагомий внесок у розвиток тематики доходів і результатів діяльності в бухгалтерському обліку на різних історичних етапах, слід назвати Л. Флорі, Д. Манчіні, Ф. Ескобара, Ф. Марчі, Д. Чербоні, Ф. Беста, А. Гільбо, Е. Леоте, І.Ф. Шера, Г. Сімона, Е. Шмаленбаха, Л.І. Гомберга, Є.Є Сіверса, О.М. Галагана, А.Л. Бикова, В.Г. Макарова, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова.

Значний внесок зробили також українські вчені-професори О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, П.П. Німчинов, В.В. Сопко, Ю.І. Осадчий, М.Г. Чумаченко.

Питанням обліку доходів і фінансових результатів присвячено багато наукових праць, зокрема, дисертаційних робіт, основними з яких є дисертації: О.М. Вакульчик [71], Л.О. Гуцайлюк [81], С.М. Деньги [84], Г.С. Дергільової [85], Й.В. Канаки [96], О.Е. Кузьмінської [106], Г.М. Курило [108], Я.В. Лебедзевич [111], Н.М. Пархоменко [130], І.В. Перезової [133], Н.М. Позняковської [137], А.В. Приходько¹, М.А. Проданчука [141], Д.Є. Свідерського², Л.П. Снігурської [149], А.В. Шайкана [161], Є.Ю. Шари [163].

На особливу увагу заслугоує праця І.А. Бланка “Управління прибутком” [40] з точки зору теоретичного дослідження прибутку як економічної категорії. На жаль, з проблем обліку доходів і фінансових результатів відсутні такі наукові видання як монографії. Тому ця тематика потребує поглиблених теоретичних досліджень і може бути рекомендована для дослідження магістрантами, аспірантами й докторантами.

28.2. Структура П(С)БО 15 та основні терміни

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення

¹ Приходько А.В. Облік і аудит реалізації продукції і фінансових результатів (на прикладі сільськогосподарських підприємств): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет. – К., 2000.

² Свідерський Д.Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації “Київцукор”): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет. – К., 2002.

(стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. Його загальна структура наведена на рис. 28.1.

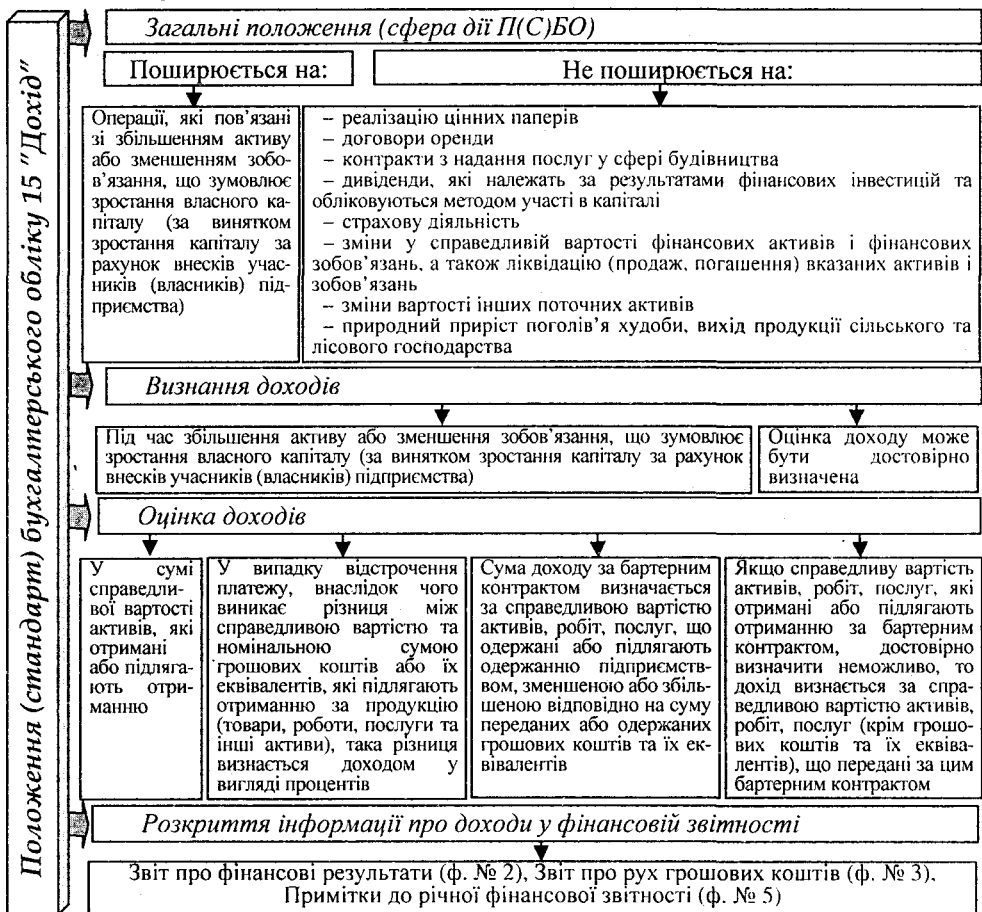


Рис. 28.1. Характеристика П(С)БО 15 “Дохід”

Основні терміни, які використовуються з прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, наведено нижче.

Проценти – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, заборгованих підприємству.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів).

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

28.3. Визнання, склад і оцінка доходів

Умови визнання доходу

Загальні критерії визнання статей у фінансовій звітності – ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод і достовірна оцінка.

Для визнання доходу необхідним є не тільки надходження активу або зменшення зобов'язання, але й фінансовий наслідок цих подій, тобто збільшення власного капіталу (окрім внесків учасників (власників)). Отже, дохід визнається у момент збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу.

Доходом визнається зобов'язання, яке не підлягає погашенню, наприклад, ліквідація кредитора, прощення боргу, мирова угода та ін.

Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат. *Принцип нарахування* передбачає відображення в обліку та фінансовій звітності доходів і витрат у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. *Принцип нарахування* повинен застосовуватися одночасно з *принципом відповідності*, згідно з яким витрати визнаються у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Застосування принципів нарахування та відповідності під час визнання доходів як елементів фінансової звітності відбувається наступним чином (рис. 28.2).

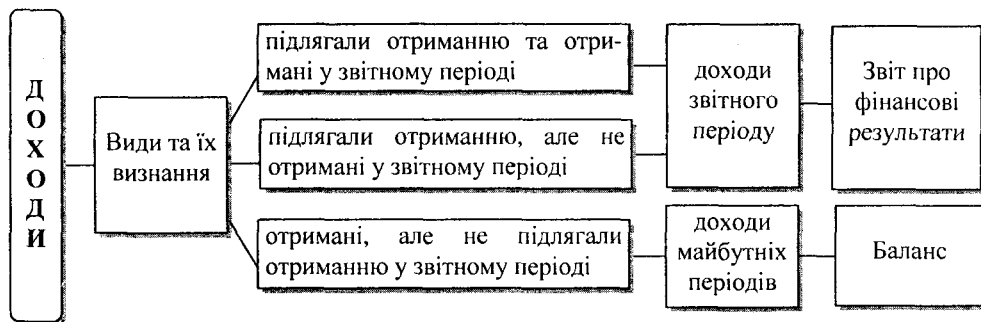


Рис. 28.2. Умови визнання доходів у фінансовій звітності

Дохід визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте, для відображення сутності операції за певних умов необхідно застосовувати критерії визнання до окремих елементів однієї операції, які підлягають оцінці. Наприклад, вартість реалізації продукції включає суму за майбутні надані послуги (монтаж), яка підлягає визнанню. Ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги.

І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох і більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що сутність господарської операції не можна зрозуміти без розгляду декількох операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізувати товари й водночас укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше. У даному випадку обидві операції повинні розглядатися одночасно.

Окремо слід розглянути дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) і дохід від надання послуг. Не визнається дохід, якщо здійснюється обмін

продукцією (товарами, роботами, наданими послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість.

Не визнаються також доходами наступні надходження від інших осіб:

- ◆ суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;

- ◆ суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

- ◆ суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- ◆ суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- ◆ суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

- ◆ надходження, які належать іншим особам;

- ◆ надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

Деякі із зазначених надходжень мають особливий порядок відображення у бухгалтерському обліку. Зокрема, це стосується ПДВ, акцизу та інших податків, які включаються до ціни продажу, а також надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором. Відповідно до вимог П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” до складу доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) включається вся сума надходжень, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і непрямих податків (ПДВ, акцизу тощо). Таким чином, зазначені надходження повинні відображатися за кредитом рахунків з обліку доходів. Потім їх відповідна частина відображається записом за дебетом того самого рахунку або дебетом 704 “Вирахування з доходу”. Інші надходження, які не визнаються доходом, відображаються у бухгалтерському обліку без застосування рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

Критерії оцінки доходу У бухгалтерському обліку дохід відображається у сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, які підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації (грошових коштів або їх еквівалентів), яку може бути отримано з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, яка надається підприємством.

При здійсненні оцінки доходу суттєвим є правильне тлумачення двох його різновидів: валового та чистого.

Валовий дохід – це економічна вигода, яку підприємство одержало (або має одержати).

Чистий дохід – це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, надані знижки тощо.

Отже, реальним доходом є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Д), податку

на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ):

$$ЧД = Д - ПДВ - АЗ - ІЗП - ІВ.$$

Оцінка доходу відбувається у наступному порядку:

1) дохід, який підлягає отриманню або вже отриманий, відобразитися у сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню;

2) у випадку відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) за бартерними контрактами: за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів;

Якщо неможливо визначити справедливу вартість отриманих активів, робіт, послуг або таких, які підлягають отриманню, дохід визнається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за бартерним контрактом.

Визнання доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів

Різні види доходу від реалізації мають відповідні критерії визнання. У цілому виникнення доходів збігається з моментом, коли надійшли активи або зменшилися зобов'язання. Особливості визнання різних видів доходу

від реалізації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності зумовлено вимогами П(С)БО 15 "Дохід".

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у випадку наявності ряду умов (рис. 28.3).

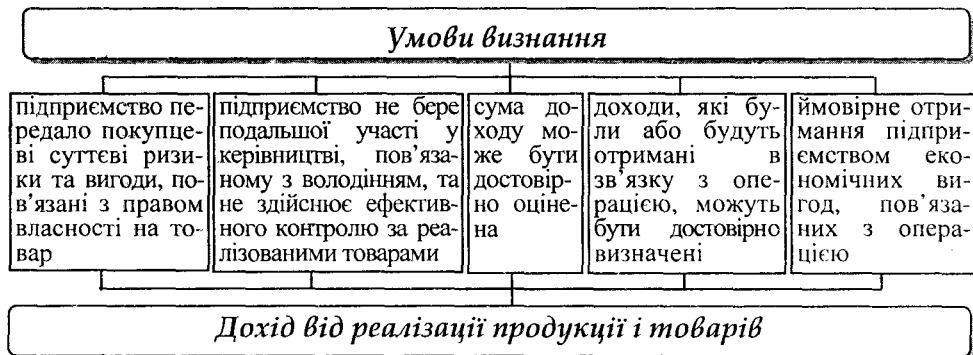


Рис. 28.3. Умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів (інших активів) за звітний період

Важливе значення при визнанні доходу мають умови договору продажу активу. Якщо умовами договору передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту її доставки на склад, то відповідно всі ризики транспортування несе продавець, а тому відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту отримання об'єкту продажу на склад покупця. Якщо умовами контракту

передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту їх завантаження на транспортні засоби, то відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту списання реалізованих активів зі складу продавця.

Визнаний дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

Визнання доходу від надання послуг Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу та за таких умов (рис. 28.4).

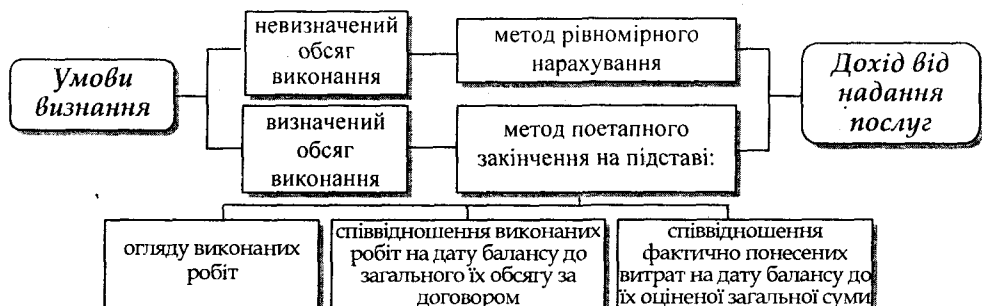


Рис. 28.4. Умови визнання доходу від надання послуг

Розглянуті методи передбачають визнання доходу в тих звітних періодах, в яких надаються відповідні послуги.

Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій здійснюється трьома способами:

- ◆ вивчення виконаних робіт (коли сторони, вивчивши надані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили конкретну суму);
- ◆ визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- ◆ визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Визнання доходу за методом рівномірного нарахування застосовується у випадках, якщо надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу.

Якщо дохід від надання послуг не може бути визначений, то він відображається у розмірі визнаних витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнається, а витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Визнання доходу від цільового фінансування Дохід від цільового фінансування визнається лише в сумі витрат, пов'язаних з цим фінансуванням, у період їх виникнення. Не обов'язковим є навіть надходження "цільових" сум на рахунок підприємства. Для цього досить мати підтвердження, що таке фінансування буде отримано (див. табл. 28.1).

Таблиця 28.1. Порядок визнання доходу у вигляді цільового фінансування

№ з/п	Вид доходу	Порядок визнання	Порядок невизнання
1	Цільове фінансування у вигляді: – компенсації збитків, коли їх підприємство вже має – термінової фінансової підтримки підприємства без майбутніх витрат, пов'язаних з цим фінансуванням	Визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням	Не визнається доходом того періоду, в якому не виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням
2	Отримане цільове фінансування	Визнається доходом тих періодів, у яких було здійснено витрати, пов'язані з використанням умов цільового фінансування	Не визнається доходом тих періодів, у яких не було здійснено витрат, пов'язаних з використанням умов цільового фінансування
3	Цільове фінансування капітальних інвестицій	Визнається доходом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (необоротних активів) пропорційно до сум нарахованої амортизації цих об'єктів	Не визнається доходом періоду, в якому немає корисного використання відповідних об'єктів інвестування (необоротних активів)

Визнання доходу від використання активів іншими підприємствами

Дохід, який виникає у результаті використання активів підприємства іншими підприємствами, визнається у вигляді відсотків, роялті та дивідендів (рис. 28.5).

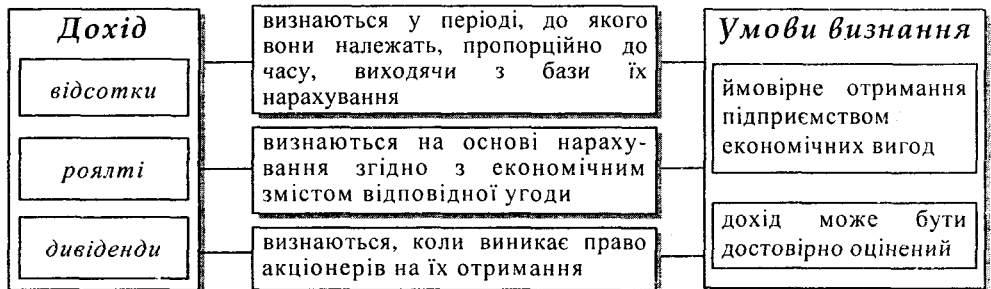


Рис. 28.5. Умови визнання доходу у вигляді відсотків, роялті та дивідендів

Дохід у вигляді відсотків визнається у тому звітному періоді, до якого він відноситься, виходячи з бази їх нарахування і строку користування відповідними активами. Відсотками також визнаються отримані від покупця кошти за надання відстрочки платежу, навіть у формі збільшення відпускнуї ціни. Дохід у вигляді роялті визнається на основі принципу нарахування та відповідності відповідно до економічного змісту відповідної угоди. Дохід у вигляді дивідендів визнається у періоді прийняття рішення про їх виплату.

28.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік доходів і фінансових результатів

Одним із завдань бухгалтерського обліку, окрім забезпечення збереження майна власника та надання інформації для управління підприємством, є визначення фінансових результатів за певний період.

У бухгалтерському обліку існують деякі правила та принципи визнання й оцінки таких елементів фінансових результатів як доходи, витрати, прибутки та збитки. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про складові фінансових результатів і їх розкриття у фінансовій звітності визначаються відповідним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Глобальні зміни у світовій економіці були визначальними факторами розробки та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які мають рекомендаційний характер при розробці та впровадженні національних (П(С)БО).

Методологічні основи обліку доходів і відображення їх у звітності визначаються МСФЗ 18 “Дохід” і П(С)БО 15 “Дохід”. Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність спільних моментів. Це, насамперед, стосується критеріїв визнання доходу, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо. Разом з тим між цими стандартами існують і деякі відмінності, відображені в таблиці 28.2.

Таблиця 28.2. Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку доходів

Ознаки	П(С)БО 15 “Дохід”	МСФЗ 18 “Дохід”
1	2	3
Поняття доходу	Не розглядається. Згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”: доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників (власників))	Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу
Не визнаються доходами	Не визнаються доходами: суми податків і обов’язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо	Не розглядається
	Не визнаються також суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів	

1	2	3
Оцінка доходу	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню	Сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством. Дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Розглядається вплив відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів на справедливую вартість компенсації
Класифікація доходів	Доходи класифікуються за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) б) інші операційні доходи в) фінансові доходи г) інші доходи д) надзвичайні доходи Окрема увага приділяється визнанню доходом цільового фінансування	Передбачає наступні види доходів: а) дохід від реалізації товарів б) дохід від надання послуг в) відсотки, роялті, дивіденди. Якщо підприємство залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визнається
Передача ризику	Не розглядається	Оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди від володіння, вимагає вивчення обставин операції. Якщо підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається
Відповідність доходів і витрат	Якщо дохід не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Визнаний дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості	Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат. Дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка вже отримана за продаж товарів компенсація визнається як зобов'язання
Розкриття інформації	У фінансовій звітності наводиться (розкривається) така інформація: – облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності – розподіл доходу за кожною групою доходів	
	Вказується на необхідність розкриття суми доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів і частки доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами	Не розглядається

Дані порівняння міжнародних і національних положень з обліку доходів і відображення їх у звітності дають змогу зробити висновок, що в МСФЗ більш конкретизовано конкретні положення, але й національний стандарт містить моменти, які, зокрема, зумовлені національними особливостями обліку.

Методологічні засади формування і відображення інформації про фінансові результати у звітності визначає в Україні П(С)БО 3 ‘Звіт про фінансові результати’. У міжнародній практиці окремого стандарту немає. Склад фінансової звітності визначає МСФЗ 1 ‘Подання фінансових звітів’. Порівняння цих стандартів розглядається у лекції 35.

28.5. Характеристика рахунків з обліку доходів і фінансових результатів

Для обліку доходів і фінансових результатів призначені небалансові рахунки класу 7 ‘Доходи і фінансові результати’. Більш детально їх характеристика розглядається в Додатку А.

Суб’єкти малого підприємництва (СМП) для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку можуть використовувати спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій СМП. Особливістю спрощеного Плану рахунків є те, що в ньому об’єднано рахунки бухгалтерського обліку доходів повного Плану рахунків (рис. 28.6).

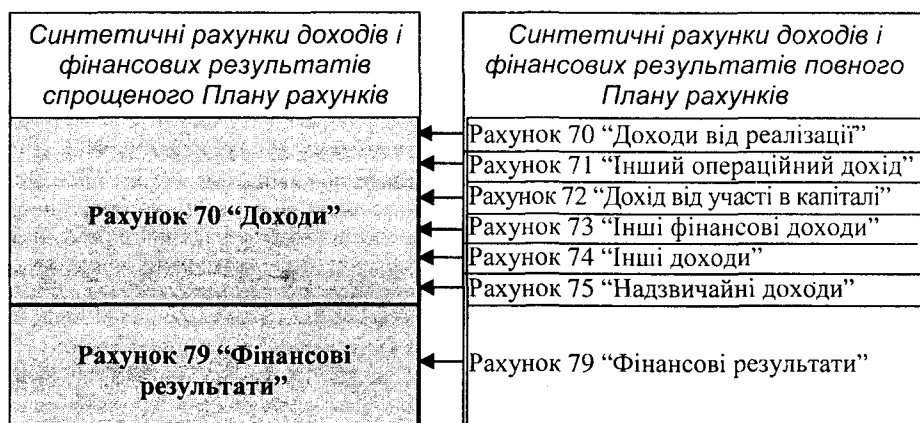


Рис. 28.6. Порівняння рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності” повного та спрощеного Плану рахунків³

Отже, суб’єкти малого підприємництва можуть використовувати лише два рахунки, призначені для обліку доходів і фінансових результатів: рахунки

³Згідно із Законом України “Про державну підтримку малого підприємництва”, страхові компанії не відносяться до СМП, а тому не можуть використовувати рахунок 76 “Страхові платежі”.

70 “Доходи” (який об’єднує рахунки 70-75 повного Плану рахунків) і 79 “Фінансові результати”.

28.6. Відображення даних про доходи та фінансові результати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової, надзвичайної діяльності підприємства (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76) та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності й надзвичайних подій (за кредитом рахунку 79) призначено Журнал 6. У розділі II Журналу 6 накопичуються аналітичні дані про окремі складові доходів підприємства.

На підставі первинних документів дані про доходи та фінансові результати діяльності відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності (рис. 28.7).

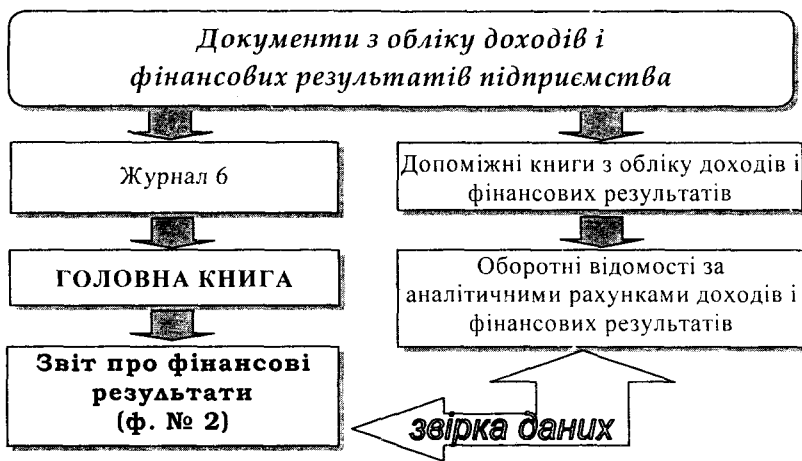


Рис. 28.7. Порядок відображення доходів і фінансових результатів при журнальній формі обліку

Записи для заповнення Журналу 6 здійснюються на підставі первинних документів і зведених відомостей про доходи та фінансові результати діяльності.

Дані Журналу 6 використовуються для складання Звіту про фінансові результати, тому цей обліковий регістр є своєрідним інформаційним носієм, правильне розуміння якого дозволяє приймати ефективні управлінські рішення (див. рис. 28.8).

Журнал 6	Звіт про фінансові результати
70 "Дохід від реалізації", рядок 10, графа 3, розділ I	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), рядок 040, розділ I
71 "Інший операційний дохід", рядок 11, графа 4, розділ I	Інші операційні доходи, рядок 060, розділ I (за вирахуванням ПДВ)
72 "Дохід від участі в капіталі", рядок 14, графа 5, розділ I	Дохід від участі в капіталі, рядок 110, розділ I
73 "Інші фінансові доходи", рядок 12, графа 6, розділ I	Інші фінансові доходи, рядок 120, розділ I
74 "Інші доходи", рядок 13, графа 7, розділ I	Інші доходи, рядок 130, розділ I (за вирахуванням ПДВ)
75 "Надзвичайні доходи", рядок 14, графа 8, розділ I	Надзвичайні доходи, рядок 200, розділ I
76 "Страхові платежі", рядок 14, графа 8, розділ I	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), рядок 040, розділ I

Рис. 28.8. Використання даних Журналу 6 для заповнення Звіту про фінансові результати

Приклад заповнення Журналу 6 наведено в зразку 28.1.

Зразок 28.1

Витяг з Журналу 6 за липень 20xx р.

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків								Усього
		№ 70	№ 71	№ 72	№ 73	№ 74	№ 75	№ 76	№ 79	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"	-	-	X	-	-	X	X	X	-
2	30 "Каса"	-	18600	X	220	-	2650	-	X	21470
3	31 "Рахунки в банках"	385950	-	X	-	-	-	-	-	385950
4	35 "Поточні фінансові інвестиції"	X	X	X	-	-	-	-	-	-
5	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	5598	-	X	X	X	X	-	X	5598
6	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	-	-	X	-	12996	-	X	X	12996
7	66 "Розрахунки з оплати праці"	-	-	X	X	X	X	X	X	-
8	68 "Розрахунки за іншими операціями"	-	-	X	-	-	X	X	X	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11			
9	69 "Доходи майбутніх періодів"	-	X	X	X	-	X	X	X	-			
10	70 "Доходи від реалізації"	X	X	X	X	X	X	-	326290	326290			
11	71 "Інший операційний дохід"	X	X	X	X	X	X	X	17800	17800			
12	73 "Інші фінансові доходи"	X	X	X	X	X	X	X	1200	1200			
13	74 "Інші доходи"	X	X	X	X	X	X	X	10830	10830			
14	10, 11, 12, 14, 15, 19, 20, 22, 23, 25, 26, 28, 33, 34, 42, 44, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 55, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 72, 75, 76, 97	-	-	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	1450	-	-	-	-	-	1450		
	20 "Виробничі запаси"			-	2300	-	980	-	-	-	-	3280	
	72 "Дохід від участі в капіталі"			-	-	-	-	-	-	-	-	1450	1450
	75 "Надзвичайні доходи"			-	-	-	-	-	-	-	-	2650	2650
	Усього			391548	20900	1450	1200	12996	2650	-	360220	790964	

Сучасна комп'ютерна техніка дає змогу накопичити, систематизувати й узагальнити облікові дані про доходи та фінансові результати діяльності в автоматичному режимі. Це дозволяє ефективно вирішувати проблеми аналітичного обліку доходів і фінансових результатів завдяки широким можливостям у виборі номенклатури аналітичних об'єктів, оперативності отримання даних про доходи та фінансові результати на будь-яку звітну дату. З'являється можливість формувати велику кількість додаткових звітів для отримання достовірної інформації.

Дані з рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності" відображаються в облікових регістрах і фінансовій звітності (табл. 28.3).

Таблиця 28.3. Розкриття інформації про доходи та фінансові результати

Шифр і назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Звіті про фінансові результати (ф. № 2)	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
1	2	3	4
70 "Доходи від реалізації"	Журнал 6	Розділ I, рядок 040	-
71 "Інші операційний дохід"	Журнал 6	Розділ I, рядок 060	Розділ V, рядки 440-490

1	2	3	4
72 "Дохід від участі в капіталі"	Журнал 6	Розділ I, рядок 110	Розділ V, рядки 500-520
73 "Інші фінансові доходи"	Журнал 6	Розділ I, рядок 120	Розділ V, рядки 530-560
74 "Інші доходи"	Журнал 6	Розділ I, рядок 130	Розділ V, рядки 570-630
75 "Надзвичайні доходи"	Журнал 6	Розділ I, рядок 200	–
79 "Фінансові результати"	Журнал 6	Розділ I, рядки 100, 105, 170, 175, 190, 195, 220, 225	–

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до річної фінансової звітності, в яких щодо доходів обов'язково повинна наводитися відповідна інформація (див. табл. 28.2).

Розподіл доходів за кожною групою доходів (дохід (виручка) від реалізації продукції; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи) можна оформити наступним чином (табл. 28.4).

Таблиця 28.4. Розкриття даних щодо розподілу доходів за групами в Примітках до річної фінансової звітності

Показники Звіту про фінансові результати	За попередній період	За звітний період
Дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг всього		
у тому числі, продукції		
з них за бартерними договорами		
у тому числі, з пов'язаними сторонами		
товарів		
з них за бартерними договорами		
у тому числі, з пов'язаними сторонами		
робіт		
з них за бартерними договорами		
у тому числі, з пов'язаними сторонами		
послуг		
з них за бартерними договорами		
у тому числі, з пов'язаними сторонами		
Інші операційні доходи, всього		
Інші доходи звичайної діяльності, всього		
з них за бартерними договорами		
у тому числі, з пов'язаними сторонами		

Лекція 29

Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності

Мета вивчення

Після вивчення лекції 29 студент повинен знати:

- класифікацію доходів і фінансових результатів;
- перелік субрахунків для обліку доходів і фінансових результатів;
- документи для обліку доходів і фінансових результатів;
- розрізи аналітики до рахунків доходів і фінансових результатів

Після вивчення лекції 29 студент повинен вміти:

- класифікувати доходи та фінансові результати;
- характеризувати об'єкти, які обліковуються на рахунках доходів і фінансових результатів;
- складати первинні документи з обліку доходів і фінансових результатів;
- формулювати кореспонденції рахунків за рахунками доходів і фінансових результатів

У лекції розглядаються наступні питання:

- 29.1. *Поняття та класифікація доходів і фінансових результатів*
- 29.2. *Облік доходів від звичайної діяльності*
 - 29.2.1. *Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)*
 - 29.2.2. *Облік інших операційних доходів*
 - 29.2.3. *Облік доходів від фінансової діяльності*
 - 29.2.4. *Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності*
- 29.3. *Облік доходів від надзвичайної діяльності*
- 29.4. *Облік фінансових результатів діяльності*
 - 29.4.1. *Облік результатів звичайної діяльності*
 - 29.4.2. *Облік результатів надзвичайної діяльності*
- 29.5. *Облік використання прибутку підприємства*

Етапи та порядок загального ведення обліку доходів і фінансових результатів на підприємствах, які розглядатимуться в лекції 29, наведено на рис. 29.1.

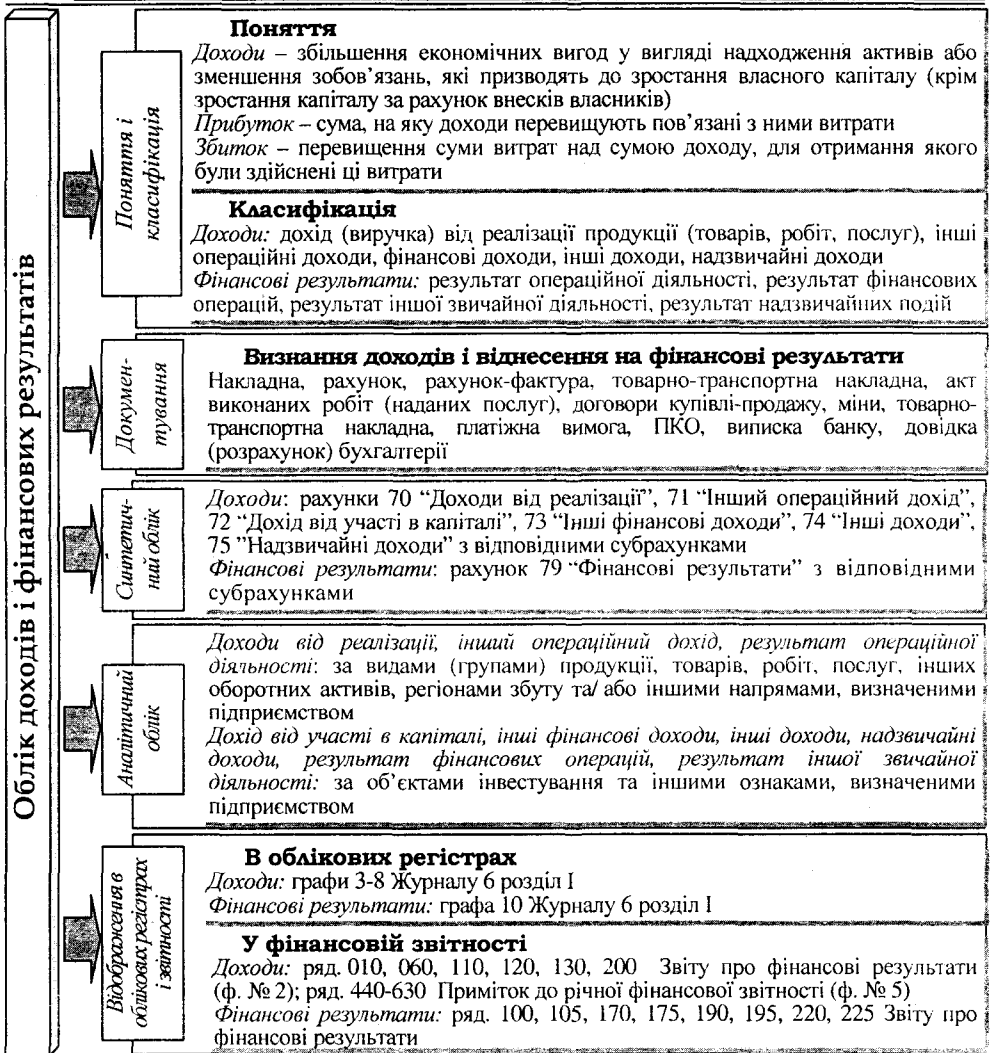


Рис. 29.1. Загальна схема обліку доходів і фінансових результатів

29.1. Поняття та класифікація доходів і фінансових результатів

Поняття доходу та фінансових результатів Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. У бухгалтерському обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників (власників)).

Поняття фінансових результатів діяльності трактується в П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. *Прибуток* – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати. *Збитки* – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою у бухгалтерському обліку передбачається послідовне порівняння доходів і витрат.

Згідно з **принципом висвітлення** у фінансовій звітності повинна наводитися інформація про доходи та фінансові результати, здатна впливати на управлінські рішення. Інформація узагальнюється в єдиній грошовій одиниці, що забезпечується завдяки дії **принципу єдиного грошового вимірника**. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. У цьому полягає сутність **принципу нарахування та відповідності доходів і витрат**.

Класифікація доходів Відповідно до вимог П(С)БО 15 “Дохід”, доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- ◆ реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- ◆ надання послуг, виконання робіт;
- ◆ використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Також суттєвою ознакою класифікації є вид діяльності, від якої отримано дохід (рис. 29.2).



Рис. 29.2. Класифікація видів діяльності підприємства

Під *звичайною діяльністю* розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної діяльності може бути виробництво та

реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносяться також списання знецінених запасів, курсові різниці⁴, економічні санкції за господарськими договорами, за порушення податкового законодавства та інші операції, які забезпечують цю діяльність.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову й інвестиційну).

Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями: виробництво, управління, збут.

Інвестиційна діяльність – це операції придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона буде повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді. До надзвичайних подій відносяться: стихійне лихо, пожежа, техногенні аварії тощо. Одночасно слід зазначити, що одні й ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства та звичайними для іншого. Наприклад, дохід від покриття втрат від стихійного лиха буде розглядатися як надзвичайний для підприємства, яке їх одержало, та буде звичайними витратами для страхової компанії, яка здійснює страхування від таких випадків.

Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку доходів і фінансових результатів у розрізі видів діяльності.

У бухгалтерському обліку для відображення у Звіті про фінансові результати доходи класифікуються за наступними групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи.

Склад доходів, які відносяться до відповідної групи, встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” (див. рис. 29.3).

⁴ Детальнішу інформацію див. у підручнику: Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с.

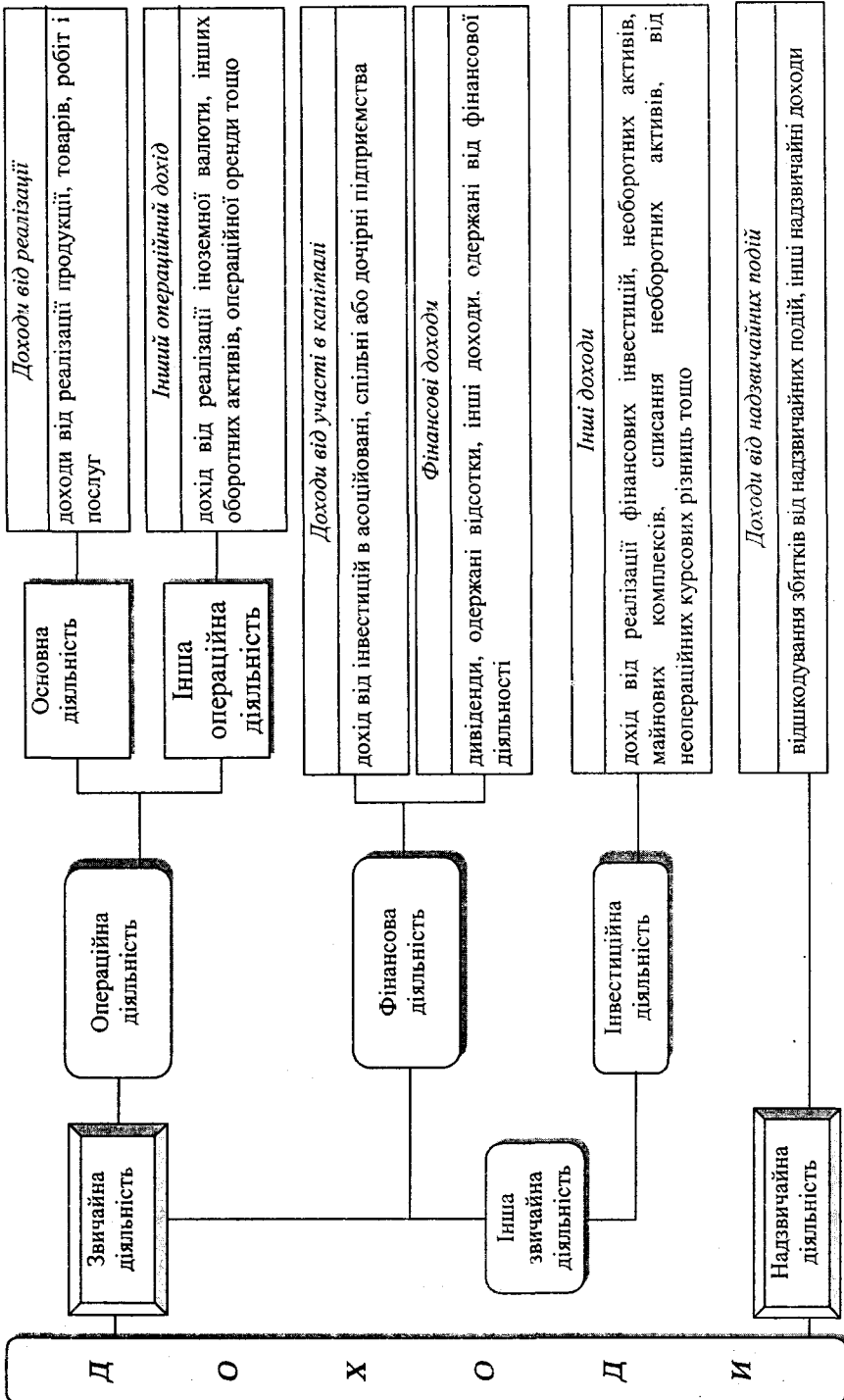


Рис. 29.3. Класифікація доходів за видами діяльності

Класифікація фінансових результатів У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної і надзвичайної діяльності та включає:

- ◆ чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг);
- ◆ валовий прибуток (збиток);
- ◆ фінансові результати від операційної діяльності;
- ◆ фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- ◆ фінансові результати від звичайної діяльності;
- ◆ фінансові результати від надзвичайної діяльності;
- ◆ чистий прибуток (збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо. Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) є *валовим прибутком (збитком)*.

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування – це алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів, фінансових й інших витрат. *Фінансовий результат від звичайної діяльності* визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображаються невідшкодовані витрати та доходи від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожежі, техногенних аварій тощо).

Кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток) – визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

Управління прибутком Розмір і характер прибутків і збитків за кожен період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками його роботи. Значна роль прибутку в розвитку підприємства та забезпеченні інтересів його власників і персоналу визначає необхідність ефективного та безперервного управління ним. *Управління прибутком* є процесом розробки та прийняття управлінських рішень з усіма основними аспектами його формування, розподілу та використання.

Основним завданням управління прибутком є забезпечення оптимізації його розподілу як у звітному, так і в майбутніх періодах. Розподіл прибутку повинен забезпечувати одночасно гармонізацію інтересів власників з інтересами держави та персоналу підприємства.

Побудова системи управління прибутком потребує формування систематизованого переліку об'єктів управління. До них відносяться: управління формуванням прибутку та управління розподілом і використанням прибутку.

Система управління повинна бути органічно інтегрована із загальною системою управління підприємством, так як прийняття управлінських рішень у будь-якій сфері діяльності підприємства прямо або опосередковано впливає на рівень прибутку. Управління прибутком передбачає наявність комплексної системи дій для забезпечення розробки взаємопов'язаних управлінських рішень.

Джерелами даних для управління доходами та результатами діяльності є записи на аналітичних рахунках, які відкриваються до рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

Підготовка будь-якого управлінського рішення щодо формування, розподілу та використання прибутку повинна враховувати альтернативні можливості. За наявності альтернативних проектів управлінських рішень їх вибір для реалізації повинен базуватися на системі критеріїв, які визначають політику управління прибутком підприємства.

29.2. Облік доходів від звичайної діяльності

Загальна характеристика рахунків класу 7 Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначено рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

Рахунки даного класу є тимчасовими та використовуються для накопичення даних про доходи за звітний період. У кінці звітного періоду сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 “Фінансові результати”. На початок звітного періоду рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності” мають нульове сальдо.

На рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності”, крім рахунку 76 “Страхові платежі”, протягом звітного періоду за *кредитом* відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), за *дебетом* – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів) і віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 “Фінансові результати”.

29.2.1. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Характеристика рахунку 70 “Доходи від реалізації” Узагальнення даних про доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доходи від страхової діяльності, а також суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу здійснюється на рахунку 70 “Доходи від реалізації”.

За *кредитом* рахунку 70 “Доходи від реалізації” відображається збільшення (одержання) доходу, за *дебетом* – належна до сплати сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших

обов'язкових платежів, передбачених законодавством); результат операцій перестрахування (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестрахування"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати". А також за дебетом субрахунку 703 "Доходи від реалізації робіт і послуг" щомісяця відображається списання сум з рахунку 76 "Страхові платежі".

Рахунок 76 "Страхові платежі" призначено для узагальнення страховиками інформації про надходження страхових платежів. За кредитом рахунку відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у випадку дострокового припинення дії договору страхування.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкту за відповідними групами, для яких відкривається окремих субрахунок. Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки (табл. 29.1).

Таблиця 29.1. Субрахунки до рахунку 70 "Доходи від реалізації"

№ субрахунку	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій підприємств і організацій, що виконують роботи та надають послуги
704	Вирахування з доходу	Для відображення суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сум наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцями продукції і товарів та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу
705	Перестрахування	Для узагальнення інформації про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестрахування

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації є рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, міни, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Розрахункові документи вважаються пред'явленими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

У бухгалтерському обліку процес реалізації відображається наступним чином:

◆ при методі нарахування – у момент відвантаження готової продукції, товарів, наданих послуг: Д-т 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, К-т 70 “Доходи від реалізації”;

◆ у момент отримання грошових коштів: Д-т 30 “Каса”, К-т 70 “Доходи від реалізації”.

Відображення у бухгалтерському обліку доходів від реалізації здійснюється наступним чином (табл. 29.2).

Таблиця 29.2. Облік доходів від реалізації

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено суми, які не є доходом (підлягають виключенню з нього)	70 “Доходи від реалізації”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
2	Проведено інші вирахування з доходу	70 “Доходи від реалізації”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”
3	Відображено суми податків і обов’язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	70 “Доходи від реалізації”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
4	Відображено надходження страхових платежів від страхувальника	70 “Доходи від реалізації”	76 “Страхові платежі”
5	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації	70 “Доходи від реалізації”	791 “Результат операційної діяльності”
6	Визнано дохід на суму активів, переданих як внесок до статутного капіталу, або в обмін на довгострокові цінні папери (фінансові інвестиції)	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	70 “Доходи від реалізації”
7	Отримано основні засоби в обмін на неподібний актив	15 “Капітальні інвестиції”	70 “Доходи від реалізації”
8	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних грошових коштів	30 “Каса”	70 “Доходи від реалізації”
9	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних у безготівковій формі грошових коштів	31 “Рахунки в банках”	70 “Доходи від реалізації”
10	Виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації для забезпечення заборгованості покупцем	34 “Короткострокові векселі одержані”	70 “Доходи від реалізації”
11	Визнано дохід від реалізації продукції покупцям і замовникам на умовах відстрочки платежу	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”

1	2	3	4
12	Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам продукції, товарів, робіт, послуг	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	70 "Доходи від реалізації"
13	Визнано дохід від погашення кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками шляхом реалізації	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	70 "Доходи від реалізації"
14	Визнано дохід від погашення заборгованості з оплати праці у натуральній формі	66 "Розрахунки з оплати праці"	70 "Доходи від реалізації"
15	Визнано дохід від реалізації різним контрагентам	68 "Розрахунки за іншими операціями"	70 "Доходи від реалізації"
16	Віднесено до складу доходу поточного періоду суми отриманої передоплати за періодичні видання (орендні платежі)	69 "Доходи майбутніх періодів"	70 "Доходи від реалізації"
17	Відображено суму списання сальдо субрахунку 705 "Перестраховання" на дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	705 "Перестраховання"	70 "Доходи від реалізації"
18	Списано на фінансові результати вирахування з доходу	791 "Результат операційної діяльності"	704 "Вирахування з доходу"
19	Відображено надходження страхових платежів від страхувальників у безготівковій формі	31 "Рахунки в банках"	76 "Страхові платежі"
20	Відображено надходження страхових платежів від страхувальників у готівковій формі	30 "Каса"	76 "Страхові платежі"
21	Відображено заборгованість страхувальників зі сплати страхових платежів	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	76 "Страхові платежі"
22	Відображено віднесення сум страхових платежів до складу доходів від реалізації робіт і послуг	76 "Страхові платежі"	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"

29.2.2. Облік інших операційних доходів

Склад інших операційних доходів У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг):

- ◆ дохід від реалізації іноземної валюти;
- ◆ дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- ◆ дохід від операційної оренди активів;
- ◆ дохід від операційної курсової різниці;
- ◆ пені, штрафи, неустойки, визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про їх стягнення;
- ◆ доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- ◆ дохід від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності;

- ◆ дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- ◆ інші доходи від операційної діяльності.

Характеристика Для узагальнення інформації про інші доходи від рахунку 71 "Інший операційної діяльності підприємства у звітному періоді, операційний дохід" крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), використовується рахунок 71 "Інший операційний дохід".

За *кредитом* рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, за *дебетом* – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має наступні субрахунки (табл. 29.3).

Таблиця 29.3. Субрахунки до рахунку 71 "Інший операційний дохід"

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації іноземної валюти
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо)
713	Дохід від операційної оренди активів	Для узагальнення інформації про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства
714	Дохід від операційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємств, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства
715	Одержані штрафи, пені, неустойки	Для узагальнення інформації про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержано рішення суду, господарського суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків
716	Відшкодування раніше списаних активів	Для узагальнення інформації про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Для узагальнення інформації про доходи від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю
719	Інші доходи від операційної діяльності	Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема, про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв й інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Відображення в бухгалтерському обліку інших операційних доходів відбувається наступним чином (табл. 29.4).

Таблиця 29.4. Облік інших операційних доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71 "Інший операційний дохід"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
2	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71 "Інший операційний дохід"	791 "Результат операційної діяльності"
3	Виявлено лишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід"
4	Виявлено лишки готової продукції у результаті інвентаризації	26 "Готова продукція"	71 "Інший операційний дохід"
5	Отримано готівкою суму штрафу	30 "Каса"	71 "Інший операційний дохід"
6	Визнано курсову різницю за валютними коштами	33 "Інші кошти"	71 "Інший операційний дохід"
7	Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34 "Короткострокові векселі одержані"	71 "Інший операційний дохід"
8	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	71 "Інший операційний дохід"
9	Повернено дебіторську заборгованість, раніше визнану сумнівною	38 "Резерв сумнівних боргів"	71 "Інший операційний дохід"
10	Визнано іншим операційним доходом суму цільового фінансування, яка належить до звітного періоду	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	71 "Інший операційний дохід"
11	Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	71 "Інший операційний дохід"

29.2.3. Облік доходів від фінансової діяльності

Склад доходів від Основними видами доходів, які належать до фінансових операцій фінансової діяльності, є:

- ◆ доходи від інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;
- ◆ дивіденди одержані;
- ◆ відсотки одержані;
- ◆ інші доходи від фінансових операцій.

З названими доходами тісно пов'язані такі поняття як метод участі в капіталі та асоційоване підприємство.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, який передбачає збільшення або зменшення балансової вартості інвестицій відповідно на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

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

Характеристика рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" Узагальнення інформації про доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі".

За **кредитом** рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за **дебетом** – списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

До рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" можуть бути відкриті наступні субрахунки (табл. 29.5).

Таблиця 29.5. Субрахунки до рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі"

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків
722	Дохід від спільної діяльності	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків
723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії, акти переоцінки, рахунки, платіжні доручення тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку доходів від участі в капіталі відбувається наступним чином (табл. 29.6).

Таблиця 29.6. Облік доходів від участі в капіталі

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунками	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий від інвестицій в дочірні, асоційовані або спільні підприємства	72 "Дохід від участі в капіталі"	792 "Результат фінансових операцій"
2	Визнано дохід від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі у вигляді збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування за рахунок отримання прибутку або зростання власного капіталу	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	72 "Дохід від участі в капіталі"

Характеристика Узагальнення інформації про доходи, отримані у рахунку 73 "Інші фінансові доходи" процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема, дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі", ведеться на рахунку 73 "Інші фінансові доходи".

За *кредитом* рахунку відображається визнана сума доходу, за *дебетом* – списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати".

Субрахунки до рахунку 73 "Інші фінансові доходи" наведено в таблиці 29.7.

Таблиця 29.7. Субрахунки до рахунку 73 "Інші фінансові доходи"

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема, винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи"

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, рахунки тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших фінансових доходів наведено в табл. 29.8.

Таблиця 29.8. Облік інших фінансових доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73 "Інші фінансові доходи"	792 "Результат фінансових операцій"
2	Визнано інший фінансовий дохід у вигляді відсотків, які належать до отримання за активи, надані у фінансову оренду	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"	732 "Відсотки одержані"
3	Отримано роялті в готівковій формі	30 "Каса"	733 "Інші доходи від фінансових операцій"
4	Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	732 "Відсотки одержані"
5	Визнано інший фінансовий дохід у зв'язку зі зменшенням зобов'язання за довгостроковими позиками	50 "Довгострокові позики"	73 "Інші фінансові доходи"
6	Відображено дохід від наданих у фінансову оренду активів	68 "Розрахунки за іншими операціями"	732 "Відсотки одержані"

29.2.4. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності

Склад доходів від інвестиційної діяльності До складу доходів від інвестиційної діяльності відносяться доходи від:

- ◆ реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), майнових комплексів;
- ◆ неопераційних курсових різниць;
- ◆ безоплатно одержаних необоротних активів;
- ◆ інші доходи від звичайної діяльності.

Характеристика рахунку 74 "Інші доходи" Для узагальнення інформації про доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 "Інші доходи".

За *кредитом* рахунку 74 "Інші доходи" відображається збільшення (одержання) доходу, за *дебетом* – належна до сплати сума непрямих податків і списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Субрахунки до рахунку 74 "Інші доходи" наведено в таблиці 29.9.

Таблиця 29.9. Субрахунки до рахунку 74 "Інші доходи"

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від реалізації необоротних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації необоротних активів
743	Дохід від реалізації майнових комплексів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації майнових комплексів
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій і цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій і безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з їх нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земляних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті
746	Інші доходи від звичайної діяльності	Для узагальнення інформації 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, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом; сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених П(С)БО

Первинними документами при відображенні доходів від інвестиційної діяльності є акти переоцінки, платіжні доручення, ПКО, виписки банку, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку інших доходів відбувається наступним чином (табл. 29.10).

Таблиця 29.10. Облік інших доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74 "Інші доходи"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
2	Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74 "Інші доходи"	793 "Результат іншої звичайної діяльності"
3	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фінансові інвестиції	10 "Основні засоби"	741 "Доходи від фінансових інвестицій"
4	Визначено дохід від неопераційної курсової різниці за фінансовими інвестиціями	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"
5	Визнано дохід у зв'язку зі збільшенням довгострокової дебіторської заборгованості	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"	74 "Інші доходи"
6	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості виробничих запасів, отриманих в обмін на неподібні необоротні активи	20 "Виробничі запаси"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
7	Визнано дохід при отриманні безготівкових коштів за реалізовані фінансові інвестиції	31 "Рахунки в банках"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"
8	Визнано дохід від реалізації майнового комплексу	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	743 "Дохід від реалізації майнових комплексів"
9	Визнано дохід у сумі амортизації, нарахованої на безоплатно одержані основні засоби	42 "Додатковий капітал"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
10	Відображено неопераційну курсову різницю за розрахунками з іноземними постачальниками та підрядниками	632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"

29.3. Облік доходів від надзвичайної діяльності

Характеристика рахунку 75 "Надзвичайні доходи"

Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій, призначено рахунок 75 "Надзвичайні доходи".

За *кредитом* рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема, від страхових організацій втрат від надзвичайних подій, за *дебетом* – списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До рахунку 75 “Надзвичайні доходи” можуть бути відкриті наступні субрахунки (табл. 29.11).

Таблиця 29.11. Субрахунки до рахунку 75 “Надзвичайні доходи”

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика субрахунку
751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій
752	Інші надзвичайні доходи	Відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій

Аналітичний облік доходів від надзвичайних подій ведеться за видами доходів. Записи на рахунках з обліку доходів від надзвичайних подій і віднесення на фінансові результати здійснюється на підставі платіжних доручень підприємств, виписок банку, договорів страхування зі страховою організацією, документів, які підтверджують форс-мажорні обставини, довідок (розрахунків) бухгалтерії.

Відображення в бухгалтерському обліку надзвичайних доходів відбувається наступним чином (табл. 29.12).

Таблиця 29.12. Облік надзвичайних доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано на фінансові результати суму доходів, отриманих внаслідок надзвичайних подій	75 “Надзвичайні доходи”	794 “Результат надзвичайних подій”
2	Визнано дохід у готівковій формі у вигляді страхового відшкодування	30 “Каса”	75 “Надзвичайні доходи”
3	Визнано доходом від надзвичайної діяльності іншу дебіторську заборгованість, яка виникла у зв’язку з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	75 “Надзвичайні доходи”
4	Визнано надзвичайний дохід від погашення (зменшення) заборгованості за довгостроковими позиками	50 “Довгострокові позики”	75 “Надзвичайні доходи”
5	Визнано надзвичайний дохід від погашення (зменшення) заборгованості за короткостроковими позиками	60 “Короткострокові позики”	75 “Надзвичайні доходи”

29.4. Облік фінансових результатів діяльності

Характеристика рахунку 79 “Фінансові результати” Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій здійснюється на рахунку 79 “Фінансові результати”.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”.

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки.

Рахунок 79 “Фінансові результати” має субрахунки, які наведено в табл. 29.13.

Таблиця 29.13. Субрахунки до рахунку 79 “Фінансові результати”

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
791	“Результат операційної діяльності”	Визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”)
792	“Результат фінансових операцій”	Визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 “Фінансові витрати” та 96 “Втрати від участі в капіталі”
793	“Результат іншої звичайної діяльності”	Визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання сум в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 “Інші витрати”
794	“Результат надзвичайних подій”	Визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за дебетом – списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 “Надзвичайні витрати”

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

На підприємстві бухгалтерський облік фінансових результатів організовується наступним чином (див. рис. 29.4).

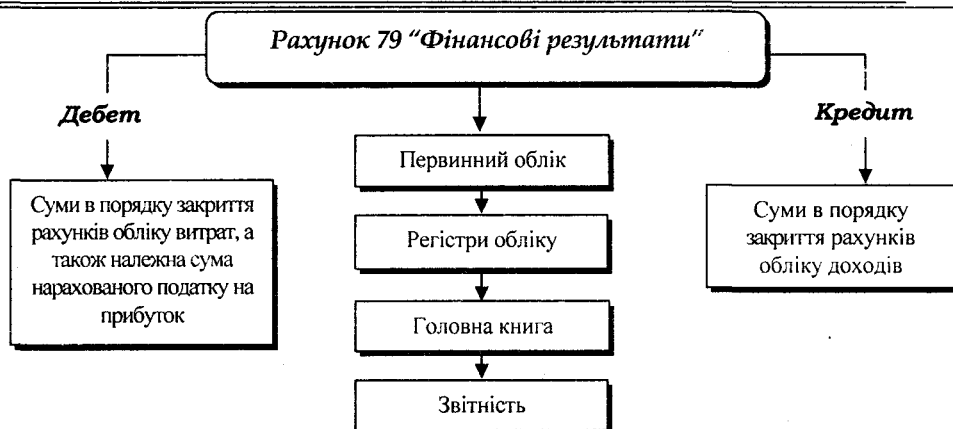


Рис. 29.4. Схема організації бухгалтерського обліку фінансових результатів

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів наведено в табл. 29.14.

Таблиця 29.14. Облік фінансових результатів діяльності

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено собівартість готової продукції (робіт, послуг), якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності"	79 "Фінансові результати"	23 "Виробництво", 26 "Готова продукція"
2	Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду	79 "Фінансові результати"	441 "Прибуток нерозподілений"
3	Віднесено на фінансові результати суми, які підлягають виключенню зі складу доходів	79 "Фінансові результати"	70 "Доходи від реалізації"
4	Віднесено на фінансовий результат витрати за елементами, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності"	79 "Фінансові результати"	Рахунки класу 8 "Витрати за елементами"
5	Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	79 "Фінансові результати"	90 "Собівартість реалізації"
6	Віднесено на фінансові результати адміністративні витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати"
7	Віднесено на фінансові результати витрати на збут, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	93 "Витрати на збут"
8	Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	94 "Інші витрати операційної діяльності"
9	Віднесено на фінансові результати фінансові витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	95 "Фінансові витрати"
10	Віднесено на фінансові результати понесені протягом звітного періоду витрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	79 "Фінансові результати"	96 "Втрати від участі в капіталі"

1	2	3	4
11	Віднесено на фінансові результати інші витрати, понесені протягом звітного періоду	79 "Фінансові результати"	97 "Інші витрати"
12	Віднесено на фінансові результати витрати з нарахування податку на прибуток, отриманого за даними бухгалтерського обліку	79 "Фінансові результати"	98 "Податок на прибуток"
13	Віднесено на фінансові результати витрати, понесені протягом звітного періоду у зв'язку із надзвичайними подіями	79 "Фінансові результати"	99 "Надзвичайні витрати"
14	Відображено непокритий збиток звітного періоду	442 "Непокриті збитки"	79 "Фінансові результати"
15	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації, одержаний підприємством у звітному періоді	70 "Доходи від реалізації"	79 "Фінансові результати"
16	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий підприємством у звітному періоді від іншої операційної діяльності	71 "Інший операційний дохід"	79 "Фінансові результати"
17	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	72 "Дохід від участі в капіталі"	79 "Фінансові результати"
18	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від іншої фінансової діяльності	73 "Інші фінансові доходи"	79 "Фінансові результати"
19	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від звичайної діяльності, яка не є фінансовою і операційною	74 "Інші доходи"	79 "Фінансові результати"
20	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді внаслідок надзвичайних подій	75 "Надзвичайні доходи"	79 "Фінансові результати"
21	Відкориговано суму надлишково списаного податку на прибуток	98 "Податок на прибуток"	79 "Фінансові результати"

29.4.1. Облік результатів звичайної діяльності

Облік результатів операційної діяльності

Розмір прибутків або збитків операційної діяльності підприємства визначається на субрахунку 791 "Результат операційної діяльності".

За кредитом субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" відображаються у порядку закриття рахунків суми доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід"), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").

Для отримання показника прибутку або збитку від операційної діяльності Планом рахунків передбачено субрахунок 791 "Результат операційної діяльності". У кінці звітної періоду обороти за рахунками 70, 71, 90, 92, 93, 94 списуються на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності", за даними якого визначається прибуток (збиток) операційної діяльності.

Схему відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат операційної діяльності підприємства та визначення фінансового результату, наведено на рис. 29.5.

791 "Результат операційної діяльності"

Дебет	Кредит
901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"
902 "Собівартість реалізованих товарів"	702 "Дохід від реалізації товарів"
903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"*
91 "Загальновиробничі витрати (нерозподілена частина)"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"
92 "Адміністративні витрати"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
93 "Витрати на збут"	713 "Дохід від операційної оренди активів"
941 "Витрати на дослідження і розробки"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"
942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"
943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"
944 "Сумнівні та безнадійні борги"	717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"
945 "Втрати від операційної курсової різниці"	718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів"
946 "Втрати від знецінення запасів"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	
948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	
949 "Інші витрати операційної діяльності"	
704 "Вирахування з доходу"	

* Попередньо на даний субрахунок закриваються залишки рахунків 705 "Перестраховання" і 76 "Страхові платежі"

Рис. 29.5. Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів від операційної діяльності

Методика визначення та облік чистого доходу від реалізації Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо. У Звіті про фінансові результати він відображається у рядку з аналогічною назвою. Порядок визначення чистого доходу (виручки) від реалізації (товарів, робіт, послуг) у бухгалтерському обліку є наступним:

1. Сума загального доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо), який відповідає критеріям визнання доходу, буде відображатися записом:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"

2. На зменшення валового доходу послідовно списуються нараховані податки, платежі:

а) суму податку на додану вартість, включену до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
2	Нараховано ПДВ на виручку згідно з чинним законодавством	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"

б) акцизний збір, врахований у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для платників акцизного збору:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
3	Нараховано акцизний збір згідно з чинним законодавством	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"

Інші суми, які зменшують валовий дохід, відображаються:

◆ у вільному рядку Звіту про фінансові результати (інші збори або податки з обороту);

◆ у статті "Інші вирахування з доходу" (надані знижки, повернення товарів та інші суми, які підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)).

Після здійснення наведених записів на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" списується сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг). У бухгалтерському обліку вона буде відобразитися наступним записом:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
4	Віднесено чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	70 "Доходи від реалізації"	791 "Результат операційної діяльності"

Методика визначення та облік валового прибутку Валовий прибуток (збиток) – це різниця між чистим доходом від продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції.

Для визначення валового прибутку потрібно насамперед визначити та відобразити в обліку собівартість реалізованої готової продукції, товарів, наданих послуг, виконаних робіт.

Для цього в бухгалтерському обліку здійснюється наступний запис:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції	791 "Результат операційної діяльності"	90 "Собівартість реалізованої готової продукції"

Методика визначення та облік фінансових результатів від операційної діяльності **Фінансовий результат** – це прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої, надання послуг або торговельної), який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, адміністративних витрат і витрат на збут відповідного виду діяльності та інших операційних витрат.

Для визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності здійснюються наступні записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71 "Інший операційний дохід"	791 "Результат операційної діяльності"
2	Віднесено на фінансові результати операційної діяльності адміністративні витрати	791 "Результат операційної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"
3	Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати на збут	791 "Результат операційної діяльності"	93 "Витрати на збут"
4	Віднесено на фінансові результати операційної діяльності витрати операційної діяльності	791 "Результат операційної діяльності"	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Після наведених вище записів на рахунку 791 "Результат операційної діяльності" буде визначено результат операційної діяльності – прибуток або збиток.

Методика визначення та облік фінансових результатів від фінансової діяльності Прибуток або збиток від фінансової діяльності підприємства визначається на субрахунку 792 "Результат фінансових операцій". За кредитом субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" відображається списання суми доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі".

Схему відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат фінансової діяльності підприємства та визначення фінансового результату, наведено на рис. 29.6.

792 "Результат фінансових операцій"

Дебет	Кредит
951 "Відсотки за кредит"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"
952 "Інші фінансові витрати"	722 "Дохід від спільної діяльності"
961 "Втрати від інвестицій асоційовані підприємства"	723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"
962 "Втрати від спільної діяльності"	731 "Дивіденди одержані"
963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"	732 "Відсотки одержані"
	733 "Інші доходи від фінансових операцій"

Рис. 29.6. Схema відображення в бухгалтерському обліку результатів від фінансових операцій

Облік результатів від іншої звичайної діяльності Прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства визначається на субрахунку 793 "Результат іншої звичайної діяльності".

За *кредитом* субрахунку 793 "Результат іншої звичайної діяльності" відображаються списання сум у порядку закриття рахунків обліку доходів від іншої звичайної діяльності підприємства, за *дебетом* – списання витрат з рахунку 97 "Інші витрати".

Схему відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат іншої звичайної діяльності підприємства та визначення фінансового результату, наведено на рис. 29.7.

793 "Результат іншої звичайної діяльності"

Дебет		Кредит
971 "Собівартість фінансових інвестицій"	реалізованих	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"
972 "Собівартість необоротних активів"	реалізованих	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
973 "Собівартість майнових комплексів"	реалізованих	743 "Дохід від реалізації майнових комплексів"
974 "Втрати від курсових різниць"	неопераційних	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"
975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"		745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
976 "Списання необоротних активів"		746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
977 "Інші витрати звичайної діяльності"		

Рис. 29.7. Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів іншої звичайної діяльності

Нарахування податку на прибуток від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності та відображення у складі фінансових результатів відображається в обліку наступними записами: Д-т 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності", К-т 641 "Розрахунки за податками й платежами" (нарахування податку) і Д-т 79 "Фінансові результати", К-т 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" (списання на фінансові результати).

29.2.2. Облік результатів надзвичайної діяльності

Облік фінансових результатів від надзвичайних подій Прибуток (збиток) від надзвичайних подій визначається на субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій".

За *кредитом* субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій" відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за *дебетом* – списання витрат від надзвичайних подій, які обліковуються на рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

Схему відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат надзвичайної діяльності підприємства та визначення фінансового результату, наведено на рис. 29.8.

794 "Результат надзвичайних подій"

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
991 "Втрати від стихійного лиха"	751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій"
992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій"	752 "Інші надзвичайні доходи"
993 "Інші надзвичайні витрати"	
982 "Податок на прибуток від надзвичайних подій"	

Рис. 29.8. Схема відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів надзвичайної діяльності

29.5. Облік використання прибутку підприємства

В усіх підприємствах основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності є *чистий прибуток (збиток)*, для визначення якого в бухгалтерському обліку передбачається послідовне порівняння всіх доходів і витрат звітного періоду.

Кінцевий фінансовий результат підприємства визначається як різниця між різними видами доходів і прибутків, які обліковуються за кредитом рахунку 79 "Фінансові результати", і відповідно, витратами й збитками, які обліковуються за дебетом даного рахунку (рис. 29.9).

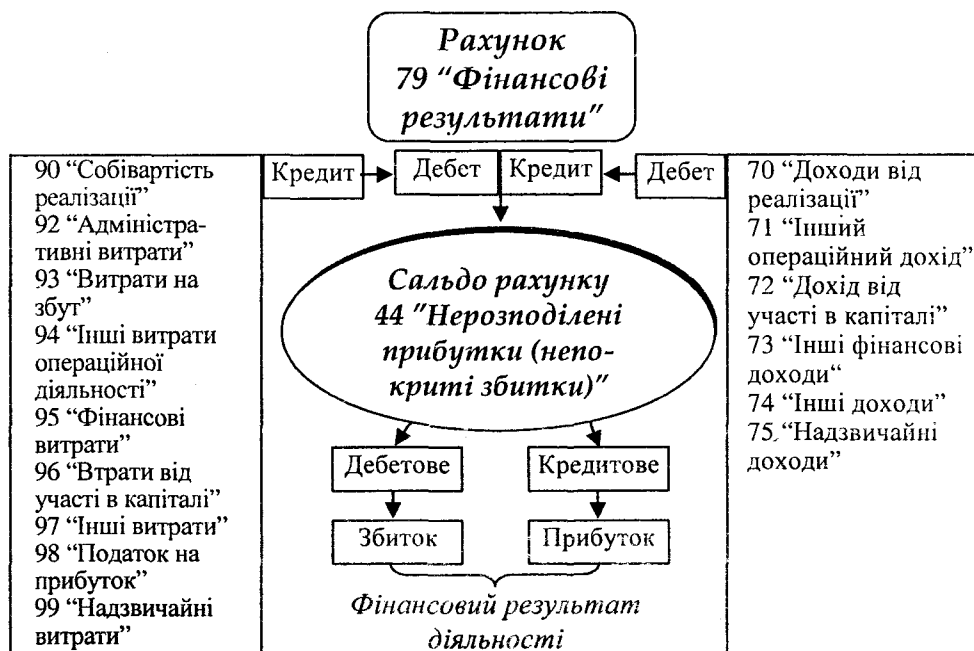


Рис. 29.9. Порядок формування кінцевого фінансового результату

Отже, якщо кредитовий оборот рахунку 79 "Фінансові результати" більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує

нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 "Фінансові результати" більше кредитового обороту даного рахунку, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток.

Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, отриманого за певний період, який підлягає розподілу. У момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визначений як нерозподілений.

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків передбачено пасивний рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Кредитове сальдо рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" означає наявність нерозподіленого прибутку, а дебетове сальдо – непокритого збитку. Характеристика рахунку детальніше розглядається у лекції 3.

Із закриттям рахунку 79 "Фінансові результати" на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" при підготовці річної фінансової звітності та покриттям за рахунок нерозподіленого прибутку звітного періоду (або минулих років) збитків звітного періоду (або минулих років) тісно пов'язане поняття *реформації балансу*. Сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" після реформації балансу буде нульовим. Для відображення розглянутих операцій у бухгалтерському обліку здійснюються наступні записи (табл. 29.15).

Таблиця 29.15. Облік чистого прибутку (збитку)

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму чистого прибутку звітного періоду	79 "Фінансові результати"	441 "Прибуток нерозподілений"
2	Відображено суму чистого збитку звітного періоду	442 "Непокриті збитки"	79 "Фінансові результати"
3	Спрямовано суму нерозподіленого прибутку звітного року на покриття збитків минулих років (або спрямовано суму нерозподіленого прибутку минулих років на покриття збитку звітного року)	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	442 "Непокриті збитки"

Якщо суми нерозподіленого прибутку минулих років недостатньо для покриття збитку звітного періоду, то він покривається за рахунок резервного або додаткового капіталу (за винятком сум дооцінки майна при переоцінці).

Фінансовий результат, який призводить до збільшення власного капіталу, тобто прибуток, може залишатися нерозподіленим протягом певного періоду. Однак, частіше його розподіляють за напрямками майбутнього використання, які визначає власник (власники, учасники) підприємства або уповноважений орган згідно з установчими документами підприємства.

Чистий прибуток, одержаний підприємством після сплати податків до бюджету, а також інших платежів, може розподілятися на виплату дивідендів учасникам товариства в розмірі, обумовленому зборами акціонерів, поповнення статутного капіталу, створення резервного капіталу тощо.

Можливість збільшення розміру статутного капіталу підприємства передбачена Законом України “Про господарські товариства”, згідно з яким підприємство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного капіталу. Зміна розміру статутного капіталу підприємства повинна супроводжуватися внесенням відповідних змін до установчих документів.

Згідно із Законом України “Про господарські товариства” товариства повинні створювати резервний (страховий) капітал у розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше 25 % статутного капіталу, з метою покриття можливих непередбачених і отриманих збитків й понесених втрат у майбутньому, для виплати дивідендів за привілейованими акціями у випадку невиваження нерозподіленого прибутку, а також на інші цілі, передбачені законодавством.

Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) капіталу передбачається засновницькими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку.

Розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання в поточному періоді відображається за дебетом субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

Аналітичний облік на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” ведеться за оборотами звітного року (напрямами використання). На рахунку можна виділити наступні аналітичні позиції:

- ◆ чистий прибуток звітного періоду;
- ◆ відрахування до статутного капіталу;
- ◆ відрахування до резервного капіталу;
- ◆ дивіденди, нараховані за минулі звітні періоди;
- ◆ дивіденди, нараховані за звітний період тощо.

За всіма аналітичними позиціями облік ведеться наростаючим підсумком з початку звітного періоду.

Первинними документами при відображенні інформації про використання прибутку є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Дані субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” відображаються у Звіті про власний капітал.

Типова кореспонденція рахунків з обліку використання нерозподіленого прибутку наведена в табл. 29.16.

Таблиця 29.16. Облік використання нерозподіленого прибутку

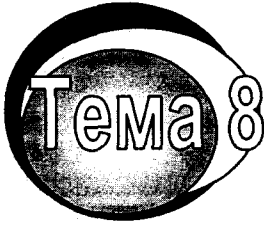
№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Спрямовано частину пайового капіталу на покриття збитків звітного періоду	41 “Пайовий капітал”	442 “Непокриті збитки”
2	Спрямовано на покриття збитків звітного періоду частину додаткового капіталу	422 “Інший вкладений капітал”	442 “Непокриті збитки”
3	Спрямовано на покриття збитків звітного періоду частину резервного капіталу	43 “Резервний капітал”	442 “Непокриті збитки”

1	2	3	4
4	Відображено частину прибутку, спрямованого на збільшення розміру статутного капіталу	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	40 "Статутний капітал"
5	Відображено частину прибутку, спрямованого на збільшення розміру пайового капіталу	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	41 "Пайовий капітал"
6	Відображено частину прибутку, спрямовану на формування резервного капіталу	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	43 "Резервний капітал"
7	Списано частину прибутку, використану в звітному періоді на виплату дивідендів і формування резервного капіталу	441 "Прибуток нерозподілений"	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"
8	Нараховано дивіденди за результатами звітного періоду	443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"

До операцій, пов'язаних з використанням прибутку, з наведених вище способів збільшення статутного капіталу акціонерного товариства, можна віднести збільшення статутного капіталу за рахунок збільшення номінальної вартості акцій. Такі операції у регістрах бухгалтерського обліку відображаються наступним чином: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді", К-т 40 "Статутний капітал". Такий запис можливий і в приватних підприємств.

Що стосується інших господарських товариств (товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повного та командитного товариства), то в чинному законодавстві України передбачено, що їх статутний капітал повинен бути поділений на чітко визначені і, як правило, персоніфіковані частки, що погашаються засновниками та учасниками. Це означає, що збільшення статутного капіталу таких товариств не може здійснюватися за рахунок прибутку підприємства. А тому збільшення статутного капіталу зазначених товариств можливе за рахунок реінвестування прибутку, нарахованого як дивіденди засновникам (учасникам). Для відображення цих операцій у бухгалтерському обліку використовуються такі записи: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді", К-т 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" (нараховано дивіденди учасникам), Д-т 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами", К-т 40 "Статутний капітал" (дивіденди учасників спрямовано на збільшення розміру статутного капіталу).

Нерозподілений прибуток може використовуватися підприємствами як джерело для нарахування частини премій за облігаціями (решта нараховується за рахунок фінансових витрат підприємства) (див. лекцію 5). У бухгалтерському обліку робиться наступний запис: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді", К-т 522 "Премія за випущеними облігаціями".



Облік витрат за елементами та витрат діяльності

Лекція 30 Загальні засади обліку витрат

Мета вивчення

Після вивчення лекції 30 студент повинен знати:

- економічну сутність витрат;
- умови визнання витрат;
- склад та зміст П(С)БО 16 “Витрати”;
- спільні та відмінні положення МСФЗ та П(С)БО, які регулюють облік витрат;
- характеристику рахунків, призначених для обліку витрат за елементами та витрат діяльності.

Після вивчення лекції 30 студент повинен вміти:

- проводити класифікацію витрат підприємства;
- відображати інформацію про витрати на рахунках, в облікових регістрах і фінансовій звітності

В лекції розглядаються наступні питання:

- 30.1. Економічна сутність та класифікація витрат
- 30.2. Склад П(С)БО 16 та основні терміни
- 30.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік витрат
- 30.4. Характеристика рахунків з обліку витрат
- 30.5. Відображення даних про витрати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

30.1. Економічна сутність та класифікація витрат

Економічна сутність витрат

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють “затрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами в поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу, зокрема. Можна виділити два основоположних підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Даний період переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції.

В економічній літературі до цього часу відсутня єдина точка зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів, вихідних понять фінансової системи: “затрати” та “витрати”. У бухгалтерському обліку ринкової економіки поширена диференційована інтерпретація цих понять, чим, як вважається, досягається достовірне формування фінансового результату.

Окрім достовірності визначення фінансового результату, обґрунтований облік витрат дозволяє керувати діяльністю підприємства, досягати зменшення витрат і збільшення накопичень шляхом надання даних про фактичні витрати. Надзвичайно важливою є правильна обробка та впровадження на підприємстві тих методів обліку витрат, які дозволяють контролювати рух продукції, збереженість та раціональне використання матеріальних цінностей і майна підприємства в цілому.

Витрати в працях вчених Проблеми термінології, організації і методики обліку витрат є предметом дискусії науковців. Більшість наукових публікацій і

дисертацій присвячені саме цій темі. Серед наукових праць слід відмітити монографії проф. В.Ф. Палія¹, проф. П.С. Безруких², І.О. Ламікіна³, проф. В.Б. Івашкевича⁴, проф. І.І. Поклада⁵. За останні роки видано монографії М.Д. Врублевського [12], Л.В. Нападовської [27].

Багатоплановість проблем обліку витрат зумовила необхідність їх розгляду в дисертаційних дослідженнях, зокрема: З.Л. Бандури [61], А.А. Бойчук [65], О.М. Брадули [69], А.М. Герасимовича [76], М.С. Грінчука [79], С.В. Гушка [82], О.А. Каплун [98], І.В. Нестеренко [122], Н.М. Нечай [124], А.В. Озеран [125], О.В. Олійник [126], І.М. Пожарицької [136], О.Л. Примаченко [139], В.В. Сержанова [146], О.В. Сметанка [147], В.В. Сопко [150], В.І. Стоян [152], О.П. Сухореброї [155], Л.О. Тринька [157], Г.М. Фадєєвої [159], С.Р. Яцишиної [170].

Визнання витрат

Відповідно до П(С)БО, під *витратами* розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за

винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосовуваному в національних стандартах **принципу нарахування та відповідності доходів і витрат**. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з п. 5-8 П(С)БО 16 "Витрати" витрати визнаються за наступних умов:

- ◆ зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства;

- ◆ визнання на основі систематичного розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів;

- ◆ можлива достовірна оцінка суми витрат;

- ◆ визнання витрат певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

¹ Палій В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

² Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 320 с.

³ Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. – М.: Статистика, 1980. – 168 с.

⁴ Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.

⁵ Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1966. – 256 с.

Класифікація витрат Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції, та, відповідно, для ціноутворення. Велике значення має класифікація витрат для управління ними і, передусім, при калькулюванні собівартості продукції (табл. 30.1).

Таблиця 30.1. Класифікація витрат

Ознаки класифікації	Групи витрат
За відношенням до виробничого процесу	основні витрати накладні витрати
За відношенням до обсягів виробництва	умовно-постійні витрати умовно-змінні витрати
За єдністю складу	одноеlementні витрати комплексні витрати
За способом включення до собівартості окремих видів продукції	прямі витрати непрямі витрати
За доцільністю	продуктивні витрати непродуктивні витрати
За календарним періодом	поточні витрати одноразові витрати
За економічними елементами	матеріальні витрати витрати на оплату праці відрахування на соціальні заходи амортизація інші операційні витрати
За статтями калькуляції	підприємство самостійно обирає статті калькуляції
За видами діяльності	витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності) витрати надзвичайної діяльності

До *основних* відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). У будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат. *Накладні* витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва та управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами й підприємством.

За відношенням до обсягів виробництва витрати поділяються на змінні та постійні.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожну одиницю продукції залишається незмінним. До *постійних* відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть бути адміністративні витрати).

Слід відмітити, що поділ на змінні й постійні витрати є дещо умовним, оскільки в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів; величина

постійних витрат – при суттєвій зміні обсягу виробництва. Тому правильніше їх називати *умовно-змінними* та *умовно-постійними* витратами.

За єдністю складу витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. *Комплексні* витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, які включають практично всі економічні елементи.

За способом включення до собівартості окремих видів продукції витрати поділяються на прямі та непрямі.

Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються *прямими*. *Непрямі витрати* – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом, а тому потребують розподілу. Розподіл непрямих витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

За доцільністю витрачання виділяють *продуктивні* витрати, до яких відносяться виправдані або доцільні для даного виробництва витрати. Відповідно, до *непродуктивних* відносяться витрати, що виникають з причин, які свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). За відповідної організації технології виробництва та праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

До *поточних* відносяться витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво. *Одноразовими* є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), виплата одноразової винагороди за вислугу років тощо.

Групування витрат за економічними елементами розглянуто в лекції 31, за статтями калькуляції – у лекції 18.

Залежно від видів діяльності, всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, та витрати, які виникають внаслідок надзвичайних подій. В свою чергу витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, можна розподілити на витрати від операційної (основної та іншої) діяльності, інвестиційної, фінансової діяльності.

Управління витратами В процесі управління витратами основна увага зосереджується на мінімізації їх загального обсягу. Найбільшого значення при цьому набуває оперативність отримання інформації про витрати, що дозволяє здійснювати вплив на хід виробничого процесу з метою його

оптимізації, попереджувати невиробничі витрати, мобілізації резервів виробництва та підвищенні його ефективності.

Управління витратами дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції.

Облікові дані використовуються в цілях управління для:

- ◆ встановлення оптимальної ціни на продукцію (роботи, послуги);
- ◆ визначення динаміки витрат підприємства;
- ◆ мінімізації витрат шляхом порівняння фактичних витрат із плановими;
- ◆ отримання повних точних даних про діяльність підприємства;
- ◆ встановлення витрат за основними функціями управління;
- ◆ розрахунку витрат у розрізі виробничих підрозділів підприємства;
- ◆ мінімізації витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- ◆ оцінки витрат при виборі та прийнятті управлінських рішень;
- ◆ виявлення технічних способів і засобів виміру та контролю витрат;
- ◆ пошуку резервів зниження витрат на всіх етапах діяльності та в усіх підрозділах підприємства.

Для збереження і покращання загальної прибутковості підприємства керівництво повинне знати суму витрат на будь-який момент за окремими видами продукції, за кожним цехом та іншими структурними підрозділами підприємства. Облік витрат дає цю інформацію, допомагає контролювати витрати, встановлюючи критерії ефективності виробництва. Перевірка витрат за кожен тиждень або місяць надає керівництву інформацію про ефективність діяльності підприємства. Вона показує, на якій ділянці потрібно вжити заходів щодо зменшення витрат.

Основні переваги облікової інформації про витрати, з точки зору її використання в управлінні, полягають у тому, що вона точно відображає, де були здійснені витрати, створює передумови для їх скорочення та допомагає керівництву виявляти підрозділи, відповідальні за понесені витрати.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень.

Основними джерелами даних для управління витратами підприємства є дані аналітичних рахунків, які відкриваються до рахунків класів 8 “Витрати за елементами” та 9 “Витрати діяльності” (детальніше див. лекції 31, 32).

30.2. Склад П(С)БО 16 та основні терміни

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, загальна характеристика якого наведена на рис. 30.1.



Рис. 30.1. Характеристика П(С)БО 16 "Витрати"

Нижче наведено основні терміни, тлумачення яких надається в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об’єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов’язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

30.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік витрат

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” розроблено відповідно до міжнародних стандартів. Хоча окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності немає, питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”, МСФЗ 2 “Запаси”, МСФЗ 16 “Основні засоби”.

Визначення витрат, наведене у національних положеннях бухгалтерського обліку, майже повністю відповідає поняттю витрат наведеному у МСФЗ. Так, у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів (п. 70) витрати розглядаються як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов’язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов’язаного з виплатами учасникам.

Порівняємо умови визнання витрат наведених у П(С)БО 16 “Витрати” та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів (табл. 30.2).

Таблиця 30.2. Порівняльна характеристика умов визнання витрат згідно П(С)БО 16 та Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів

П(С)БО 16	Концептуальна основа подання та складання фінансових звітів
1	2
Умови визнання	
Відбувається зменшення активів або збільшення зобов’язань (п. 5)	Виникає зменшення економічних вигод, пов’язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов’язань (п. 94)
Витрати можуть бути достовірно визначені (п. 6)	Зменшення економічних вигод можна достовірно визначити (п. 94)

1	2
Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені (п. 7)	Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від конкретних статей (п. 95)
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (п. 8)	Якщо очікується виникнення економічних вигод протягом кількох облікових періодів і їх зв'язок з доходом може бути визначений тільки в широких межах, витрати визнаються на основі процедур систематичного та раціонального розподілу (п. 96)
Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами (п. 8)	Визнаються негайно, коли витрати не надають майбутніх економічних вигод або тоді та тією мірою, якою майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив у балансі (п. 97)
	Витрати визнаються також у Звіті про прибутки та збитки в тих випадках, коли виникають зобов'язання без визнання активу, як у випадку виникнення зобов'язань щодо гарантії продукції (п. 98)

Розглянемо класифікацію витрат згідно з МСФЗ (табл. 30.3).

Таблиця 30.3. Класифікація витрат згідно з МСФЗ

Види	Характеристика
Витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності	Собівартість продаж, заробітна плата, амортизація тощо
Збитки: – нереалізовані	Виникають у результаті підвищення курсу обміну валюти
– реалізовані	Втрати, що виникають у результаті стихійного лиха, від реалізації основних засобів тощо

Зауважимо, що на відміну від міжнародних стандартів в П(С)БО 16 “Витрати” не розглядається така категорія як збитки. Визначення постійних і змінних загальновиробничих витрат у П(С)БО 16 “Витрати” і в МСФЗ відмінностей немає, але у МСФЗ поділ цих витрат здійснюється з метою оцінки запасів, а у П(С)БО 16 “Витрати” – для визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Вимоги до розкриття інформації про витрати П(С)БО 16 “Витрати” в цілому відповідають правилам міжнародних стандартів. Згідно з П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” в Україні застосовується **принцип повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймається на її підставі.

Таким чином, порівняння П(С)БО 16 “Витрати” та міжнародних стандартів дає можливість зробити наступні загальні висновки:

◆ окремого МСФЗ “Витрати” не існує, основні положення, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”, МСФЗ 2 “Запаси”, МСФЗ 16 “Основні засоби”.

◆ певні положення П(С)БО 16 “Витрати” прямо повторюють правила МСФЗ; в окремих випадках П(С)БО 16 “Витрати” містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх рамках; разом з тим, деякі положення, які розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку України.

30.4. Характеристика рахунків з обліку витрат

Для узагальнення інформації про витрати підприємства за елементами, здійснені протягом звітного періоду, призначені рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, характеристика яких наведена в Додатку А.

У підприємств, які здійснюють облік витрат тільки із застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”, витрати операційної діяльності збираються на рахунках 80-84, а всі витрати, пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльностями, а також витрати, які виникли за надзвичайних подій – на рахунку 85 “Інші затрати”. Прямі витрати операційної діяльності за елементами списуються на рахунок 23 “Виробництво”, а всі інші витрати, в тому числі з кредиту рахунку 85 “Інші затрати”, списуються на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Використовувати тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами” мають право суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Разом з тим, вести облік витрат лише на рахунках класу 8 доцільно за невеликої кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямів діяльності.

Суб'єкти малого підприємництва, незалежно від видів діяльності, можуть використовувати спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій СМП. У спрощеному Плані рахунків для відображення витрат за елементами призначено два рахунки (див. рис. 30.2).

<i>Синтетичні рахунки витрат за елементами спрощеного Плану рахунків</i>		<i>Синтетичні рахунки витрат за елементами повного Плану рахунків</i>
Рахунок 84 “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”
Рахунок 85 “Інші затрати”	←	Рахунок 85 “Інші затрати”

Рис. 30.2. Порівняння рахунків класу 8 “Витрати за елементами” повного та спрощеного Плану рахунків

Для відображення інформації про витрати діяльності призначені рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, характеристика яких наведена в Додатку А.

Підприємство має вибір використовувати лише рахунки класу 8 “Витрати за елементами” або класу 9 “Витрати діяльності”, чи рахунки двох класів одночасно. На практиці помічена тенденція використання одночасно рахунків 8-го і 9-го класів великими підприємствами при автоматизації облікового процесу для накопичення інформації про витрати і за елементами, і за статтями. При цьому може бути застосована наступна схема: витрати відносяться спочатку на рахунки витрат класу 8, а потім списуються на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками й на рахунок 23 “Виробництво”. Підсумкові обороти за рахунками класу 8 будуть надавати інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати.

Приклад обліку витрат з одночасним використанням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” і 9 “Витрати діяльності” та лише класу 8 наведено у таблиці 30.4.

Таблиця 30.4. Відображення операційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9 та лише класу 8

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки			
		лише клас 8		8 і 9 класи	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Списано матеріали на виготовлення продукції	80 “Матеріальні витрати”	20 “Виробничі запаси”	80 “Матеріальні витрати”	20 “Виробничі запаси”
		23 “Виробництво”	80 “Матеріальні витрати”	23 “Виробництво”	80 “Матеріальні витрати”

1	2	3	4	5	6
2	Списано матеріали на ремонт офісу	80 "Матеріальні витрати" 79 "Фінансові результати"	20 "Виробничі запаси" 80 "Матеріальні витрати"	80 "Матеріальні витрати" 92 "Адміністративні витрати"	20 "Виробничі запаси" 80 "Матеріальні витрати"
3	Нараховано заробітну плату бухгалтеру підприємства	81 "Витрати на оплату праці" 79 "Фінансові результати"	66 "Розрахунки з оплати праці" 81 "Витрати на оплату праці"	81 "Витрати на оплату праці" 92 "Адміністративні витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці" 81 "Витрати на оплату праці"
4	Здійснено відрахування від заробітної плати бухгалтера	82 "Відрахування на соціальні заходи" 79 "Фінансові результати"	65 "Розрахунки за страхуванням" 82 "Відрахування на соціальні заходи"	82 "Відрахування на соціальні заходи" 92 "Адміністративні витрати"	65 "Розрахунки за страхуванням" 82 "Відрахування на соціальні заходи"
5	Нараховано суму зносу будівлі офісу	83 "Амортизація" 79 "Фінансові результати"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 83 "Амортизація"	83 "Амортизація" 92 "Адміністративні витрати"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 83 "Амортизація"
6	Нараховано обов'язкові загальнодержавні податки і збори	84 "Інші операційні витрати" 79 "Фінансові результати"	64 "Розрахунки за податками і платежами" 84 "Інші операційні витрати"	84 "Інші операційні витрати" 92 "Адміністративні витрати"	64 "Розрахунки за податками і платежами" 84 "Інші операційні витрати"
7	Відображено витрати від знецінення запасів	84 "Інші операційні витрати" 79 "Фінансові результати"	20 "Виробничі запаси" 84 "Інші операційні витрати"	84 "Інші операційні витрати" 946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Виробничі запаси" 84 "Інші операційні витрати"
8	Списано собівартість виробничих запасів, використаних при ліквідації наслідків надзвичайних подій	85 "Інші затрати" 79 "Фінансові результати"	20 "Виробничі запаси" 85 "Інші затрати"	99 "Надзвичайні витрати" 79 "Фінансові результати"	20 "Виробничі запаси" 99 "Надзвичайні витрати"

1	2	3	4	5	6
9	Списано залишкову вартість реалізованих основних засобів	85 "Інші затрати"	10 "Основні засоби"	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"
		79 "Фінансові результати"	85 "Інші затрати"	79 "Фінансові результати"	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"

30.5. Відображення даних про витрати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності

Для узагальнення інформації за окремими статтями загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат, а також інших витрат операційної діяльності (витрат на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів, списання сумнівних і безнадійних боргів, втрати від операційної курсової різниці, втрат від знецінення виробничих запасів, нестач та втрат від псування цінностей, визнані пені, штрафи, неустойки та інші витрати), призначено Журнал 5. Крім цього, він містить дані про надзвичайні витрати (збитки від стихійного лиха, збитки від техногенних катастроф і аварій та інші подібні збитки).

У Журналі 5 відображаються дані за дебетом рахунку 23 "Виробництво" та всіх рахунків дев'ятого класу (90, 91, 92, 93, 94 та 99) у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та загальновиробничі витрати), а також тих, які переносяться з інших Журналів.

У випадках, коли підприємство веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат Журнал 5А. Цей журнал відрізняється від Журналу 5 тим, що в ньому в розділі III Б відображаються витрати за елементами (див. рис. 30.3.).

Журнал 5	Журнал 5А
I. З кредиту рахунків 90-99 в дебет рахунків	I. З кредиту рахунків 90-99 в дебет рахунків
II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати	II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати
III. Витрати діяльності	III А. Витрати діяльності
	III Б. Витрати за елементами
IV. Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари"	IV. Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари"
Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів	Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів

Рис. 30.3. Порівняльна структура Журналів 5 і 5А

При цьому дебетуються рахунки 80 "Матеріальні затрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 "Інші операційні витрати", а кредитуються рахунки матеріальних витрат (20, 22), витрат майбутніх періодів (39), витрат на оплату праці (66), відрахувань на страхування (65) та переносяться дані з інших Журналів.

Після відображення витрат за елементами в розділі III Б, дані переносяться в розділ III А – витрати діяльності.

Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушів-розшифровок, інших журналів тощо.

На підставі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності (рис. 30.4).

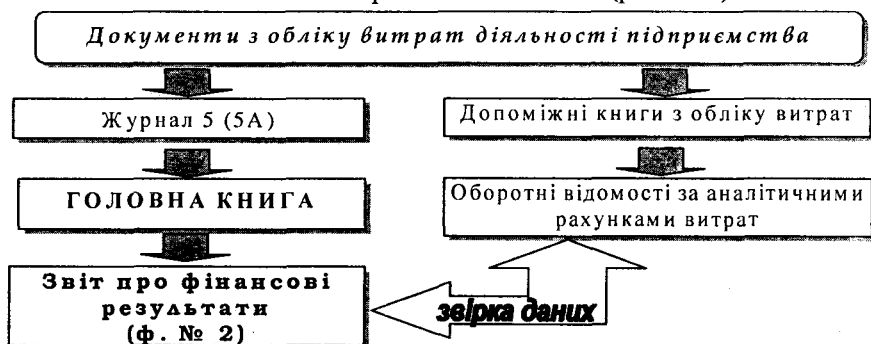


Рис. 30.4. Порядок відображення витрат діяльності при журнальній формі обліку

Дані Журналів 5 (5А) використовуються для складання Звіту про фінансові результати (див. рис. 30.5).

Згідно з П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" деталізації за елементами витрат підлягають не тільки витрати на виробництво реалізованої продукції (робіт, послуг), але й всі операційні витрати.

Журнал 5 (5А)	Звіт про фінансові результати
90 "Собівартість реалізації", ряд. 2, розділ III	Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), ряд. 040, розділ I
92 "Адміністративні витрати", ряд. 4.6, розділ III	Адміністративні витрати, ряд. 070, розділ I
93 "Витрати на збут", ряд. 5.6, розділ III	Витрати на збут, ряд. 080, розділ I
94 "Інші витрати операційної діяльності", ряд. 6.8, розділ III	Інші операційні витрати, ряд. 090, розділ I
95 "Фінансові витрати", ряд. 1.3, розділ II	Фінансові витрати, ряд. 140, розділ I
96 "Витрати від участі в капіталі", ряд. 2, розділ II	Витрати від участі в капіталі, ряд. 150, розділ I
97 "Інші витрати", ряд. 3.7, розділ III	Інші витрати, ряд. 160, розділ I
98 "Податок на прибуток", ряд. 4, розділ II	Податок на прибуток від звичайної діяльності, ряд. 180, розділ I
99 "Надзвичайні витрати", ряд. 7, розділ III	Надзвичайні витрати, ряд. 205, розділ I
80 "Матеріальні затрати", ряд. 1.8, розділ III Б	Матеріальні затрати, ряд. 230, розділ II
81 "Витрати на оплату праці", ряд. 2.8, розділ III Б	Витрати на оплату праці, ряд. 240, розділ II
82 "Відрахування на соціальні заходи", ряд. 3.5, розділ III Б	Відрахування на соціальні заходи, ряд. 250, розділ II
83 "Амортизація", ряд. 4.4, розділ III Б	Амортизація, ряд. 260, розділ II
84 "Інші операційні витрати", ряд. 5.6, розділ III Б	Інші операційні витрати, ряд. 270, розділ II

Рис. 30.5. Використання даних Журналу 5 (5А) для заповнення Звіту про фінансові результати (ф. № 2)

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до річної фінансової звітності, в яких щодо витрат обов'язково повинна наводитися наступна інформація (рис. 30.6).

Інформація про витрати, яка обов'язково наводиться в Примітках до річної фінансової звітності	
➔	Склад і сума витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати" та "Інші витрати" Звіту про фінансові результати
➔	Склад і сума доходів і втрат за кожною надзвичайною подією
➔	Склад і сума витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками)

Рис. 30.6. Розкриття інформації про витрати діяльності в Примітках до річної фінансової звітності

Лекція 31 Облік витрат за елементами

Мета вивчення

Після вивчення лекції 31 студент повинен знати:

- порядок групування витрат за економічними елементами;
- склад елементів витрат;
- рахунки, призначені для обліку витрат за елементами;
- розрізи аналітики до рахунку 80 “Матеріальні витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші затрати”

Після вивчення лекції 31 студент повинен вміти:

- характеризувати об’єкти, які обліковуються на рахунках 80 “Матеріальні витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші затрати”;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції, пов’язані з обліком витрат за елементами;
- складати первинні документи з обліку витрат за елементами

У лекції розглядаються наступні питання:

- 31.1. Групування витрат за економічними елементами
- 31.2. Облік матеріальних витрат
- 31.3. Облік витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи
- 31.4. Облік амортизації та інших операційних витрат
- 31.5. Облік інших затрат

Етапи та порядок загального ведення обліку витрат за елементами, які розглядатимуться в лекції 31, наведено на рис. 31.1.

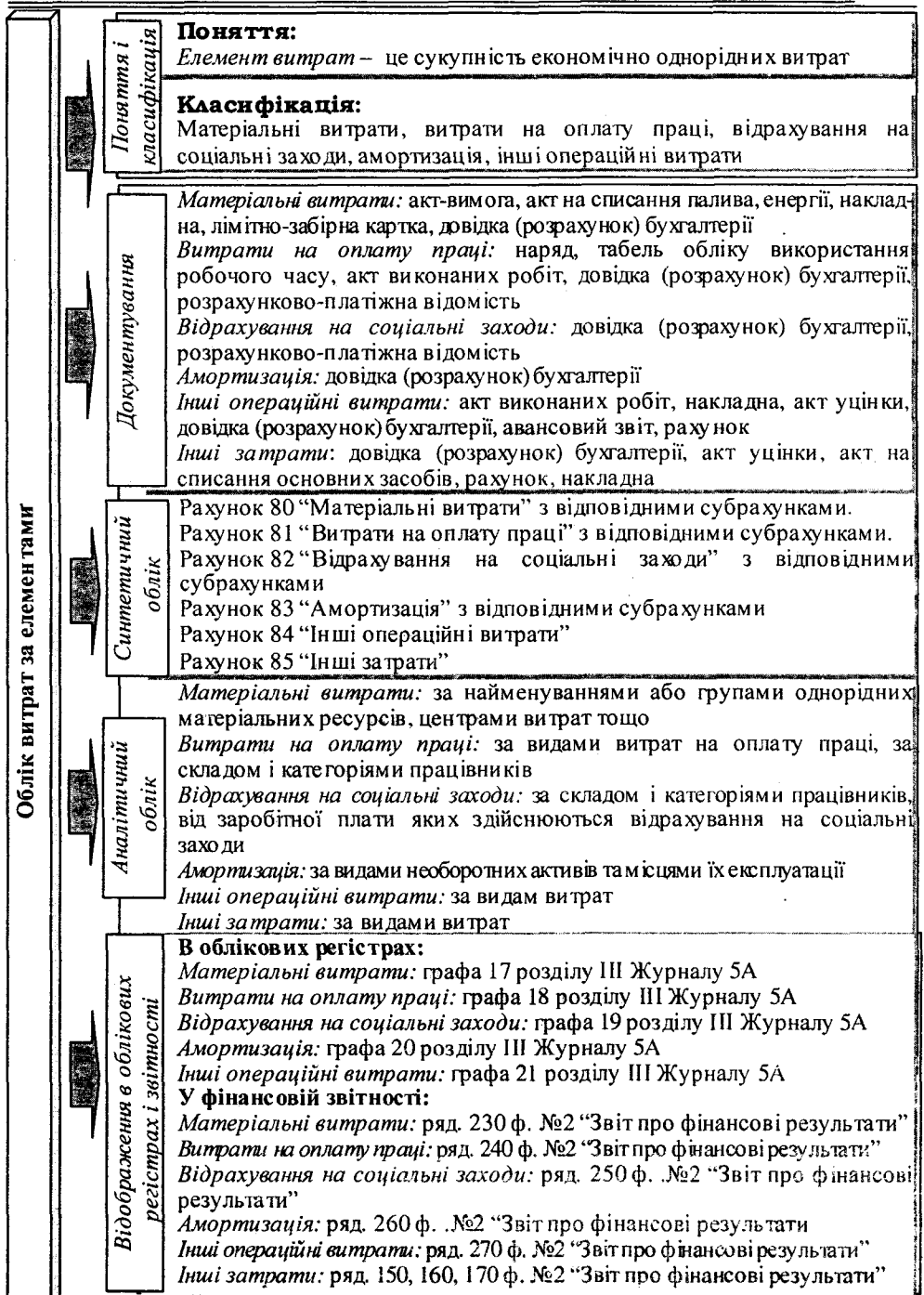


Рис. 31.1. Загальна схема обліку витрат за елементами

31.1. Групування витрат за економічними елементами

Будь-які ресурси, які використовуються в операційній діяльності підприємств, тобто усі речовини та сили природи, у кінцевому підсумку повинні знайти відображення у витратах за елементами, а пізніше – у собівартості продукції чи витратах операційної діяльності.

Різноманітність речовин і сил природи, які використовуються у процесі виробництва, в економічній літературі називають “фактори виробництва”, до яких зокрема відносяться праця, предмети та засоби праці. Практика ці фактори згрупувала в елементи витрат. У різні часи таке групування мало свої особливості, але з 01.01.2000 р. в практичній діяльності підприємств України прийнята єдина система елементів витрат для всіх підприємств, незалежно від галузевої належності. Ці елементи витрат не підлягають ні розширенню, ні скороченню. Проте, для внутрішніх потреб підприємства можуть їх деталізувати.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (п. 21) регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за наступними економічними елементами:

- ◆ матеріальні витрати;
- ◆ витрати на оплату праці;
- ◆ відрахування на соціальні заходи;
- ◆ амортизація;
- ◆ інші операційні витрати.

Склад елементів операційних витрат наведено в таблиці 31.1.

Таблиця 31.1. Витрати операційної діяльності за елементами

Елементи витрат	Склад елементів витрат
1	2
Матеріальні витрати	– сировина та основні матеріали – купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – паливо й енергія, запасні частини, будівельні матеріали – тара й тарні матеріали – допоміжні та інші матеріали ¹
Витрати на оплату праці	– заробітна плата за окладами й тарифами – премії та заохочення – матеріальна допомога та компенсаційні виплати – оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу – інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	– відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття – відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства – відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів

¹ Продукція власного виробництва, що використовується для подальшої переробки на даному підприємстві, не включається до складу матеріальних витрат.

1	2
Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищезазначених елементів: – витрати на відрядження – послуги зв'язку – плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях економічної діяльності. Це дає змогу отримати інформацію про те, скільки і яких засобів витрачено незалежно від того, де вони вироблені та на які цілі використано, дозволяє в межах підприємства планувати та контролювати обсяги закупівлі матеріальних ресурсів, розміри фонду оплати праці, ставити завдання зменшення собівартості продукції, проводити економічний аналіз витрат підприємства, а також порівнювати структуру витрат різних підприємств.

Кожна галузь має свої особливості структурної побудови витрат у розрізі елементів. Наприклад, у видобувних галузях найбільшу питому вагу складають витрати на оплату праці, у машино-, приладобудуванні та деяких інших галузях матеріальні витрати майже дорівнюють витратам на оплату праці. Висока питома вага матеріальних витрат у харчовій промисловості, де в окремих підгалузях вона перевищує 90% (масложирова тощо).

Відображення використаних ресурсів на виробництво та формування елементів витрат – це перший етап обліку процесу виробництва.

Оскільки класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства, її доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції – залежно від їх призначення та місця виникнення.

Між витратами на виробництво, згрупованими за економічними елементами, та витратами в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад, витрати, які відносяться до елемента “Витрати на оплату праці” у собівартості продукції окремими статтями відображаються основна та додаткова заробітна плата тільки виробничих робітників. Інша частина заробітної плати відображається у статтях, які формують виробничу собівартість (“Загальновиробничі витрати”, “Втрати від браку” тощо) та у складі витрат діяльності – “Адміністративні витрати”, “Витрати на збут” (рис. 31.2).

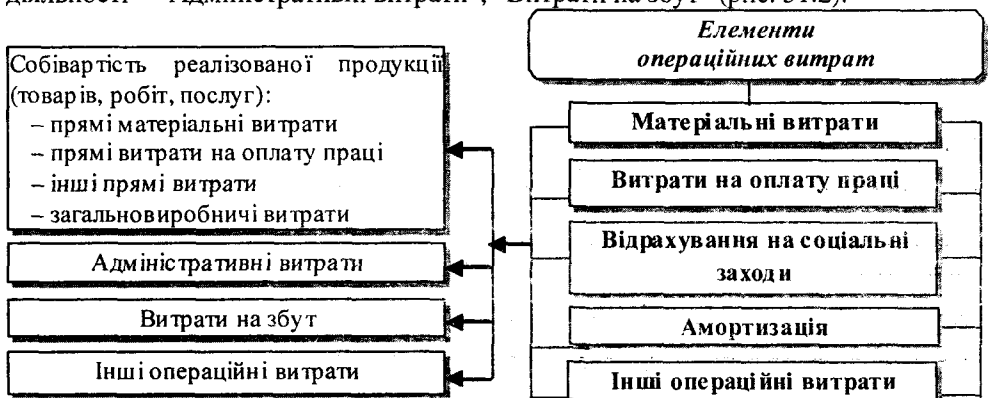


Рис. 31.2. Взаємозв'язок елементів і статей витрат

Будь-який вид витрат на виробництво можна представити у вигляді суми витрат за встановленими елементами. Наприклад, витрати на дослідження і розробки складаються з матеріальних витрат, витрат на оплату праці працівників, зайнятих розробкою нових видів продукції, відрахувань на соціальні заходи від сум оплати праці цих працівників, суми нарахованої амортизації на обладнання, яке використовується при розробці тощо. Таким чином, всі фактично здійснені підприємством у процесі операційної діяльності витрати можна згрупувати за основними економічними елементами.

31.2. Облік матеріальних витрат

У більшості підприємств матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу у структурі витрат (у середньому 75-80 %), а у деяких галузях, – більше 90 %.

Для побудови бухгалтерського обліку матеріальних витрат визначальним є їх класифікація та оцінка. Класифікація передбачає розробку номенклатури, а оцінка – визначення облікової ціни для поточного обліку та порядку визначення фактичної собівартості. Без попереднього вирішення цих питань раціональна побудова обліку матеріальних витрат виробництва практично неможлива, особливо в умовах комп'ютеризації обліку.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначено рахунок 80 “Матеріальні витрати”.

Первинні документи Суми визнаних матеріальних витрат списуються у дебет рахунку 80 “Матеріальні витрати” на підставі актів-вимог, актів на списання палива, енергії, лімітно-забірних карток та інших первинних документів. Щомісяця, на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії, з кредиту рахунку 80 матеріальні витрати списуються в дебет рахунків: 23 “Виробництво” у сумі прямих матеріальних витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); 91 “Загальновиробничі витрати” – у сумі матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” – в сумі матеріальних витрат, які відносяться до адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності; 79 “Фінансові результати” – якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

Рахунок 80 “Матеріальні витрати” має субрахунки, характеристику яких наведено в таблиці 31.2.

Таблиця 31.2. Субрахунки до рахунку 80 “Матеріальні витрати”

Шифр і назва субрахунку	Характеристика
1	2
801 “Витрати сировини й матеріалів”	Для узагальнення інформації про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства

1	2
802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів"	Для узагальнення інформації про витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства
803 "Витрати палива й енергії"	Для узагальнення інформації про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства
804 "Витрати тари й тарних матеріалів"	Для узагальнення інформації про витрати тари і тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства
805 "Витрати будівельних матеріалів"	Для узагальнення інформації про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства
806 "Витрати запасних частин"	Для узагальнення інформації про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства
807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення"	Для узагальнення інформації про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства
808 "Витрати товарів"	Для обліку витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам
809 "Інші матеріальні витрати"	Для відображення вартості виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо)

Окрім наведених субрахунків на підприємстві можна вести аналітичний облік у розрізі найменувань або груп однорідних матеріальних ресурсів, центрів витрат тощо.

Вартість матеріальних ресурсів, що відображається за елементом "Матеріальні витрати", формується виходячи з цін їх придбання (без урахування податку на додану вартість), включаючи націнки (надбавки), комісійні винагороди, які сплачуються постачальницьким організаціям, плату за транспортування, зберігання та доставку, що здійснюються сторонніми організаціями.

Витрати, пов'язані з доставкою (включаючи вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом організації, підлягають включенню до відповідних елементів витрат на виробництво (витрати на оплату праці, амортизація основних засобів, матеріальні витрати тощо).

Відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат відбувається наступним чином (див. табл. 31.3).

Таблиця 31.3. Облік матеріальних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відпущено зі складу виробничі запаси та малоцінні й швидкозношувані предмети для операційної діяльності підприємства	80 "Матеріальні витрати"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети"
2	Відображено вартість готової продукції, товарів, вироблених для власних потреб	808 "Витрати товарів"	26 "Готова продукція", 28 "Товари"
3	Відображено вартість наданих підприємству послуг, необхідних для операційної діяльності підприємства	809 "Інші матеріальні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Відображено вартість послуг з постачання електроенергії	803 "Витрати палива й енергії"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
5	Віднесено матеріальні витрати на:	23 "Виробництво"	80 "Матеріальні витрати"
	– витрати основного виробництва в частині прямих матеріальних витрат		
	– утримання та експлуатацію виробничого обладнання та забезпечення техніки безпеки праці в цеху	91 "Загально-виробничі витрати"	
	– загальногосподарські потреби	92 "Адміністративні витрати"	
	– витрати на збут	93 "Витрати на збут"	
	– інші витрати операційної діяльності	94 "Інші витрати операційної діяльності"	
– фінансові результати в частині непрямих матеріальних витрат на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 "Фінансові результати"		

31.3. Облік витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи

Витрати на оплату праці в середньому у структурі витрат підприємства займають друге місце та становлять близько 25 %. Метою обліку витрат на робочу силу є визначення сум оплати витрат робочого часу працівниками за видами діяльності; величини виробітку або ступеню виконання завдання; достовірності нарахування заробітної плати; розрахунків з оплати праці; контроль за використанням фондів оплати праці.

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок 81 "Витрати на оплату праці".

Первинні документи На підставі нарядів на відрядну роботу, табелів обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжних відомостей за дебетом рахунку 81 “Витрати на оплату праці” відображається сума визнаних витрат на оплату праці. З кредиту рахунку 81 “Витрати на оплату праці” на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії списуються в дебет рахунку 23 “Виробництво” суми витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 “Витрати діяльності” – сума витрат, що відноситься до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

Рахунок 81 “Витрати на оплату праці” має наступні субрахунки (табл. 31.4).

Таблиця 31.4. Субрахунки до рахунку 81 “Витрати на оплату праці”

<i>Шифр і назва субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
811 “Виплати за окладами й тарифами”	Для узагальнення інформації про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
812 “Премії та заохочення”	Для узагальнення інформації про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
813 “Компенсаційні виплати”	Для узагальнення інформації про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов’язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством
814 “Оплата відпусток”	Для узагальнення інформації про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток
815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”	Для узагальнення інформації про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством
816 “Інші витрати на оплату праці”	Для узагальнення інформації про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці

Витрати на оплату праці не є однорідними, а тому аналітичний облік витрат на оплату праці на підприємстві можна організувати за видами (основна та додаткова); за елементами (погодинна, відрядна, премії, оплати простоїв тощо); за складом працівників (обліковий, обліково-штатний, сумісники, які працюють за договорами підяду); за категоріями працівників (робітники, службовці, зі складу яких виділяють керівників).

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці здійснюється наступним чином (табл. 31.5).

Таблиця 31.5 Облік витрат на оплату праці

<i>№ оп.</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Кореспондуючі рахунки</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Нараховано основну заробітну плату робітникам	811 “Виплати за окладами і тарифами”	66 “Розрахунки з оплати праці”
	Нараховано додаткову заробітну плату робітникам	812 “Премії і заохочення”	

1	2	3	4
	Нараховано відпускні (якщо підприємство не формує резерву на забезпечення майбутніх виплат відпускних або якщо сума нарахованих у звітному періоді відпускних перевищує суму сформованого резерву)	814 "Оплата відпусток"	66 "Розрахунки з оплати праці"
	Нараховано заробітну плату за час простою через зовнішні причини	815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу"	
	Відображено суму нарахованої матеріальної допомоги	816 "Інші витрати на оплату праці"	
2	Нараховано відпускні персоналу підприємства за рахунок раніше створеного резерву	814 "Оплата відпусток"	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
3	Віднесено витрати на оплату праці: – на витрати основного виробництва в сумі прямих витрат на оплату праці	23 "Виробництво"	81 "Витрати на оплату праці"
	– на загальновиробничі витрати в сумі витрат на оплату праці цехового персоналу	91 "Загальновиробничі витрати"	
	– на адміністративні витрати в сумі оплати праці адміністративного персоналу	92 "Адміністративні витрати"	
	– на витрати збуту в сумі заробітної плати працівників, що займаються збутом продукції	93 "Витрати на збут"	
	– на інші витрати операційної діяльності в сумі заробітної плати працівників житлово-комунального господарства тощо	94 "Інші витрати операційної діяльності"	
	– на фінансові результати в частині непрямих витрат на оплату праці на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 "Фінансові результати"	

Для узагальнення інформації про здійснені відрахування на соціальні заходи призначений рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи".

Первинні документи За дебетом рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи" відображається визнана на підставі розрахунково-платіжних відомостей сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом – списання на основі розрахунків і довідок бухгалтерії на рахунок 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" – суми відрахувань, які відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 "Витрати діяльності".

Аналітичний облік організовується за складом і категоріями працівників, від заробітної плати яких здійснюються відрахування на соціальні заходи.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" має наступні субрахунки (див. табл. 31.6).

Таблиця 31.6. Субрахунки до рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи"

Шифр та назва субрахунку	Характеристика
821 "Відрахування на пенсійне забезпечення"	Для ведення обліку відрахувань на обов'язкове державне пенсійне страхування
822 "Відрахування на соціальне страхування"	Для ведення обліку відрахувань на обов'язкове соціальне страхування
823 "Страхування на випадок безробіття"	Для ведення обліку відрахувань на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття
824 "Відрахування на індивідуальне страхування"	Для ведення обліку відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства

Відображення в обліку відрахувань на соціальні заходи здійснюється наступним чином (табл. 31.7).

Таблиця 31.7. Облік відрахувань на соціальні заходи

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Виходячи з суми забезпечення виплат майбутніх відпусток нараховано суми зборів на: – обов'язкове державне пенсійне страхування	821 "Відрахування на пенсійне забезпечення"	471 "Забезпечення виплат відпусток"
	– обов'язкове державне соціальне страхування	822 "Відрахування на соціальне страхування"	
	– обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	823 "Страхування на випадок безробіття"	
2	Нараховано суму внесків на додаткове пенсійне страхування персоналу підприємства	824 "Відрахування на індивідуальне страхування"	472 "Додаткове пенсійне забезпечення"
3	Здійснено відрахування від заробітної плати на: – обов'язкове державне пенсійне страхування	821 "Відрахування на пенсійне забезпечення"	651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням"
	– обов'язкове державне соціальне страхування	822 "Відрахування на соціальне страхування"	652 "Розрахунки за соціальним страхуванням"
	– обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	823 "Страхування на випадок безробіття"	653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття"
4	Віднесено суми відрахувань на соціальні заходи в частині відрахувань від заробітної плати: – виробничих робітників	23 "Виробництво"	82 "Відрахування на соціальні заходи"
	– цехового персоналу	91 "Загальновиробничі витрати"	
	– адміністративного персоналу	92 "Адміністративні витрати"	
	– продавців та інших працівників, зайнятих збутом продукції	93 "Витрати на збут"	

1	2	3	4
	– працівників житлово-комунального господарства тощо	94 “Інші витрати операційної діяльності”	82 “Відрахування на соціальні заходи”
5	Віднесено суми відрахувань на соціальні заходи в частині відрахувань від непрямой заробітної плати працівників для підприємств, які не використовують рахунки класу 9	79 “Фінансові результати”	82 “Відрахування на соціальні заходи”

31.4. Облік амортизації та інших операційних витрат

Облік амортизації Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів призначено рахунок 83 “Амортизація”.

У дебет рахунку 83 “Амортизація” на підставі довідок і розрахунків бухгалтерії, відноситься сума нарахованих за звітний період амортизаційних відрахувань, з кредиту списуються на рахунок 23 “Виробництво” суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 “Витрати діяльності” – суми амортизаційних відрахувань, які відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

Рахунок 83 “Амортизація” має субрахунки, характеристика яких наведена в таблиці 31.8.

Таблиця 31.8. Субрахунки до рахунку 83 “Амортизація”

Шифр і назва субрахунку	Характеристика
831 “Амортизація основних засобів”	Для узагальнення інформації про нарахування амортизації основних засобів
832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів”	Для узагальнення інформації про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів
833 “Амортизація нематеріальних активів”	Для узагальнення інформації про нарахування амортизації нематеріальних активів

Аналітичний облік до рахунку 83 “Амортизація” на підприємстві може організовуватися в розрізах видів необоротних активів за місцями їх експлуатації.

Відображення в бухгалтерському обліку амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів здійснюється наступним чином (див. табл. 31.9).

Таблиця 31.9. Облік амортизації

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму нарахованого зносу: – основних засобів	831 “Амортизація основних засобів”	131 “Знос основних засобів”
	– інших необоротних матеріальних активів	832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів”	132 “Знос інших матеріальних необоротних активів”
	– нематеріальних активів	833 “Амортизація нематеріальних активів”	133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”
2	Віднесено суму зносу на: – витрати основного виробництва в частині нарахованого зносу виробничого обладнання	23 “Виробництво”	83 “Амортизація
	– загальновиробничі витрати в сумі нарахованого зносу цехових приміщень	91 “Загальновиробничі витрати”	
	– адміністративні витрати в сумі нарахованого зносу необоротних активів загальногосподарського призначення	92 “Адміністративні витрати”	
	– витрати збуту в сумі нарахованого зносу на товарний знак	93 “Витрати на збут”	
	– інші операційні витрати	94 “Інші витрати операційної діяльності”	
	– фінансові результати в частині непрямих витрат на амортизацію на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 “Фінансові результати”	

Облік інших операційних витрат Рахунок 84 “Інші операційні витрати” призначено для обліку операційних витрат, які не відображаються на інших рахунках класу 8 “Витрати за елементами”, зокрема, вартості робіт, послуг сторонніх підприємств, сум податків, зборів (обов’язкових платежів), крім податку на прибуток, втрат від курсових різниць¹, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сум фінансових санкцій тощо.

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, на цьому

¹ Детальнішу інформацію див. в підручнику: Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с. (п. 3.2).

рахунку також відображають собівартість реалізованих оборотних активів (окрім готової продукції і фінансових інвестицій).

Страхові організації на цьому рахунку можуть обліковувати витрати на перестраховування та виплату страхових сум і страхових відшкодувань.

За дебетом рахунку 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат на підставі актів виконаних робіт, накладних, актів уцінок тощо, за кредитом – списання на основі довідок (розрахунків) бухгалтерії на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" – сум виробничих накладних витрат, адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 "Інші операційні витрати".

Аналітичний облік до рахунку 84 "Інші операційні витрати" ведеться за видами витрат.

Відображення в обліку інших операційних витрат наведено в таблиці 31.10.

Таблиця 31.10. Облік інших операційних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено у складі інших операційних витрат:	84 "Інші операційні витрати"	20 "Виробничі запаси",
	– втрати від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей		26 "Готова продукція" тощо
	– оплата готівкою (у безготівковій формі) сум страхового відшкодування		30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
	– списання безнадійної поточної дебіторської заборгованості		36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" тощо
	– суму податків та зборів		64 "Розрахунки за податками й платежами"
2	Відображено інші операційні витрати у складі:	23 "Виробництво"	84 "Інші операційні витрати"
	– витрат виробництва в частині прямих витрат		
	– загальновиробничих витрат	91 "Загальновиробничі витрати"	
	– адміністративних витрат в сумі витрат, які відносяться до підприємства в цілому	92 "Адміністративні витрати"	
	– витрат на збут в сумі витрат, які відносяться до збутової діяльності	93 "Витрати на збут"	
	– інших операційних витрат	94 "Інші витрати операційної діяльності"	
	– фінансових результатів в частині непрямих витрат на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 "Фінансові результати"	

31.5. Облік інших затрат

Підприємства малого бізнесу та некомерційні установи відкривають рахунок 85 "Інші затрати" для обліку витрат інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також витрат від надзвичайних подій, узагальнення інформації про суму податку на прибуток. Такі витрати розглядаються як витрати періоду та не можуть збільшувати вартість активів підприємства, тобто до собівартості продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються на зменшення фінансового результату.

Підприємства, які відкривають рахунки класу 9 "Витрати діяльності", рахунок 85 "Інші затрати" не використовують.

За дебетом рахунку 85 "Інші затрати" на підставі актів уцінки, актів на списання основних засобів, ВКО, РПВ, рахунків, накладних тощо, відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на підставі довідок (розрахунків) бухгалтерії на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік до рахунку 85 "Інші затрати" ведеться за видами витрат.

Відображення в обліку інших затрат здійснюється наступним чином (табл. 31.11).

Таблиця 31.11. Облік інших затрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено у складі інших витрат):	85 "Інші затрати"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
	– втрати від знецінення інвестицій		10 "Основні засоби" тощо
	– залишкову вартість реалізованих або ліквідованих, суму уцінки необоротних активів		20 "Виробничі запаси" тощо
	– собівартість запасів, використаних при ліквідації наслідків надзвичайних подій		30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
	– суму готівкових і безготівкових коштів, понесених у результаті надзвичайних подій		53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"
	– нараховані відсотки за договором фінансового лізингу		64 "Розрахунки за податками й платежами"
	– суму податку на прибуток		65 "Розрахунки за страхуванням"
	– суму відрахувань від заробітної плати робітників, зайнятих при ліквідації наслідків надзвичайних подій		66 "Розрахунки з оплати праці"
2	Списано на фінансовий результат суми затрат, пов'язаних із здійсненням:	792 "Результат фінансових операцій"	85 "Інші затрати"
	– фінансових операцій	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	
	– іншої звичайної діяльності	794 "Результат надзвичайних подій"	
	– надзвичайними подіями		

Лекція 32

Облік витрат діяльності

Мета вивчення

Після вивчення лекції 32 студент повинен знати:

- порядок формування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- номенклатуру статей загальновиробничих витрат, порядок їх розподілу;
- склад адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності;
- складові витрат іншої звичайної діяльності, зокрема фінансових витрат, витрат від участі в капіталі, інших витрат;
- види надзвичайних витрат;
- основні положення П(С)БО 17 “Податок на прибуток”;
- документи, що засвідчують накопичення та списання витрат діяльності;
- розрізи аналітики до рахунків класу 9 “Витрати діяльності”.

Після вивчення лекції 32 студент повинен вміти:

- характеризувати об’єкти, що обліковуються на рахунках класу 9;
- розподіляти загальновиробничі витрати;
- розраховувати втрати від участі в капіталі відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати”;
- визначати суми витрат від надзвичайних подій для відображення у “Звіті про фінансові результати”;
- оформлювати первинні документи при накопиченні та списанні витрат;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції, пов’язані з обліком витрат діяльності.

У лекції розглядаються наступні питання:

- 32.1. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
- 32.2. Облік загальновиробничих витрат
- 32.3. Облік операційних витрат
- 32.4. Облік витрат іншої звичайної діяльності
- 32.5. Облік витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків
- 32.6. Облік належної до сплати за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій

Етапи та порядок загального ведення обліку витрат діяльності, які розглядатимуться в лекції 32, наведено на рис. 32.1.

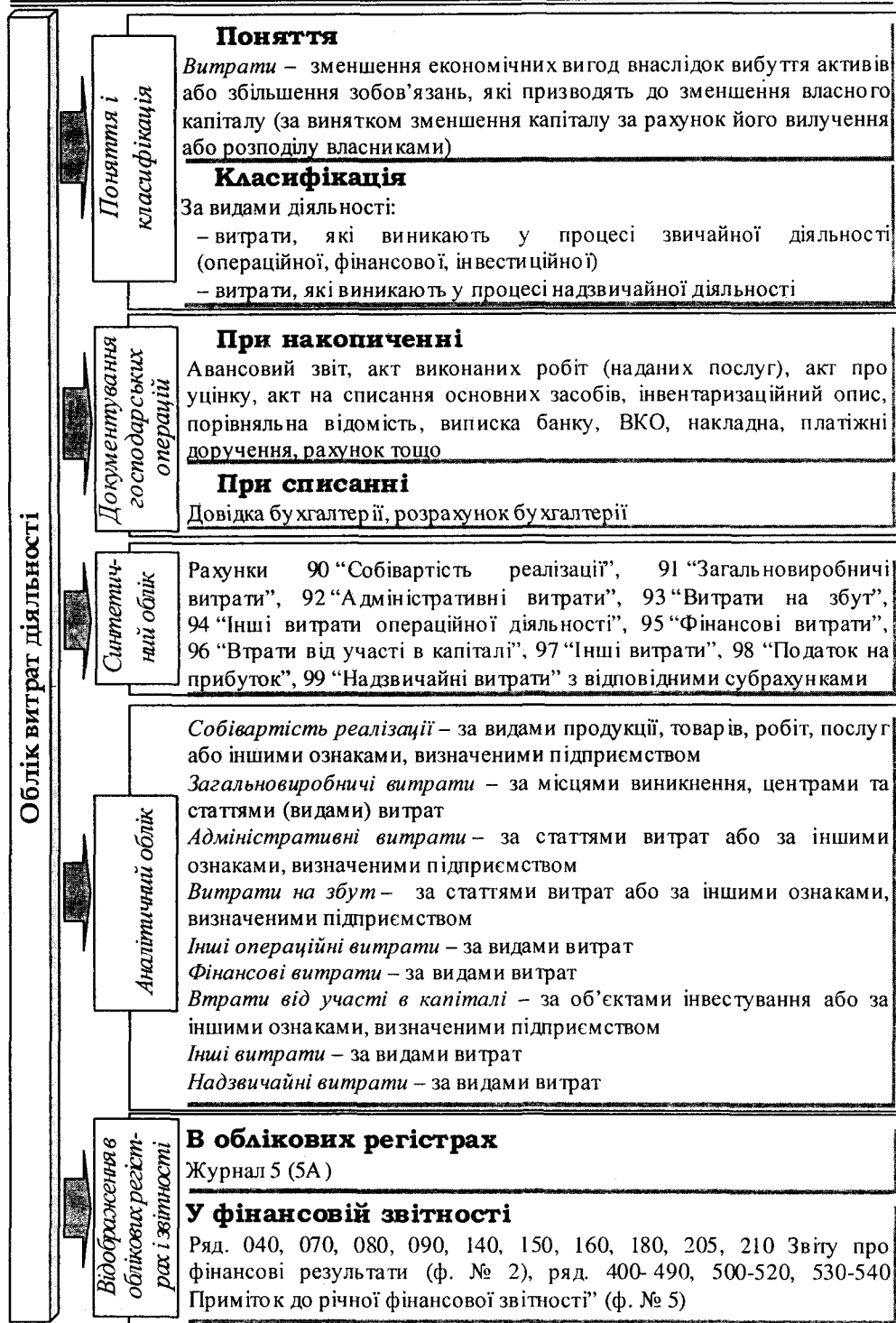


Рис. 32.1. Загальна схема обліку витрат діяльності

32.1. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують.

У собівартості продукції як синтетичному показнику відображаються всі аспекти діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові та фінансові ресурси у процесі виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції.

Формування та облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) розглянуто в лекції 18.

Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) наведено на рисунку 32.2. Собівартість реалізованих товарів визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

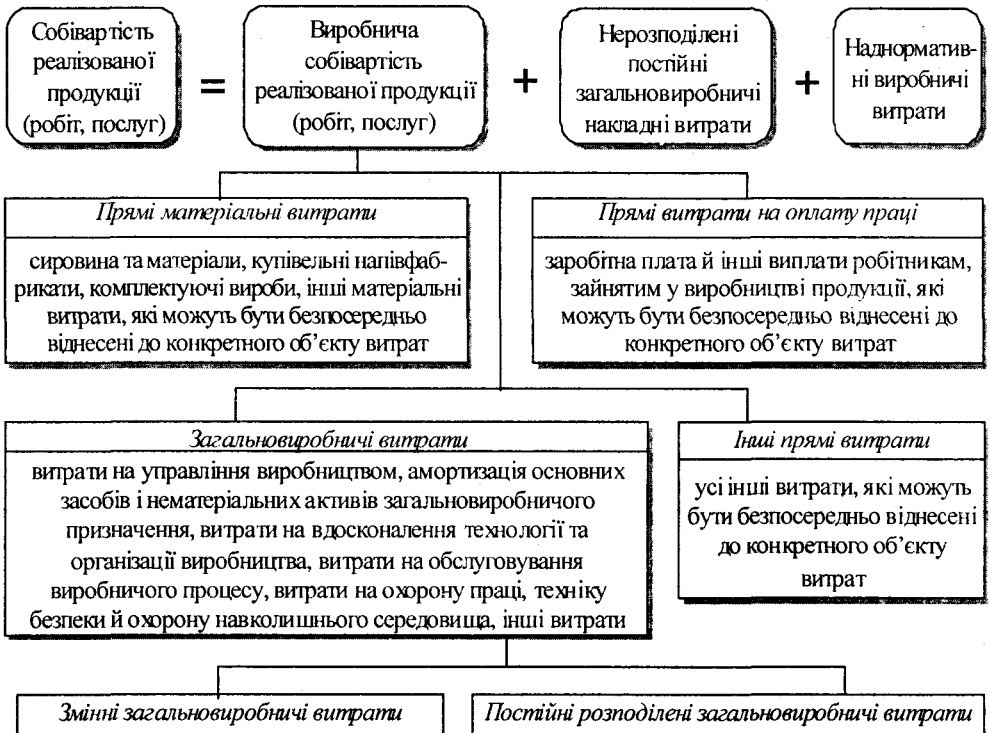


Рис. 32.2. Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Характеристика рахунку 90 “Собівартість реалізації” Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” на підставі бухгалтерських довідок (розрахунків), накладних, рахунків відображається собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”, яке оформлюється довідкою бухгалтерії. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” має наступні субрахунки:

- ◆ субрахунок 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”, на якому ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;
- ◆ субрахунок 902 “Собівартість реалізованих товарів”, призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;
- ◆ субрахунок 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”, на якому ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг;
- ◆ субрахунок 904 “Страхові виплати”, призначений для узагальнення інформації про страхові суми та страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестраховування) при настанні страхового випадку. Цей субрахунок використовується підприємствами, які є страховиками відповідно до Закону України “Про страхування”.

Дані рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображаються в Журналі 5 (5А).

Відображення собівартості реалізації в бухгалтерському обліку відбувається наступним чином (табл. 32.1).

Таблиця 32.1. Облік собівартості реалізації

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано собівартість реалізованої продукції	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	26 “Готова продукція”
2	Списано собівартість реалізованих товарів ¹ : – на підприємствах оптової торгівлі ¹ : на вартість реалізованих товарів за собівартістю	902 “Собівартість реалізованих товарів”	281 “Товари на складі”

¹ Детальнішу інформацію див у підручнику: **Бухгалтерський облік в торгівлі**: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.

1	2	3	4
	– на підприємствах роздрібно́ї торгівлі: на вартість реалізованих товарів за купівельною вартістю	902 “Собівартість реалізованих товарів”	282 “Товари в торгівлі”
	– на підприємствах громадського харчування: ² на вартість реалізованої продукції у цінах реалізації	902 “Собівартість реалізованих товарів”	23 “Виробництво”
3	Списано суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат	90 “Собівартість реалізації”	91 “Загально-виробничі витрати”
4	Віднесено собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	90 “Собівартість реалізації”

32.2. Облік загальновиробничих витрат

Поняття та склад загальновиробничих витрат

Загальновиробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів та управлінням ними. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

З метою більш повного виявлення резервів економії витрат на обслуговування виробництва, їх планування, облік таких витрат необхідно вести за статтями витрат. В таблиці 32.2 наведена номенклатура (склад) статей загальновиробничих витрат.

Таблиця 32.2. Номенклатура (склад) статей загальновиробничих витрат

№ з/п	Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	2	3
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, ділянками тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів
2	Амортизація	Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів загальновиробничого призначення
3	Витрати на утримання необоротних активів	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення

² Детальнішу інформацію див. у навчальному посібнику: **Бухгалтерський облік у громадському харчуванні**: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 440 с. (тема 14).

1	2	3
4	Витрати на утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
5	Витрати на удосконалення технології та організації виробництва	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, купівельні комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг
7	Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища	Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів
8	Інші витрати	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, недостача незавершеного виробництва, недостача та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо

Розподіл загальновиробничих витрат

В кінці місяця загальновиробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо між придатною продукцією і виправним браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами або групами виробів (див. рис. 32.3).

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством, що зазначається в Наказі про облікову політику.

До *змінних* загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи обладнання, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітної періоду. Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (за дебетом рахунку 23 "Виробництво") щомісяця у повному обсязі.

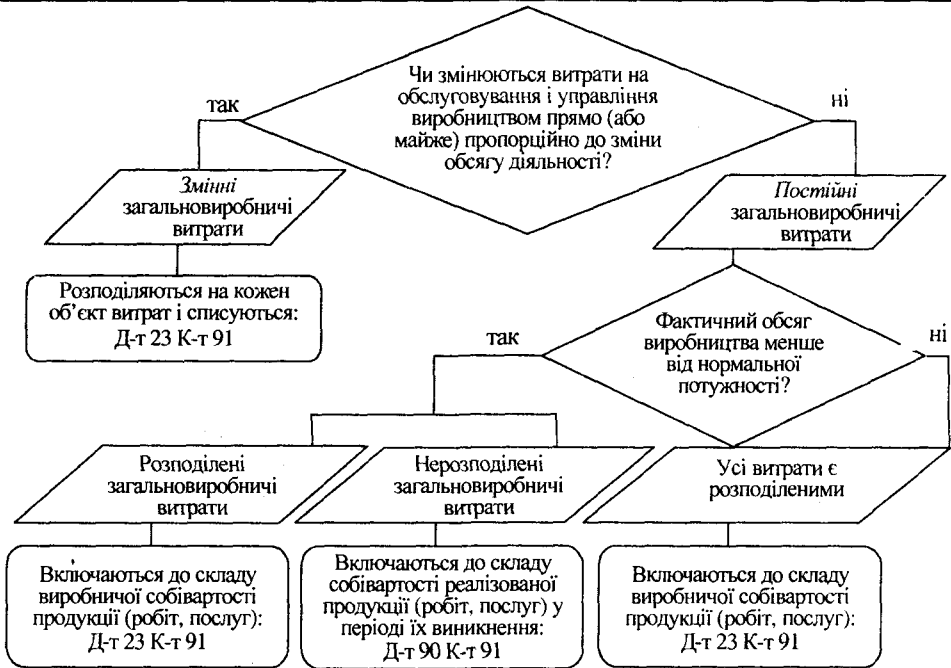


Рис. 32.3. Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат

До *постійних* загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Загальновиробничі постійні витрати формуються протягом звітного періоду в однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Серед них – амортизація, орендна плата за основні засоби, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель і обладнання цехів (ділянок), опалення, освітлення цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу виробництва, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно та зазначається в Наказі про облікову політику підприємства.

База розподілу – це показник (грошовий або натуральний), в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

Оскільки фактична потужність за звітний період може відрізнитися від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення, то для встановлення величини постійних загальновиробничих витрат, які підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості, необхідно запланований на одиницю бази

розподілу норматив постійних витрат помножити на фактично досягнутий обсяг діяльності.

Усі розподілені витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат проводиться у наступній послідовності:

◆ *перший етап* – розподіл всіх загальновиробничих витрат на постійні та змінні;

◆ *другий етап* – вибір бази розподілу. Кожному підприємству слід вибрати за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на зміну величини загальновиробничих витрат. Вибір невідповідної характеристики буде означати, що суми загальновиробничих витрат, які відносяться на окремі вироби (роботи, послуги), неточно відобразять фактично понесені витрати.

При виборі бази розподілу необхідно звернути увагу на те, щоб між зміною загальновиробничих витрат і зміною бази розподілу існувала пропорційна або майже пропорційна залежність.

Враховуючи особливості відповідних виробництв застосовуються, як правило, наступні бази розподілу загальновиробничих витрат:

– вартість прямих витрат матеріалів – якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими здійснюють певні технологічні операції;

– прямі витрати на оплату праці – якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці, використовується тільки на підприємствах з однаковим рівнем механізації і автоматизації виробництва;

– години роботи – якщо немає значної різниці між величиною заробітної плати робітників;

– витрати з переробки (хімічна, нафтопереробна промисловість); кількість (маса) виготовленої продукції (металургія, виробництво будівельних матеріалів, гірничовидобувна промисловість);

– машино-години – якщо наявні значні капітальні вкладення і загальновиробничі витрати тісно пов'язані з використанням обладнання та техніки (наприклад, значна вартість електроенергії для обладнання або вартість обслуговування обладнання тощо).

◆ *третій етап* – визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях виміру обраної бази. Щоб розрахувати нормальну потужність, необхідно врахувати не тільки технічний потенціал обладнання, але й змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо;

◆ *четвертий етап* – обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності;

◆ *п'ятий етап* – розрахунок нормативу постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримують планові нормативи змінних і постійних накладних витрат у розрахунку на одиницю бази розподілу (на кожну відпрацьовану машино-годину, на кожну гривню основної заробітної плати виробничого персоналу, на одиницю випущеної продукції тощо).

Загальновиробничі витрати, які знаходяться у межах нормативів, вважаються розподіленими та списуються в Д-т рах. 23 “Виробництво”. Інші витрати є нерозподіленими та відносяться у Д-т рах. 90 “Собівартість реалізації”.

Приклад 32.1

Здійснити розподіл загальновиробничих витрат на підставі наступних даних:

- база розподілу за нормальної потужності – 12000 маш. год.
- ЗВВ за нормальної потужності – 50400 грн., в т.ч. змінні – 36000 грн.; постійні – 14400 грн.
- фактичні загальновиробничі витрати в березні – 44200 грн., в квітні – 47000 грн.;
- база розподілу за фактичної потужності в березні – 10000 маш. год., в квітні – 13000 маш. год.

Розподіл загальновиробничих витрат:

1. Розрахунок нормативу витрат на одиницю бази розподілу:
 - а) змінні: $36000 \text{ грн.} / 12000 \text{ маш. год.} = 3 \text{ грн.}$;
 - б) постійні: $144000 \text{ грн.} / 12000 \text{ маш. год.} = 1,2 \text{ грн.}$
2. Фактичні загально виробничі витрати в березні:
 - а) змінні: $10000 \text{ маш. год.} \times 3 \text{ грн.} = 30000 \text{ грн.}$;
 - б) постійні: всього: $44200 - 30000 = 14200 \text{ грн.}$, з них
 - розподілені: $10000 \text{ маш. год.} \times 1,2 \text{ грн.} = 12000 \text{ грн.}$
 - нерозподілені: $14200 - 12000 = 2200 \text{ грн.}$
3. Фактичні загально виробничі витрати в квітні:
 - а) змінні: $13000 \text{ маш. год.} \times 3 \text{ грн.} = 39000 \text{ грн.}$
 - б) постійні: всього: $47000 - 39000 = 8000 \text{ грн.}$, з них
 - розподілені: $(13000 \text{ маш. год.} \times 1,2 \text{ грн.} = 15600 \text{ грн.}) 8000 \text{ грн.}$ – не більше суми фактичних постійних ЗВВ.

Так як березень не була досягнута нормальна виробнича потужність (10000 машино-годин замість “нормальних” 12000 машино-годин), фактичні постійні накладні витрати перевищили норму на 2200 грн., відповідно вони відносяться на собівартість реалізації в кореспонденції рахунків: Д-т 90 “Собівартість реалізації” К-т “Загальновиробничі витрати” 2200 грн. Змінні загальновиробничі витрати та розподілені постійні витрати на суму 42000 грн. списуються в кореспонденції рахунків Д-т 23 “Виробництво” К-т “Загальновиробничі витрати”.

У квітні обсяг виробництва більший за нормальну потужність, тому всі постійні витрати знаходяться в межах встановлених норм, отже, всі загальновиробничі витрати відносяться у Д-т 23 “Виробництво”.

Таким чином, при розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникати наступні ситуації, якщо фактичний обсяг виробництва:

◆ менший за нормальну потужність, то до виробничої собівартості включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва, тобто до собівартості включається лише частина постійних загальновиробничих витрат: Д-т 23 “Виробництво”, К-т 91 “Загальновиробничі витрати”. Частина постійних загальновиробничих витрат, що залишилася, є нерозподіленою і включається до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення: Д-т 90 “Собівартість реалізації”, К-т 91 “Загальновиробничі витрати”;

◆ дорівнює нормальній потужності, то вся сума постійних витрат включається до виробничої собівартості продукції: Д-т 23 “Виробництво”, К-т 91 “Загальновиробничі витрати”;

◆ більше нормальної потужності, то нерозподілених витрат немає: Д-т 23 “Виробництво”, К-т 91 “Загальновиробничі витрати”. При цьому слід пам’ятати, що відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, ВКО, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Характеристика рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, ділянками, відділеннями, бригадами й іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання, з відповідним розподілом, на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”. Аналітичний облік ведеться за місяцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат.

Для синтетичного обліку загальновиробничих витрат використовують Журнал 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведено в таблиці 32.3.

Таблиця 32.3. Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано знос основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення	91 “Загально-виробничі витрати”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”

1	2	3	4
2	Списано виробничі запаси на витрати з обслуговування виробництва	91 "Загально-виробничі витрати"	20 "Виробничі запаси"
3	Акцептовано рахунки сторонніх організацій за послуги з обслуговування цехів основного та допоміжного виробництв (енергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91 "Загально-виробничі витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Нараховано заробітну плату персоналу цеха та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	91 "Загально-виробничі витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
5	Списано суми змінних витрат за елементами на загально-виробничі витрати (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	91 "Загально-виробничі витрати"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці" тощо
6	Списано суму змінних і постійних розподілених загально-виробничих витрат	23 "Виробництво"	91 "Загально-виробничі витрати"
7	Списано суму нерозподілених загально-виробничих витрат	90 "Собівартість реалізації"	91 "Загально-виробничі витрати"

32.3. Облік операційних витрат

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Облік адміністративних витрат

Поняття та склад адміністративних витрат

Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним у масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться:

- ◆ загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- ◆ витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- ◆ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- ◆ винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- ◆ витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- ◆ амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- ◆ витрати на врегулювання спорів у судових органах;

◆ податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

◆ плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, інші витрати адміністративного призначення.

Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунок, авансовий звіт, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат полягає в наступному: на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому відбувається їх списання на фінансові результати – у фінансовому обліку. Для потреб управління визначається можливість отримання інформації про витрати за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції, центру відповідальності, за функціями, що виконуються адміністративним персоналом або за іншою ознакою.

Характеристика рахунку 92 "Адміністративні витрати"

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 "Адміністративні витрати".

За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати". Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат. Дані рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються в журналі 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку адміністративних витрат наведено нижче (табл. 32.4).

Таблиця 32.4. Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 "Адміністративні витрати"	20 "Виробничі запаси"
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 "Адміністративні витрати"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4	Відображено витрати з розрахунково-касового обслуговування та інших послуг банку	92 "Адміністративні витрати"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
5	Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92 "Адміністративні витрати"	64 "Розрахунки за податками й платежами"

1	2	3	4
6	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	92 "Адміністративні витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
7	Нараховано орендну плату, відображено витрати на ремонт, здійснений сторонніми організаціями, вартість послуг зв'язку, охорони, комунальних, аудиторських, юридичних, консультаційних послуг	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
8	Списано суми витрат за елементами на адміністративні витрати (для підприємств, які застосовують рахунки класу 8)	92 "Адміністративні витрати"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці" тощо
9	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"

Облік витрат на збут

Склад витрат на збут Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- ◆ витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах, витрати на ремонт тари;
- ◆ витрати на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, які забезпечують збут;
- ◆ витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- ◆ витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- ◆ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- ◆ витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- ◆ витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- ◆ інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включаються частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Загальна методика обліку витрат на збут за елементами аналогічна методиці обліку адміністративних витрат. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати.

Для потреб управління – визначається можливість прямого або непрямого віднесення витрат на відповідний вид продукції, отримання інформації щодо витрат окремих центрів відповідальності тощо. Крім того, доцільно окремо виділяти маркетингові витрати, пов'язані з вивченням і стимулюванням попиту на продукцію, просуванням продукції до споживача; інші витрати з улакування, складування, транспортування, утримання магазинів, торгового персоналу тощо.

У зв'язку з тим, що витрати на збут впливають на фінансовий результат, доцільно для потреб управління проводити розподіл цих витрат між окремими видами реалізованої продукції. У такому випадку витрати можуть щомісячно розподілятися наступним чином:

а) витрати загального характеру – між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;

б) транспортні витрати (якщо їх питома вага є значною) – за видами реалізованої продукції, їх списують наприкінці місяця.

Для розподілу витрат на збут у бухгалтерії складають довідку-розрахунок або відомість розподілу, де вказують види реалізованої продукції, її виробничу собівартість.

**Характеристика
рахунку 93 "Витрати
на збут"**

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунок 93 "Витрати на збут".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуться у розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Дані рахунку 93 "Витрати на збут" відображаються в Журналі 5 (5А).

Типові господарські операції за рахунком 93 "Витрати на збут" наведено нижче (табл. 32.5).

Таблиця 32.5. Типові господарські операції за рахунком 93 "Витрати на збут"

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 "Витрати на збут"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
2	Списано пакувальні матеріали	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
3	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4	Створено резерв для покриття витрат з можливого майбутнього гарантійного ремонту	93 "Витрати на збут"	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"
5	Нараховано заробітну плату продавцям і проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	93 "Витрати на збут"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"

1	2	3	4
6	Акцеговано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
7	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 "Витрати на збут"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці" тощо
8	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	93 "Витрати на збут"

Облік інших витрат операційної діяльності

Склад інших витрат операційної діяльності До інших операційних витрат включаються:
 ◆ витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи";

◆ собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в грошовій одиниці України за курсом Національного Банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

◆ собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

◆ сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

◆ втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

◆ втрати від знецінення запасів; недостачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойка;

◆ витрати на виплату матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

◆ інші витрати операційної діяльності.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про уцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформлюється довідкою бухгалтерії.

Загальна методика побудови обліку інших операційних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності, адміністративних витрат або витрат на збут.

Характеристика рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності". На рахунку 94 ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, окрім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – їх списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має наступні субрахунки (табл. 32.6).

Таблиця 32.6. Субрахунки до рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності"

<i>Шифр та назва субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
941 "Витрати на дослідження і розробки"	Ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, які здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"
942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	Відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації
943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	Ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо)
944 "Сумнівні та безнадійні борги"	Узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною та утворення якої не було пов'язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг
945 "Втрати від операційної курсової різниці"	Ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
946 "Втрати від знецінення запасів"	Ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 "Запаси"
947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	Ведеться облік недостач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготівлі, переробки, збереження та реалізації. Одночасно зі списанням цінностей, винних у недостачі яких не встановлено, на витрати балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи"
948 "Визнагі штрафи, пені, неустойки"	Ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів
949 "Інші операційні витрати"	Узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування" узагальнюють на цьому субрахунку інформацію про витрати страховика

Дані за рахунком 94 "Інші витрати операційної діяльності" відображаються в Журналі 5 (5А).

П(С)БО 16 передбачено розкриття складу інших операційних витрат у Примітках до річної фінансової звітності. Враховуючи це необхідно організувати аналітичний облік у розрізі окремих субрахунків, а всередині них за окремими операціями.

Типові господарські операції за рахунком 94 наведено нижче (табл. 32.7).

Таблиця 32.7. Типові господарські операції за рахунком 94 "Інші витрати операційної діяльності"

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941 "Витрати на дослідження і розробки"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки з оплати праці" тощо
2	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	33 "Інші кошти"
3	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети"
4	Створено резерв сумнівних боргів	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	38 "Резерв сумнівних боргів"
5	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	30 "Каса", 33 "Інші кошти", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" тощо
6	Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МШП, товарів (включено до витрат поточного періоду суму уцінки)	946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 28 "Товари"
7	Списано на витрати поточного періоду недостачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947 "Недостачі і втрати від псування цінностей"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 26 "Готова продукція", 28 "Товари"
8	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами"

1	2	3	4
9	Відображено витрати, пов'язані з діяльністю житлово-комунальних або обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, інших закладів оздоровчого та культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малочінні та швидкозношувальні предмети", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням" тощо
10	Списано суми витрат за елементами на інші витрати операційної діяльності (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	94 "Інші витрати операційної діяльності"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація" тощо
11	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 "Результат операційної діяльності"	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Загальну схему обліку витрат операційної діяльності наведено на рис. 32.4.

Розподілені

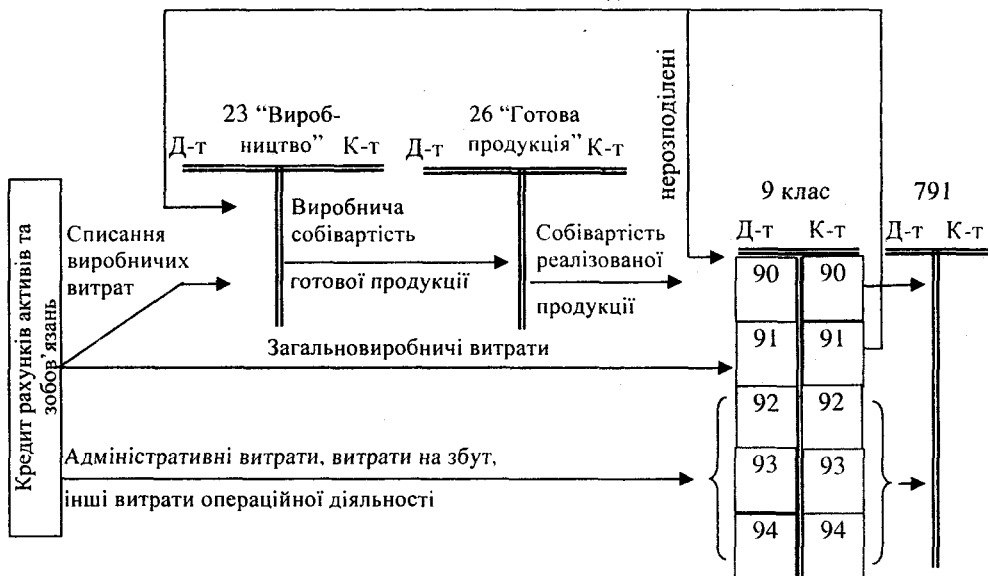


Рис. 32.4. Схема обліку витрат операційної діяльності

Для забезпечення контролю за величиною витрат операційної діяльності та розробки заходів щодо їх зменшення на підприємствах розробляють відповідні кошториси витрат¹.

¹ Детальнішу інформацію див. у підручнику Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малиога Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 480 с.

32.4. Облік витрат іншої звичайної діяльності

Поняття та склад фінансових витрат

Крім операційної діяльності підприємство може здійснювати фінансову діяльність. Під *фінансовою діяльністю* розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. У результаті такої діяльності виникають фінансові витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових витрат є ВКО, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо. Списання витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Характеристика рахунку 95 "Фінансові витрати"
Рахунок 95 "Фінансові витрати", призначений для обліку витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків, випуском, утриманням і обігом цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу й інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання (у кінці року або у кінці звітного місяця) на рахунок 79 "Фінансові результати". На субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" визначається результат від фінансової діяльності підприємства.

Рахунок 95 "Фінансові витрати" має такі субрахунки:

- ◆ субрахунок 951 "Відсотки за кредит", на якому ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням і відсотків тощо за користування кредитами банків тощо;

- ◆ субрахунок 952 "Інші фінансові витрати", на якому ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Аналітичний облік ведеться за ознаками, визначеними підприємством для забезпечення потреб управління необхідною інформацією.

Інформація за рахунком 95 "Фінансові витрати" відображається в Журналі 5 (5А).

Кореспонденцію рахунків з обліку фінансових витрат наведено в таблиці 32.8.

Таблиця 32.8. Типові господарські операції за рахунком 95 "Фінансові витрати"

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Сплатено відсотки за користування банківським кредитом	951 "Відсотки за кредит"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"
2	Відображено відсотки за кредит	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
3	Відображено суму амортизації (списання) дисконту	952 "Інші фінансові витрати"	523 "Дисконт за відпущеними облігаціями"
4	Відображено суми, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за простроченими небанківськими позиками	952 "Інші фінансові витрати"	605 "Прострочені позики в національній валюті", 606 "Прострочені позики в іноземній валюті"
5	Відображено відсотки за векселем виданим	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
6	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 "Результат фінансових операцій"	95 "Фінансові витрати"

Поняття та склад втрат від участі в капіталі

У ході здійснення діяльності підприємство може зазнавати втрат від участі в капіталі.

Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Такими інвестиціями можуть бути інвестиції в асоційовані або спільні підприємства. *Асоційоване підприємство* – це підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Втрати від участі в капіталі виникають у випадку, якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються методом участі в капіталі, є збиток. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Первинними документами з відображення суми визначених втрат від участі в капіталі та списання на фінансові результати є довідки (розрахунки) бухгалтерії.

Характеристика рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі"

Облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі, ведеться на рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання витрат на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" має такі субрахунки:

◆ субрахунок 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства", на якому ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків;

◆ субрахунок 962 "Втрати від спільної діяльності", на якому ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків;

◆ субрахунок 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”, на якому ведеться облік витрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

Дані за рахунком 96 відображаються в Журналі 5 (5А).

Наведемо приклад розрахунку втрат від участі в капіталі.

Приклад 32.2

Підприємство ВАТ “Сузір’я” має інвестиції в декількох підприємствах, а саме: в ДП “Компас” частка капіталу, що належить ВАТ “Сузір’я”, становить 27 %; в ДП “Асторія” – 38 %; в ДП “Інтер” – 42 %. За звітний період спільні підприємства одержали збитки в сумі: ДП “Компас” – 330 тис. грн.; ДП “Асторія” – 170 тис. грн.; ДП “Інтер” – 100 тис. грн.

Обчислимо втрати від участі в капіталі ВАТ “Сузір’я” (табл. 32.9)

Таблиця 32.9. Розрахунок втрат від участі в капіталі

Назва асоційованого або дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) асоційованого або дочірнього підприємства, що належить підприємству, %	Сума збитку спільного, асоційованого або дочірнього підприємства у звітному періоді, тис. грн.	Втрати від участі в капіталі, тис. грн.
ДП “Компас”	27,0	330,0	89,1*
ДП “Асторія”	38,0	170,0	64,6*
ДП “Інтер”	42,0	100,0	42,0*
Разом	X	600,0	195,7

* Але не більше балансової вартості фінансових інвестицій

Кореспонденцію рахунків з обліку втрат від участі в капіталі наведено в табл. 32.10.

Таблиця 32.10. Типові господарські операції за рахунком 96 “Втрати від участі в капіталі”

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування якщо об’єкт інвестування: – асоційоване підприємство	961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”
		962 “Втрати від спільної діяльності”	
		963 “Втрати від інвестицій у дочірні підприємства”	
2	Відображено у складі фінансових результатів звітного періоду суму втрат від участі в капіталі	79 “Фінансові результати”	96 “Втрати від участі в капіталі”

Поняття та склад інших витрат

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову.

Під *інвестиційною діяльністю* розуміють таку діяльність, яка пов'язана з придбанням і реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів); собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат є рахунок, ВКО, виписка банку, акт на списання основних засобів, акт про уцінку, довідка бухгалтерії тощо. Списання інших витрат оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Характеристика рахунку 97 "Інші витрати" Облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг ведеться на рахунку 97 "Інші витрати".

Субрахунки рахунку 97 наведені в таблиці 32.11.

Таблиця 32.11. Субрахунки рахунку 97 "Інші витрати"

<i>Шифр та назва субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	Відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією
972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	Відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією
973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів"	Відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією
974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"	Відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	Відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій
976 "Списання необоротних активів"	Відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж)
977 "Інші витрати звичайної діяльності"	Відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати"

За дебетом рахунку 97 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Дані за рахунком 97 відображаються в Журналі 5 (5А).

Типові господарські операції з обліку інших витрат наведені в таблиці 32.12.

Таблиця 32.12. Типові господарські операції за рахунком 97 “Інші витрати”

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено списання вартості довгострокової фінансової інвестиції	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”
2	Списано залишкову вартість об’єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів у зв’язку з реалізацією (продажем)	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”
3	Списано балансову вартість довгострокової дебіторської заборгованості під час її вибуття у зв’язку з реалізацією	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”
4	Відображено втрати від неопераційної негативної курсової різниці	974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”	31 “Рахунки в банках”, 34 “Короткострокові векселі одержані”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
5	Відображено суму уцінки об’єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”
6	Списано залишкову вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів під час їх вибуття у зв’язку із: ліквідацією, безкоштовною передачею, недостачею або псуванням, іншими невідповідностями критеріям визнання активом	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”
7	Відображено у складі фінансових результатів суму витрат іншої звичайної діяльності звітного періоду	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	97 “Інші витрати”

32.5. Облік витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків

Поняття та склад надзвичайних витрат

До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і не відбуваються часто або регулярно.

Відповідно, надзвичайна подія – це подія, яка є випадковою і нехарактерною для діяльності даного підприємства. До таких подій відносять стихійне лихо, пожежі, техногенні аварії, експропріацію приватної власності державою тощо.

Однакові події можуть бути надзвичайними для одного підприємства та звичайними для іншого. Наприклад, втрати від стихійного лиха будуть розглядатися як надзвичайні підприємством, яке їх понесло, і звичайними витратами для страхової компанії, яка здійснює страхування від таких випадків.

Під *надзвичайними витратами* розуміють невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи витрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел.

Надзвичайні витрати поділяються на:

1. Прямі витрати від події, яка вже здійснилася. Якщо матеріальні цінності повністю непридатні до подальшого використання, то їх списують з балансу згідно з відповідними стандартами бухгалтерського обліку.

2. Витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків. Наприклад, витрати за договором про надання послуг сторонніми організаціями за роботами, пов'язаними з ліквідацією наслідків надзвичайної події, нарахована зарплата робітникам, зайнятим на відновлюваних роботах.

3. Витрати, пов'язані з попередженням надзвичайних подій. Ці витрати необхідно відрізнити від звичайних ремонтних робіт.

Первинними документами при відображенні суми визнаних витрат є накладна, рахунок, акт виконаних робіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання надзвичайних витрат для визначення фінансових результатів від надзвичайних подій оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Зміст і вартісну оцінку витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в Примітках до річної фінансової звітності.

Наведемо приклад розрахунку втрат від надзвичайних подій для включення до фінансової звітності.

Приклад 32.3

Підприємство ВАТ “Глобус” отримало збитки внаслідок землетрусу в сумі 150 тис. грн. Надзвичайні втрати підприємства були частково відшкодовані за рахунок коштів державного бюджету – 21 тис. грн.

Розрахуємо суму надзвичайних збитків, що відображаються у Звіті про фінансові результати, ряд. 205 (див. табл. 32.13).

Таблиця 32.13 Розрахунок суми витрат від надзвичайних подій для відображення у Звіті про фінансові результати*

Невідшкодовані втрати, тис. грн.	Ставка податку на прибуток, %	Зменшення податку на прибуток внаслідок збитків від надзвичайних подій, тис. грн.	Сума надзвичайних витрат у Звіті про фінансові результати, тис. грн.
150 – 21 = 129	30	129 x 30 : 100 = 38,7	129 – 38,7 = 90,3

* Якщо сума прибутку від звичайної діяльності не менша збитків від надзвичайних подій

Характеристика рахунку 99 “Надзвичайні витрати” Облік втрат і витрат, пов’язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді, ведеться на рахунок 99 “Надзвичайні витрати”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 99 “Надзвичайні витрати” має такі субрахунки:

◆ субрахунок 991 “Втрати від стихійного лиха”, на якому ведеться облік втрат від стихійного лиха. До стихійних лих відносяться повінь, землетрус, град, буря тощо – лиха, викликані природними явищами;

◆ субрахунок 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій”, на якому ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві. Це втрати від катастроф і аварій, пожеж, викликаних необережним поведінням з вогнем, порушенням правил пожежної безпеки;

◆ субрахунок 993 “Інші надзвичайні витрати”, на якому ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій. Це втрати внаслідок соціальних хвилювань, оголошеної та неоголошеної війни, загрози війни, блокади, революції, повстання, масових хвилювань, громадської демонстрації, саботажу, акту вандалізму, експропріації майна, різкої зміни існуючого законодавства.

Дані за рахунком 99 відображаються в Журналі 5 (5А).

Типові господарські операції з обліку надзвичайних витрат наведені в табл. 32.14.

Таблиця 32.14. Типові господарські операції з обліку надзвичайних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено списання майна у результаті надзвичайних подій	99 “Надзвичайні витрати”	10 “Основні засоби”, 12 “Нематеріальні активи”, 20 “Виробничі запаси”, 26 “Готова продукція” тощо
2	Списано кошти у зв’язку з банкрутством банку, в якому було відкрито поточний рахунок підприємства	993 “Інші надзвичайні витрати”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”, 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”

1	2	3	4
3	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим на відновлених роботах. Проведено відповідні відрахування	99 "Надзвичайні витрати"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
4	Списано надзвичайні витрати для визначення фінансового результату від надзвичайних подій	794 "Результат надзвичайних подій"	99 "Надзвичайні витрати"

32.6. Облік належної до сплати за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій

Характеристика П(С)БО 17 "Податок на прибуток"

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податок на прибуток визначені П(С)БО 17 "Податок на прибуток". Загальна структура стандарту зображена на рис. 32.5.

П(С)БО 17 надає тлумачення наступним термінам:

Витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах внаслідок:

- ◆ тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- ◆ перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визначена відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Тимчасова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання.

Міжнародними стандартами передбачений окремий стандарт, який визначає методологічні засади обліку податку на прибуток – МСФЗ 12 "Податки на прибуток". П(С)БО 17 за своїм змістом і структурою відповідає МСФЗ 12.

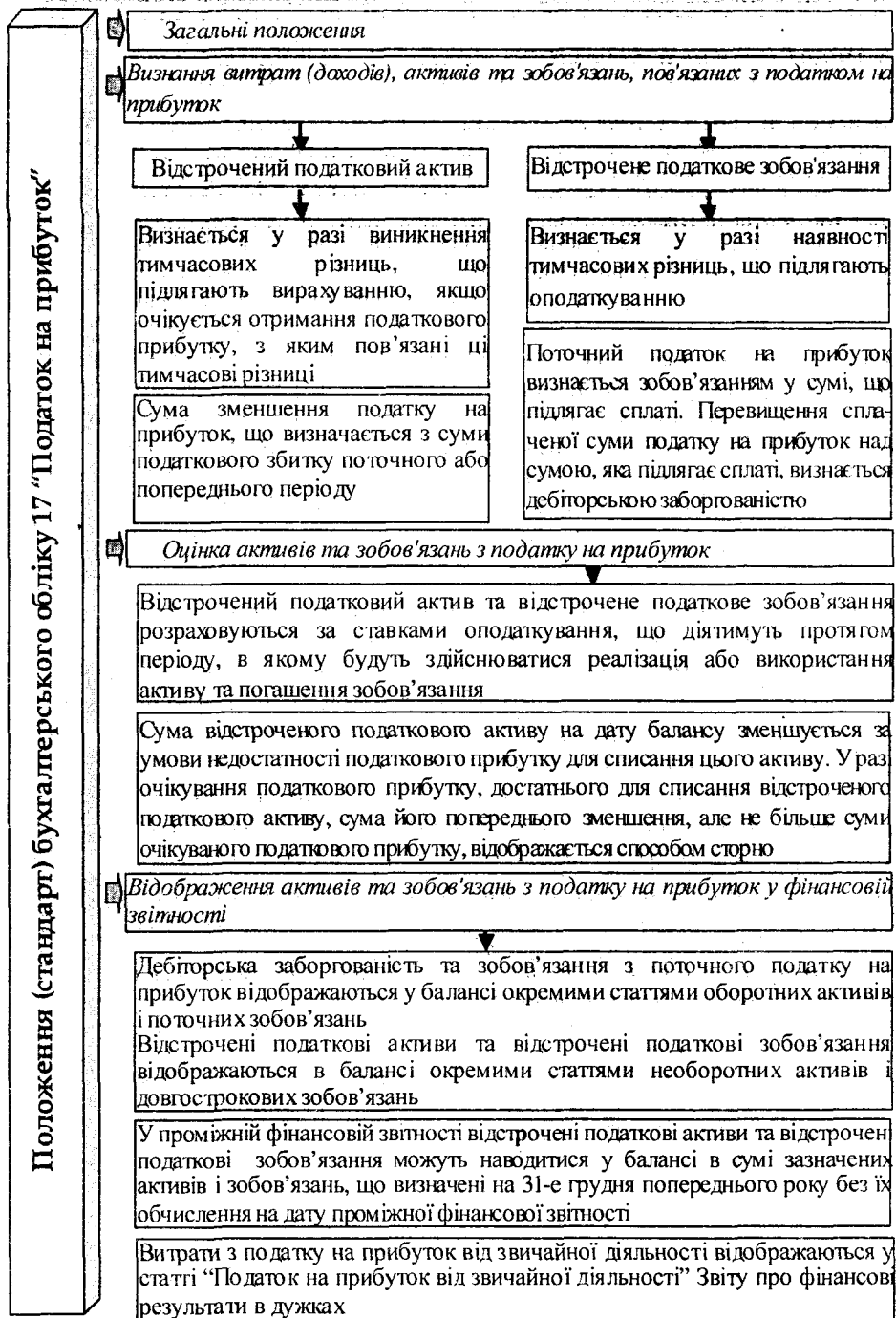


Рис. 32.5. Структура ПСБО 17 "Податок на прибуток"

Характеристика рахунку 98 "Податок на прибуток" Облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться на рахунку 98 "Податок на прибуток".

За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 98 "Податок на прибуток" має такі субрахунки:

◆ субрахунок 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності", на якому ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат);

◆ субрахунок 982 "Податок на прибуток від надзвичайних подій", на якому ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

Первинними документами при відображенні нарахування сум податку на прибуток та при списанні витрат з нарахуванням податку на прибуток на фінансові результати є довідка (розрахунок) бухгалтерії.

Дані рахунку 98 "Податок на прибуток" знаходять своє відображення в Журналі 5 (5А).

Відстрочений податок може виникати або у вигляді відстроченого податкового активу і відобразитися за дебетом рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" або у вигляді відстроченого податкового зобов'язання і відобразитися за кредитом рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

Відстрочений податковий актив визначається, якщо за результатами поточного або минулого звітного періоду отримано від'ємний об'єкт оподаткування (збиток).

Бухгалтерський облік податку на прибуток здійснюється відповідно до схеми обліку, зображеної на рис. 32.6.

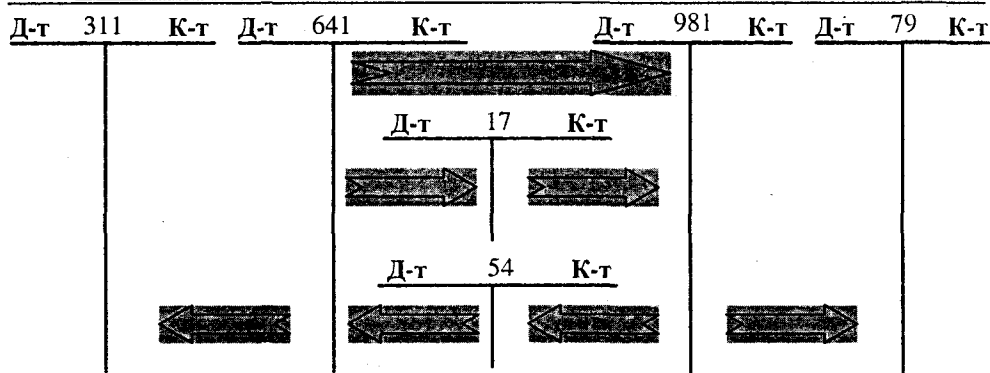


Рис. 32.6. Схема обліку податку на прибуток

Розрахунки за податком на прибуток у бухгалтерському обліку відображаються наступним чином (табл. 32.15)*.

Таблиця 32.15. Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку сум податку на прибуток

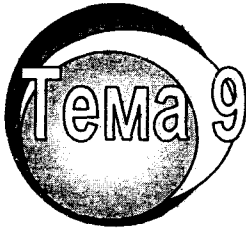
№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення зменшення суми відстрочених податкових активів:		
	– якщо прибуток одержано в результаті надзвичайних подій	981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”	17 “Відстрочені податкові активи”
	– якщо прибуток одержано в результаті звичайної діяльності	982 “Податок на прибуток від надзвичайних подій”	
2	Відображено суму відстрочених податкових зобов’язань поточного періоду:		
	– якщо прибуток одержано в результаті звичайної діяльності	981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”	54 “Відстрочені податкові зобов’язання”
	– якщо прибуток одержано в результаті надзвичайних подій	982 “Податок на прибуток від надзвичайних подій”	
3	Нараховано податок на прибуток	98 “Податок на прибуток”	641 “Розрахунки за податками”
4	Відображено зменшення раніше нарахованої суми податку на прибуток	641 “Розрахунки за податками”	98 “Податок на прибуток”
5	Відображено у складі фінансових результатів суму податку на прибуток від звичайної діяльності, визнану витратами звітного періоду	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”

1	2	3	4
6	Відображено у складі фінансових результатів суму податку на прибуток від надзвичайної діяльності, визнану витратами звітного періоду	794 “Результат надзвичайних подій”	982 “Податок на прибуток від надзвичайних подій”

*Детальну інформацію див. у навчальному посібнику: Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с. (Тема 2. Оподаткування прибутку підприємства та його облік)

У Примітках до річної фінансової звітності необхідно навести наступну інформацію щодо податку на прибуток:

- ◆ складові елементи витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов’язання, виправлення помилок тощо);
- ◆ сума поточного та відстроченого податку на прибуток відображена у складі власного капіталу;
- ◆ ставка податку на прибуток, якщо вона змінюється порівняно із звітним періодом;
- ◆ пояснення різниці між витратами (доходом з податку на прибуток та добуток облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку);
- ◆ сума за період дії тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, сума податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов’язаних з невизнанням відстроченого податкового активу;
- ◆ сума тимчасових різниць, пов’язаних з фінансовими інвестиціями у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, щодо яких відстрочені податкові зобов’язання не було визнано;
- ◆ сума визнаних відстрочених податкових активів (за кожним видом) і визнаних відстрочених податкових зобов’язань (за кожним видом);
- ◆ сума відстроченого податку на прибуток, що включена до Звіту про фінансові результати;
- ◆ сума витрат (доходу) з податку на прибуток, пов’язаних з прибутком (збитком) від діяльності, що припинена.



Облік на позабалансових рахунках

Лекція 33 Облік на позабалансових рахунках

Мета вивчення

Після вивчення лекції 33 студент повинен знати:

- місце позабалансового обліку в системі економічної інформації;
- перелік об'єктів, які обліковуються на позабалансових рахунках;
- характеристику позабалансових рахунків

Після вивчення лекції 33 студент повинен вміти:

- класифікувати позабалансові рахунки

У лекції розглядаються наступні питання:

- 33.1. Значення позабалансового обліку і його місце в системі економічної інформації
- 33.2. Об'єкти позабалансового обліку
- 33.3. Класифікація позабалансових рахунків
- 33.4. Облік на позабалансових рахунках

33.1. Значення позабалансового обліку і його місце в системі економічної інформації

Система рахунків, яка застосовується сьогодні, включає як балансів, так і позабалансові рахунки. Такий поділ ґрунтується на економічному підході до класифікації засобів підприємства та відображає їх правовий стан.

Незважаючи на те, що інформація позабалансового обліку не використовується для складання фінансової звітності та для розрахунку показників, які характеризують фінансовий стан підприємства, його ведення є обов'язковим і входить до загальної системи бухгалтерського обліку.

Завдяки веденню позабалансового обліку забезпечується реальне відображення економічного стану підприємства, він дозволяє чітко відокремити власні об'єкти від невластних, підтверджує або спростовує облікову інформацію господарюючого суб'єкта, який надав ці активи у тимчасове користування або на зберігання.

Позабалансові рахунки розкривають інформацію про наявність і рух майна, яке не належить підприємству, проте тимчасово знаходиться в його користуванні або розпорядженні.

Ведення позабалансового обліку забезпечує не тільки спостереження за збереженням активів, які належать іншим підприємствам, а й надає можливість контролювати законність використання документів суворого обліку.

Позабалансовий облік призначений для обліку результатів господарських операцій і фактів, які не впливають у даний момент на стан активів, капіталу та зобов'язань підприємства, проте вимагають спостереження і контролю в інтересах власника. У зв'язку з цим необхідно врахувати, що суми, відображені в позабалансовому обліку, є результатом можливих (майбутніх) змін майнового стану підприємства чи тих, які відбулися (відображених у балансовому обліку). Цим встановлюється зв'язок позабалансового обліку з балансовим; позабалансове спостереження здійснюється на вимогу законодавства та має юридичне значення (відповідальність за збереження майна, контроль за законністю дій).

Ігнорування позабалансового обліку або порушення правил його ведення можуть призвести до негативних наслідків:

- ◆ можливих зловживань матеріалами, що прийняті на переробку, а також цінностями, прийнятими на відповідальне зберігання;
- ◆ складності точного встановлення матеріальної відповідальності працівників складів, комор тощо;
- ◆ виникнення суперечок з постачальниками та покупцями;
- ◆ можливості несанкціонованого використання бланків суворого обліку з метою зловживання, багаторазового використання одного й того ж примірника документу окремими працівниками.

Якщо позабалансовий облік не ведеться або ж він занедбаний, то можливі й інші негативні наслідки.

Наявність у вітчизняному бухгалтерському обліку позабалансових рахунків відповідає принципам його ведення та відображає юридичну природу майнових комплексів, які фігурують у фінансовій звітності, що дозволяє:

- ◆ усунути відображення майна, яке показане в обох балансах, наприклад, орендодавця й орендаря (це особливо важливо для макроекономічних і статистичних зведень і досліджень);
- ◆ запобігти подвійному оподаткуванню майна;
- ◆ точно відобразити для всіх зацікавлених осіб вартість коштів, які були внесені та належать на правах власності засновникам й інвесторам підприємства.

Положеннями (стандартами), які визначають методологічні засади позабалансового обліку є П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 11 “Зобов'язання”, П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”, П(С)БО 14 “Оренда”.

Для правильної організації позабалансового обліку необхідне дотримання наступних принципів:

- 1) застосування реєстрів диференційованої конструкції за окремими рахунками строком не менше року;
- 2) здійснення нагляду за відповідними об'єктами обліку при застосуванні способу позиційного запису. Це означає, що встановлення та припинення нагляду слід відображати в одному рядку реєстру;
- 3) наведення в реєстрах облікових показників, необхідних для здійснення господарського контролю за об'єктами, що обліковуються поза балансом;
- 4) ведення позабалансового обліку окремих об'єктів працівниками, що здійснюють облік аналогічних об'єктів, інформація про вартість яких зазначається в балансі. Наприклад, облік матеріальних цінностей, що прийняті на відповідальне зберігання від постачальників, повинна вести група працівників з обліку виробничих запасів;
- 5) дотримання принципу матеріальної відповідальності.

33.2. Об'єкти позабалансового обліку

Розглянемо об'єкти, дані про які відображаються у позабалансовому обліку (табл. 33.1).

Таблиця 33.1. Об'єкти, які обліковуються на позабалансових рахунках

№ з/п	Об'єкт позабалансового обліку	Характеристика об'єкту
1	2	3
1	Активи у користуванні, на зберіганні	Активи, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні, у переробці, на комісії, у монтажі)
2	Бланки суворого обліку	Бланки свідоцтв, дипломів про освіту, трудові книжки, посвідчення, а також інші документи, що посвідчують особу, засвідчують подію, право, освіту, проїзні документи та товарно-супровідні документи. Повний перелік документів, які відносяться до бланків суворого обліку та суворой звітності, встановлюється відповідними нормативно-правовими актами
3	Гарантія	Доручення на виконання певною особою грошових та інших зобов'язань, у випадку невиконання яких відповідальність несе гарант
4	Забезпечення	Цінні папери та товари, які є гарантією погашення кредиту або виконання будь-якого зобов'язання. У випадку невиконання зобов'язання забезпечення стає власністю кредитора
5	Забезпечення застави	Гарантія, яку боржник дає кредитору; передача дебітором рухомого майна, яке йому належить, цінних паперів або особистого забезпечення (аваль, доручення) кредитору в якості гарантії повернення боргу
6	Контрактні зобов'язання	Зобов'язання виплатити грошові кошти, надати фінансові активи іншого підприємства або обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством
7	Непередбачені активи	Господарські засоби, право контролю над якими з метою одержання економічних вигод підприємство може отримати у випадку настання однієї або декількох подій у майбутньому

1	2	3
8	Непередбачені зобов'язання	Зобов'язання, які можуть виникнути в результаті непередбаченого збитку. Це обставини, які залежать від настання або ненастання однієї або декількох подій в майбутньому (підтвердження суми платежу, платника, дати платежу, існування самого зобов'язання тощо). Прикладами таких зобов'язань можуть бути оціночні зобов'язання за гарантіями, зобов'язаннями, що виникають в результаті судових процесів, позовів і вимог відшкодування збитку тощо
9	Списані активи	Оборотні та необоротні активи, над якими в звітному періоді в результаті фактів господарської діяльності підприємством втрачено контроль, та які не приносять йому економічних вигод, однак існує ймовірність їх одержання в майбутньому
10	Амортизаційні відрахування	Амортизація звітного періоду за всіма необоротними активами підприємства та напрями її використання

Відносини, пов'язані із заставою майна, регулюються Законом України “Про заставу” і договором, що укладається відповідно до цього Закону.

Право застави виникає в момент підписання договору, а у випадках, коли договір має бути нотаріально засвідчений, – з моменту його засвідчення нотаріусом.

Заставою можуть забезпечуватися не тільки отримані кредити, але й заборгованість, яка виникає з договорів купівлі-продажу, оренди, постачання тощо. Об'єктами застави можуть бути транспортні засоби, товари в обігу та переробці, майнові права, цінні папери, земельні ділянки, нерухоме майно.

33.3. Класифікація позабалансових рахунків

Позабалансові рахунки, як і балансові, мають свої функції:

1) своєчасне оформлення документів про надходження та вибуття засобів, що обліковуються на позабалансових рахунках;

2) повне збереження майна, що відображається на цих рахунках;

3) контроль за використанням засобів і джерел їх покриття, які не належать даному підприємству відповідно до чинного законодавства;

4) правильна організація синтетичного та аналітичного обліку майна й зобов'язань, що обліковуються на цих рахунках;

5) надання інформації про ці рахунки для потреб управління, оцінка можливої зміни кредитоспроможності та фінансової стійкості підприємства в майбутньому.

Позабалансові рахунки, як і балансові, мають двозначну нумерацію і субрахунки. Однак, облік зазначених активів, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, відповідно до якої записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок недостачі, псування проводиться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту та кількісно-вартісних показників операції.

Застосування одностороннього запису обумовлено тим, що кожен факт, що спостерігається, одночасно відображає право та зобов'язання завжди в рівнозначних сумах і вони не можуть змінюватися окремо. Тому, застосування в позабалансовому обліку термінів “актив” і “пасив” і поділ позабалансових рахунків на активні та пасивні є безпідставним.

Позабалансові рахунки не кореспондують ні між собою, ні з іншими рахунками бухгалтерського обліку, тому закриваються в односторонньому порядку.

Позабалансові рахунки різноманітні за своїм призначенням та економічним змістом, а тому повинні бути класифіковані, що дозволить краще зрозуміти їх природу.

Одна з класифікацій позабалансових рахунків належить проф. П.П. Німчинову. За економічним змістом він поділяє їх на дві групи: 1 група відображає засоби господарства, їх розміщення і цільове призначення; 2 група – джерела формування засобів і цільового призначення. В.К. Радостовець по іншому підходить до проблеми класифікації позабалансових рахунків. Він також поділяє їх на дві групи: 1 група – цінності, які не належать даному підприємству, але знаходяться в його розпорядженні, 2 група – це об'єкти обліку, які потребують додаткового спостереження та контролю в доповнення до обліку, який ведеться на позабалансових рахунках. Проф. В.Ф. Палій класифікує позабалансові рахунки за змістом і виділяє наступні чотири групи: депозитно-майнові; операційно-контрольні; умовних прав і зобов'язань; можливих змін у складі засобів, їх джерел і результатів господарської діяльності.

В Україні на сьогодні позабалансові рахунки можна умовно поділити на три підгрупи: майнові; умовних прав і зобов'язань; операційно-контрольні (табл. 33.2).

Таблиця 33.2. Класифікація позабалансових рахунків

Підгрупа	Характеристика	Класифікація
Май-нові	Призначені для обліку цінностей, які не належать господарюючому суб'єкту, проте знаходяться в його користуванні або розпорядженні	Орендовані необоротні активи
		Активи на відповідальному зберіганні
Умовних прав і зобов'язань	Враховуються потенційні права та зобов'язання, які залежать від майбутніх подій, що виникнуть з попередніх угод	Контрактні зобов'язання
		Непередбачені активи й зобов'язання
		Гарантії та забезпечення надані
Операційно-контрольні	Використовуються для контролю за окремими операціями, які не відображаються в системі балансових рахунків, а також для обліку майна, що належить підприємству, але передане іншим господарюючим суб'єктам у капіталізований фінансовий лізинг	Гарантії та забезпечення отримані
		Списані активи
		Бланки суворого обліку

Майно та фінансові зобов'язання, що обліковуються поза балансом, підлягають інвентаризації згідно з діючою методикою з наступним відображенням її результатів в окремих описах.

33.4. Облік на позабалансових рахунках

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, суб'єкти підприємницької діяльності повинні вести облік об'єктів, які не відображаються в балансі на наступних позабалансових рахунках (рис. 33.1).

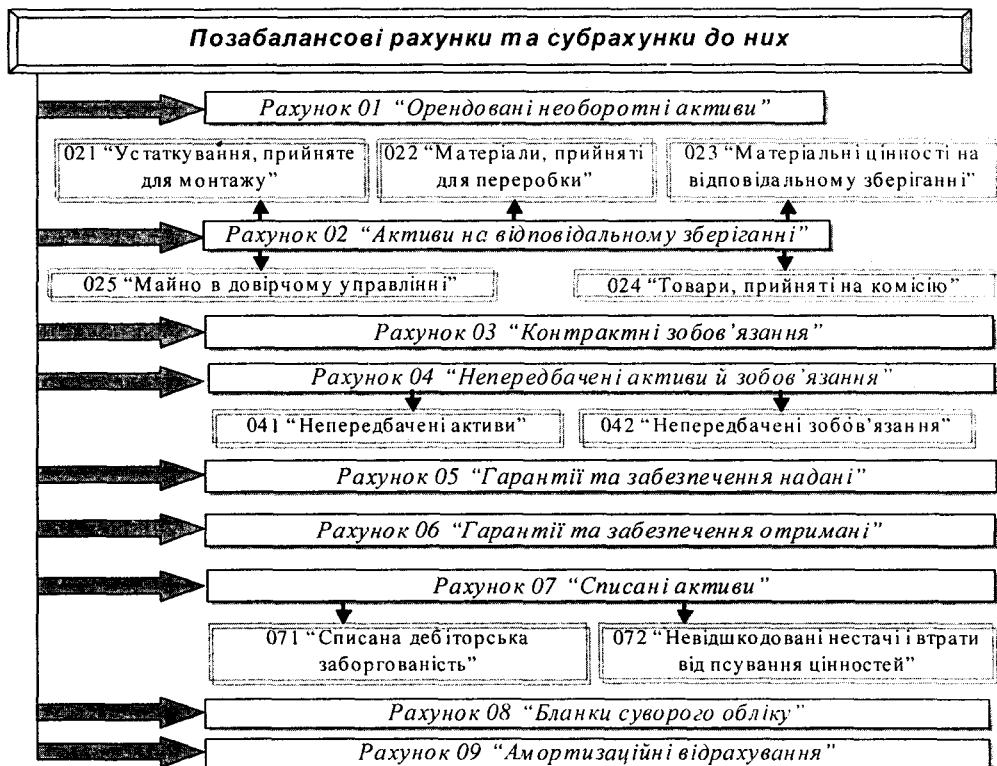


Рис. 33.1. Організація синтетичного обліку на позабалансових рахунках

Детальна характеристика цих рахунків наведена в Додатку А.

Необхідно розрізняти запаси, що зберігаються на підприємстві, на які господарюючий суб'єкт має право власності – володіє ними, і на які він не має права власності, але за визначених обставин користується чи розпоряджається ними (див. рис. 33.2).

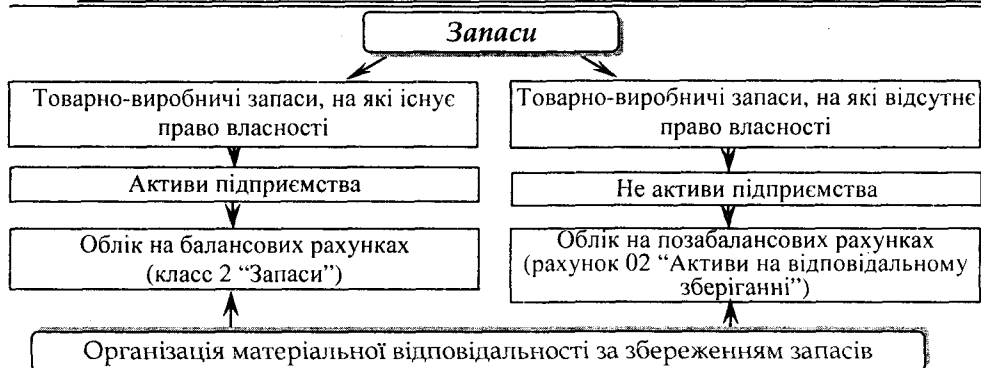


Рис. 33.2. Запаси підприємства та матеріальна відповідальність за їх збереженням

Документування руху позабалансових об'єктів Для документування операцій на позабалансових рахунках передбачені наступні первинні документи (табл. 33.3).

Таблиця 33.3. Документи, пов'язані з рухом об'єктів, що обліковуються на позабалансових рахунках

Назва документу	Призначення документу
Копія інвентарної картки об'єкту	Повинні додаватися орендодавцем до акту приймання-передачі об'єктів, що ореннуються. Зазначені документи зберігаються в бухгалтерії орендаря окремо. Об'єкти, прийняті в операційну оренду як необоротні активи, обліковуються в орендаря за інвентарними номерами орендодавця
Витяг з інвентарної книги	
Квитанція	Для оприбуткування товарів, прийнятих на комісію
Книга записів застав	Для реєстрації казначейських векселів, виданих під заставу, з метою забезпечення зобов'язань перед резидентами. У Книзі записів застав, яка повинна бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником і головним бухгалтером заставодавця, вказуються номери та вексельні суми заставлених казначейських векселів, строк виконання зобов'язання тощо

При документальному оформленні операцій з бланками довіреностей потрібно використовувати такі типові форми, призначені для документування руху бланків:

- ◆ СЗ-1 "Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності";
- ◆ СЗ-2 "Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності";
- ◆ СЗ-3 "Акт на списання використаних бланків суворої звітності";
- ◆ СЗ-4 "Акт перевірки наявності бланків суворої звітності";
- ◆ СЗ-5 "Картка-довідка за виданими і використаними бланками суворої звітності".

Оцінка позабалансових об'єктів

У накладних при оприбуткуванні на склад і видачі зі складу бланків суворого звітності в обов'язковому порядку повинні бути вказані серія і номер.

Об'єкти, що обліковуються поза балансом, можуть оцінюватися наступним чином (див. табл. 33.4).

Таблиця 33.4. Оцінка позабалансових об'єктів

№ з/п	Позабалансовий об'єкт	Оцінка об'єкту
1	Прийняті в операційну оренду (лізинг) активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів на підставі відповідних договорів (рахунок 01 "Орендовані необоротні активи")	Обліковуються в орендаря за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця згідно з договором операційної оренди
2	Оборотні та необоротні активи, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, які знаходяться у нього на відповідальному зберіганні, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління тощо (рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні")	Обліковуються за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах
3	Деривативи (форвардні та ф'ючерсні контракти, опціони) та інші контракти (рахунок 03 "Контрактні зобов'язання")	Обліковуються в оцінці, передбаченій контрактами
4	Непередбачені (потенційні) активи та непередбачені (потенційні) зобов'язання (рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання")	Обліковуються в оцінці, передбаченій контрактами
5	Видані підприємством гарантії та забезпечення, виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (рахунок 05 "Гарантії та забезпечення надані")	Обліковується за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковується: вартість активів підприємства оформлених договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується; вартість прийнятих зобов'язань за договорами поруки; вартість інших гарантій та забезпечень
6	Отримані гарантії та забезпечення, виконання зобов'язань і платежів (рахунок 06 "Гарантії та забезпечення отримані")	Обліковується за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення
7	Дебіторська заборгованість, списана з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, а також сума невідшкодованих недостач і втрат від псування оборотних і необоротних активів (рахунок 07 "Списані активи")	Обліковується в сумі списаної з балансу дебіторської заборгованості та вартості недостач і втрат майна
8	Бланки суворого обліку та суворої звітності (рахунок 08 "Бланки суворого обліку")	Обліковуються за цінами бланків суворого обліку та суворої звітності
9	Нарахована та використана амортизація необоротних активів (рахунок 09 "Амортизаційні відрахування")	Обліковується за фактичними сумами, які відображені на балансових рахунках

Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків за позабалансовими об'єктами

Характеристика субрахунків, призначених для обліку на позабалансових рахунках, наведена в табл. 33.5.

Таблиця 33.5. Характеристика субрахунків, відкритих до позабалансових рахунків

Шифр суб-рахунку	Назва рахунку	Характеристика рахунку
1	2	3
Рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні"		
021	Устаткування, прийняте для монтажу	Обліковуються всі види обладнання, устаткування та інші необоротні активи, одержані підрядною організацією від замовника та прийняті для монтажу. При виконанні робіт підрядним способом на отримання устаткування для монтажу підрядчик виписує вимогу. Аналітичний облік ведеться за замовниками, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу)
022	Матеріали, прийняті для переробки	Ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Первинними документами можуть бути квитанції, в яких окремою позицією виділяються ці матеріали, відомості, приймальні накладні, договори, акти та інші документи, в яких зазначається найменування матеріалу, його характеристика, кількість і ціна. Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини і матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника)
023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	Ведеться облік прийнятих матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але не сплачених матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до моменту їх оплати; надмірно одержаних ТМЦ, ніж це зазначено у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та невивезених з причин, що не залежать від підприємства тощо. Підставою для віднесення матеріалів на позабалансовий рахунок є платіжна вимога постачальника і письмове обґрунтування відмови від акцепту та оплати рахунку. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання

1	2	3
024	Товари, прийняті на комісію	Обліковуються одержані товари в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Даний субрахунок, в основному, використовують торговельно-посередницькі підприємства, які приймають цінності на комісію чи консигнацію. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами. Приймання товарів на комісію оформлюється заповненням квитанції в трьох примірниках, яка є письмовим вираженням договору комісії. На підставі другого примірника, товарної картки, товар оприбутковується по дебету рахунку 024 за ціною, узгодженою з комітентом
025	Майно в довірчому управлінні	Обліковується майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб. Аналітичний облік ведеться за об'єктами, ТМЦ, місцезнаходження та власниками
Рахунок 03 "Контрактні зобов'язання"		
041	Непередбачені активи	Ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій
042	Непередбачені зобов'язання	Ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, що може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків
Рахунок 07 "Списані активи"		
071	Списана дебіторська заборгованість	Обліковується сума списаної дебіторської заборгованості протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується з даного субрахунку після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами по дебету рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" чи інших рахунків обліку активів і кредиту субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості
072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	Зменшення суми невідшкодованих недостач і втрат від псування цінностей відображається після вирішення питання про винних осіб з одночасними записами по дебету субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" та кредиту субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" в сумі, що належить до відшкодування винуватцями

Аналітичний облік на позабалансових рахунках на підприємстві ведеться в наступних розрізах (див. табл. 33.6).

Таблиця 33.6. Організація аналітичного обліку на позабалансових рахунках

Шифр рахунку	Назва рахунку	Аналітичний облік
1	2	3
01	Орендовані необоротні активи	За видами активів, а також у розрізі окремо взятих орендодавців
02	Активи на відповідальному зберіганні	За замовниками, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування, видами сировини та матеріалів, за місцями їх зберігання чи переробки, за видами товарів і комітентами, за ТМЦ, місцями знаходження та власниками
03	Контрактні зобов'язання	За видами зобов'язань
04	Непередбачені активи й зобов'язання	За видами активів і зобов'язань
05	Гарантії та забезпечення надані	За кожною наданою гарантією і забезпеченням
06	Гарантії та забезпечення отримані	За кожною отриманою гарантією і забезпеченням
07	Списані активи	За боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей
08	Бланки суворого обліку	За кожним бланком і місцями їх зберігання
09	Амортизаційні відрахування	За напрямками використання амортизаційних відрахувань: – будівництво об'єктів; – придбання (виготовлення) основних засобів; – поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів; – придбання (створення) нематеріальних активів; – інші капітальні роботи; – погашення отриманих на капітальні інвестиції позик

Типова кореспонденція рахунків – Типові господарські операції та їх відображення на рахунках позабалансового обліку відображено в табл. 33.7.

Таблиця 33.7. Відображення в обліку операцій на позабалансових рахунках

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Рахунок 01 “Орендовані необоротні активи”			
1	Прийнято підприємством основні засоби в оренду (земельна ділянка, будинок, машини, обладнання, багаторічні насадження тощо)	01 “Орендовані необоротні активи”	–
2	Прийнято підприємством необоротні матеріальні активи в оренду (малоцінні і швидкозношувані предмети, строк експлуатації яких перевищує один рік, тимчасові нетитульні споруди, інвентарна тара, природні ресурси тощо)	01 “Орендовані необоротні активи”	–

1	2	3	4
3	Повернуто орендодавцю основні засоби та необоротні матеріальні активи після завершення або припинення строку оренди	–	01 “Орендовані необоротні активи”
Рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні”			
4	Отримані підрядною організацією оснащення, обладнання та інші товарно-матеріальні цінності від замовника для монтажу	021 “Устаткування прийняте для монтажу”	–
5	Надійшла сировина та матеріали від замовника для переробки	022 “Матеріали прийняті для переробки”	–
6	Прийнято на позабалансовий облік товарно-матеріальні цінності, за якими оформлена відмова від акцепту; оформлені розписками і не вивезені з причин, які не залежать від підприємства	023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”	–
7	Отримано товари на комісію для продажу від імені або за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари	024 “Товари прийняті на комісію”	–
8	Повернуто замовнику змонтоване обладнання	–	021 “Устаткування прийняте для монтажу”
9	Повернуто замовнику ТМЦ після їх переробки	–	022 “Матеріали, прийняті для переробки”
10	Списані товари, прийняті на комісію в результаті їх реалізації, уцінки або повернення власнику	–	024 “Товари, прийняті на комісію”
11	Повернуто майно, яке було в довірчому управлінні	–	025 “Майно в довірчому управлінні”
Рахунок 03 “Контрактні зобов’язання”			
12	Укладено контракт на придбання і реалізацію цінних паперів, матеріальних і нематеріальних активів тощо	03 “Контрактні зобов’язання”	–
13	Списано контрактні зобов’язання в результаті виконання контракту, ліквідації, відмови від виконання передачі або продажу зобов’язання за контрактом іншим особам	–	03 “Контрактні зобов’язання”
Рахунок 04 “Непередбачені активи й зобов’язання”			
14	Надходження непередбачених активів (запасів, товарів, необоротних активів)	041 “Непередбачені активи”	–
15	Відображено наявність непередбаченого зобов’язання	–	042 “Непередбачені зобов’язання”
16	Вибуття непередбачених активів, раніше оприбуткованих за балансом	–	041 “Непередбачені активи”
17	Списано непередбачені зобов’язання	042 “Непередбачені зобов’язання”	–

1	2	3	4
Рахунок 05 "Гарантії та забезпечення надані"			
18	Видана гарантія за договором поруки під забезпечення виконання зобов'язання	05 "Гарантії та забезпечення надані"	–
19	Відображено погашення заборгованості, за якою були надані гарантії та забезпечення, та внаслідок перенесення зобов'язань за ними на баланс	–	05 "Гарантії та забезпечення надані"
Рахунок 06 "Гарантії та забезпечення отримані"			
20	Отримання гарантії і забезпечення	06 "Гарантії та забезпечення отримані"	–
21	Списання гарантії і забезпечень внаслідок погашення заборгованості, за якою вони були надані, і перенесення заборгованості за ними на баланс	–	06 "Гарантії та забезпечення отримані"
Рахунок 07 "Списані активи"			
22	Відображено на позабалансовому рахунку: – дебіторську заборгованість, списану з балансу підприємства внаслідок неплатоспроможності боржника	071 "Списана дебіторська заборгованість"	–
23	– суму невідшкодованих недостач і втрат від псування цінностей внаслідок неплатоспроможності осіб	072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"	–
24	Закрито рахунок 07 "Списані активи" після зміни платоспроможності боржників і реального надходження коштів у касу підприємства або на поточний рахунок	–	071 "Списана дебіторська заборгованість", 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"
Рахунок 08 "Бланки суворого обліку"			
25	Відображено надходження на підприємство проїзних квитків, абонементних документів, трудових книжок, бланків довіреностей тощо	08 "Бланки суворого обліку"	–
26	Списано за актами використані бланки трудових книжок, довіреностей, проїзних квитків, абонементних документів тощо	–	08 "Бланки суворого обліку"
Рахунок 09 "Амортизаційні відрахування"			
27	На суму нарахованої амортизації за звітний період збільшено позабалансовий рахунок	09 "Амортизаційні відрахування"	–
28	На суму здійснених капітальних інвестицій зменшено позабалансовий рахунок	–	09 "Амортизаційні відрахування"

Контрактні зобов'язання. *Дериватив* – це стандартний документ (договір), що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні і нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах в майбутньому. За видами цінностей деривативи поділяються на *фондові, валютні, товарні*.

Непередбачені активи й зобов'язання. Ці активи або зобов'язання, як правило, виникли при узгодженні минулих господарських операцій, проте, можуть стати реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Таке визначення включає три основні характеристики непередбачених активів і зобов'язань: наявність обставини; невизначеність кінцевого результату цієї обставини; вирішення невизначеності на підставі однієї або декількох майбутніх подій.

Гарантії та забезпечення надані. Використання казначейських векселів для застави з метою забезпечення зобов'язань перед резидентами реєструється в Книзі записів застав і відображається в бухгалтерському обліку за сумою векселя на рахунку 05 “Гарантії та забезпечення надані”, з якого вексельна сума списується у випадку припинення права застави. У Книзі записів застав, яка повинна бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником і головним бухгалтером заставодавця, вказуються номери та вексельні суми заставлених казначейських векселів, строк виконання зобов'язання тощо.

Такий порядок обліку пов'язаний з тим, що майно, яке передається, не переходить у власність заставодержателя, а знаходиться на балансі заставника. Списання з балансу відбуваються при невиконанні зобов'язань за договором застави. Продаж заставленого майна проводиться на аукціоні.

За рахунок заставленого майна заставодержатель має право задовольняти свої вимоги в повному обсязі, включаючи відсотки, відшкодувати збитки, пов'язані з простроченням, витрати на утримання заставленого майна. Такі витрати обов'язково підтверджуються документально.

Іпотечний заставник має право за письмовою згодою заставодержателя передавати предмети застави в оренду. Також заставник за погодженням з заставодержателем може продавати заставне майно за умови переходу до нового заставника боргу, забезпеченого заставою. При цьому складається новий договір застави та проводяться зміни на позабалансових рахунках всіх трьох сторін угоди.

Гарантії та забезпечення отримані. За рахунок заставленого майна заставодержатель має право задовольняти свої вимоги в повному обсязі, включаючи відсотки, відшкодувати збитки, пов'язані з простроченням, витрати з утримання заставленого майна. Дані витрати повинні бути підтверджені документально. У тих випадках, коли суми, вирученої від продажу предмета застави, недостатньо для відшкодування загального збитку, заставодержатель має право одержати суму, якої не вистачає (якщо інше не передбачено умовами договору).

Якщо підприємство придбало бланки суворого обліку та оприбуткувало їх на склад, а потім передало в підзвіт матеріально відповідальним особам, а на витрати виробництва вони списуються за актами після їх використання, то

в такому випадку бланки суворого обліку обліковуються на балансовому рахунку 20 “Виробничі запаси” (субрахунок 209 “Інші матеріали”).

При обліку бланків суворого обліку на рахунку 20 “Виробничі запаси” в обов’язковому порядку повинні відображатися: основні реквізити, найменування, ціна, серія і номер бланків суворої звітності.

Нараховану суму амортизації необоротних активів необхідно відобразити на позабалансовому рахунку по Д-т 09 “Амортизаційні відрахування”. У момент придбання (виготовлення), поліпшення, модернізації, реконструкції тощо, необоротних активів (Д 15 К 63, 20) слід також зробити запис: К-т 09 рахунку в позабалансовому обліку.

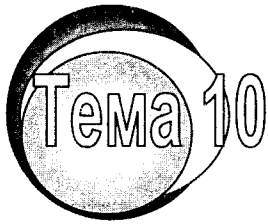
Слід зазначити, що зменшувати рахунок 09 “Амортизаційні відрахування” не потрібно, якщо придбання основних засобів здійснюється за рахунок бюджетних коштів, цільових надходжень або внесків до статутного капіталу.

Дані з рахунків позабалансового обліку відображаються в облікових регістрах і фінансовій звітності (табл. 33.8).

Таблиця 33.8. Розкриття інформації про позабалансові рахунки в регістрах і фінансовій звітності

Шифр і назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
01 “Орендовані необоротні активи”	Відомість 8	ряд. 261
02 “Активи на відповідальному зберіганні”		ряд. 923, 925
03 “Контрактні зобов’язання”		–
04 “Непередбачені активи й зобов’язання”		–
05 “Гарантії та забезпечення надані”		–
06 “Гарантії та забезпечення отримані”		–
07 “Списані активи”		субрахунок 072 – ряд. 980
08 “Бланки суворого обліку”		–
09 “Амортизаційні відрахування”		Розділ XIII ряд. 1300-ряд. 1315

Інформація про існування таких активів і зобов’язань необхідна для розкриття її в Примітках до річної фінансової звітності. Загальні методологічні принципи обліку, розкриття потенційних активів і зобов’язань підприємства викладені в П(С)БО 11 “Зобов’язання”.



Облік операцій з реорганізації та банкрутства підприємства

Лекція 34

Відображення в обліку процедури припинення господарської діяльності

Мета вивчення

Після вивчення лекції 34 студент повинен знати:

- шляхи припинення діяльності суб'єкта господарювання;
- особливості застосування процедури реорганізації підприємства;
- причини ліквідації підприємства;
- судові процедури банкрутства, які застосовуються до підприємства-боржника;
- черговість задоволення вимог кредиторів при ліквідаційній процедурі.

Після вивчення лекції 34 студент повинен вміти:

- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції з реорганізації підприємства за різними формами;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції, пов'язані з процедурою ліквідації підприємства;
- створювати та використовувати забезпечення зобов'язань перед кредиторами за встановленою законодавством черговістю;
- скласти ліквідаційний баланс

У лекції розглядаються наступні питання:

- 34.1. Структура П(С)БО 27 та основні терміни
- 34.2. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік операцій з припинення діяльності підприємства
- 34.3. Бухгалтерське відображення процедури реорганізації підприємства
- 34.4. Відображення в обліку ліквідаційної процедури підприємства

Підприємства в ході своєї господарської діяльності можуть змінювати форму власності, організаційно-правову форму, масштаби діяльності або взагалі припинити свою діяльність шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації.

Підприємства відповідно до законодавства у своїй діяльності повинні дотримуватися **принципу безперервності**, який передбачає проведення оцінки активів і зобов'язань, виходячи з припущення, що діяльність даного підприємства триватиме далі. Проте, коли діяльність підприємства припиняється, управлінець окрім тієї інформації, якою він володіє, може вимагати додаткову інформацію для прийняття управлінських рішень щодо фінансового оздоровлення підприємства.

Припинення діяльності юридичної особи призводить до припинення оцінки її активів і зобов'язань (рис. 34.1).



Рис. 34.1. Вплив принципу безперервності на оцінку активів і зобов'язань підприємства

34.1. Структура П(С)БО 27 та основні терміни

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про діяльність, що припиняється, та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 27 „Діяльність, що припиняється”.

Основні розділи даного положення наведено на рис. 34.2.

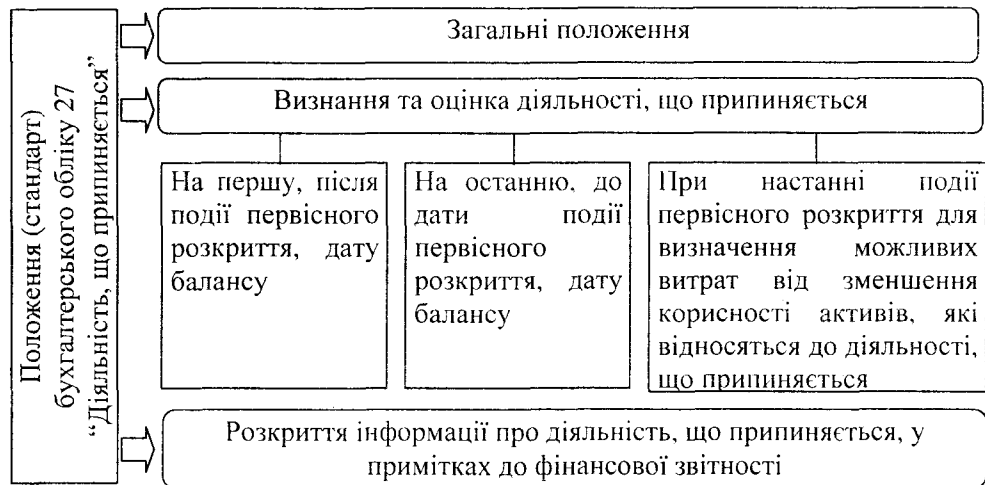


Рис. 34.2. Основні розділи П(С)БО 27

Нижче наведені основні терміни, що використовуються з прийняттям П(С)БО 27.

Географічний сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва певного виду (або групи) продукції (робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших отриманням доходу, економічними і політичними умовами, взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах, віддаленістю операцій, характерними ризиками діяльності, правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Господарський сегмент – відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва певного виду (або групи) продукції (робіт, послуг), яка відрізняється від інших видом продукції (робіт, послуг), отриманням доходу, характером виробничого процесу, притаманними їй ризиками, категорією споживачів.

Діяльність, що припиняється – призначені за єдиним планом для продажу відокремлювана частина підприємства як сукупність активів і зобов'язань або окремі активи такої частини підприємства, а також безпосереднє припинення (ліквідація) діяльності з виробництва продукції (робіт, послуг), що є суттєвою або географічно відокремлюваною та може бути відділена операційно з метою складання фінансової звітності.

Подія первісного розкриття – перша з таких подій: укладення підприємством угод про продаж активів, без яких діяльність, що підлягає припиненню, надалі практично неможлива; затвердження уповноваженим керівним органом управління підприємства конкретного плану припинення діяльності та його оприлюднення.

34.2. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік операцій з припинення діяльності підприємства

Бухгалтерське відображення процедури припинення діяльності підприємства висвітлено й міжнародними стандартами фінансової звітності, а саме МСФЗ 35 “Діяльність, що припиняється”.

Зміни в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах, а також їх відображення в обліку при припинення діяльності має важливе значення для підприємства. Ст. 12 МСФЗ 35 визначає, що активи, зобов'язання, дохід і витрати прямо відносяться до складової частини, якщо їх вилучають шляхом продажу складової частини підприємства, завершення її експлуатації чи ліквідації іншим способом. Аналогічні умови віднесення активів, зобов'язань, доходів і витрат до діяльності, що припиняється, наводяться в П(С)БО 27.

МСФЗ 35 не встановлює жодних принципів визнання та оцінки діяльності, що припиняється. Норми цього стандарту вимагають дотримання принципів визнання та оцінки, передбачених іншими стандартами. При припиненні діяльності підприємства (ліквідації та реорганізації) слід також використовувати МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів”, МСФЗ 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”, МСФЗ 19 “Виплати працівникам” (для визнання виплат при звільненні) та МСФЗ 16 “Основні засоби” при ліквідації активів підприємства.

П(С)БО 27 визначено наступні умови визнання та оцінки діяльності, що припиняється:

✓ якщо подія первісного розкриття відбулася після дати балансу, але до дати подання фінансової звітності, то визнання та оцінка діяльності, що припиняється, здійснюється на останню, до дати події первісного розкриття, дату балансу (ст. 7);

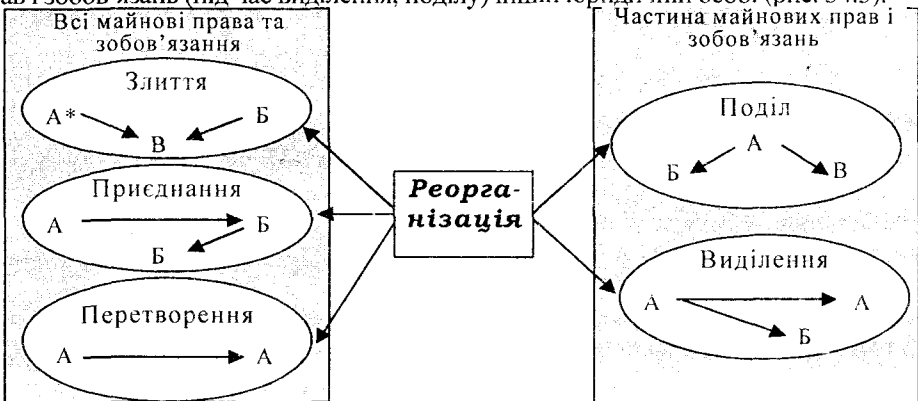
✓ зобов'язання підприємства з невизначеними сумою або часом погашення, що виникають унаслідок події первісного розкриття ... відображаються шляхом створення забезпечення для відшкодування майбутніх витрат на реструктуризацію відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання" (ст. 8);

✓ при настанні події первісного розкриття для визначення можливих втрат від зменшення корисності активів, які відносяться до діяльності, що припиняється, підприємством уточнюється їх вартість (ст 9).

П(С)БО 27 "Діяльність, що припиняється" майже ідентичне за своїм змістом міжнародному стандарту фінансової звітності 35 "Діяльність, що припиняється". Однак МСФЗ 35 містить набагато ширшу інформацію з даного питання; особливо щодо подання та розкриття інформації про діяльність підприємств, які ліквідуються.

34.3. Бухгалтерське відображення процедури реорганізації підприємства

Юридичний аспект реорганізації підприємства Реорганізація – правонаступництво однієї юридичної особи за всіма майновими правами та зобов'язаннями (під час злиття, приєднання, перетворення) або частиною майнових прав і зобов'язань (під час виділення, поділу) іншій юридичній особі (рис. 34.3).



*А, Б, В – підприємства

Рис. 34.3. Форми реорганізації підприємства

Як видно з рисунку, *правопередником* виступає юридична особа, що реорганізується, а *правонаступником* – юридична особа, що створюється при процедурі реорганізації.

Основні умови та порядок проведення реорганізації визначаються вищим органом управління юридичної особи, який приймає рішення про затвердження відповідних документів (див. табл. 34.1).

Таблиця 34.1. *Форми та етапи реорганізації юридичних осіб*

Види	Характеристика	Етапи реорганізації	Державна перереєстрація	Документи, що складаються
Злиття	Всі майнові права та зобов'язання правоопередників переходять до правонаступника	1. Прийняття рішення про реорганізацію компетентними органами кожної із юридичних осіб, які зливаються. 2. Проведення установчих зборів правонаступника; розробка його установчих документів; визначення розміру статутного капіталу, складу засновників; державна реєстрація. 3. Складання та підписання об'єднаного балансу. 4. Включення підприємств-правопередників з державного реєстру	Потрібна	Договір про злиття, установчі документи, право наступника, передавальний акт обох сторін
Підрядження	Всі майнові права та зобов'язання правоопередників переходять до правонаступника	1. Прийняття рішення про реорганізацію; внесення до установчих документів правонаступника положень, які стосуються його правонаступництва, зміна складу засновників, розміру статутного капіталу та організаційно-правової форми (при необхідності). 2. Щодо організаційно-правової форми підприємства- правонаступника, можливі наступні два варіанти: а) зміна складу засновників; б) зміна організаційно-правової форми підприємства- правонаступника. 3. Складання та підписання балансів передачі. 4. Включення підприємств-правопередників з державного реєстру	Не потрібна. До установчих документів підприємства, що приєднує, вносяться зміни	Договір про передавання, передавальний акт кожної організації, що приєднується
Перетворення	Всі майнові права та зобов'язання правоопередника переходять до правонаступника	1. Прийняття вищим (або іншим компетентним) органом підприємства-правоопередника рішення про його перетворення. 2. Створення підприємства- правонаступника засновниками підприємства-правоопередника і державна реєстрація першого правонаступника	Потрібна	Рішення про перетворення, передавальний акт
Поділ	Частина майнових прав і зобов'язань правоопередника переходить до правонаступників	1. Прийняття компетентним органом рішення про реорганізацію, затвердження способу поділу та валюти розподільчих балансів. 2. Складання і підписання розподільчих балансів. 3. Включення підприємства-правоопередника з державного реєстру	Потрібна	Рішення про поділ, розподільний баланс, передавальний акт
Виділення	Частина майнових прав і зобов'язань правоопередника переходить до правонаступників	Етапи даної реорганізації аналогічні до етапів поділу, за винятком того, що при виділенні підприємство-правоопередник свою діяльність не припиняє і не підлягає виключенню з державного реєстру. Виділення засновників не обов'язкове (засновником може бути підприємство-правоопередник, а правонаступник матиме організаційно-правову форму дочірнього підприємства)	Не потрібна, якщо підприємству, що реорганізується	Рішення про виділення, розподільчий баланс, передавальний акт

Документування при реорганізації Основним документом, що є підставою для проведення процедури реорганізації є договір з реорганізації підприємства. Майже при всіх формах реорганізації основним документом при передачі майна та зобов'язань є *передавальний акт*, який затверджується засновниками (учасниками) юридичної особи або органом, який прийняв рішення про реорганізацію юридичних осіб, і надається разом з установчими документами для державної реєстрації новоствореної юридичної особи або внесення змін до установчих документів юридичної особи, яка вже існує. Форма та зміст передавального акту законодавством не встановлені, проте, в ньому доцільно відображати:

- ◆ загальну інформацію про реорганізацію юридичних осіб (повне найменування юридичних осіб, які беруть участь у реорганізації, їх організаційно-правову форму, вид реорганізації, правонаступництво);
- ◆ Баланс, який містить відомості про майно, зобов'язання та власний капітал юридичної особи, що реорганізується;
- ◆ Звіт про фінансові результати юридичної особи, що реорганізується;
- ◆ пояснення окремих статей до Балансу та Звіту про фінансові результати юридичних осіб, що реорганізуються.

При реорганізації у формі приєднання або злиття до органу реєстрації слід подати Баланси та Звіти про фінансові результати юридичних осіб, що беруть участь у реорганізації. У випадку перетворення подаються форми звітності перетворюваного підприємства.

При реорганізації шляхом поділу або виділення основним документом, на підставі якого здійснюється передача майнових прав та зобов'язань правонаступникам, є *розподільчий баланс*. Обсяг інформації, яка в ньому наводиться, залежить від діяльності юридичної особи, що реорганізується. У розподільчому балансі розкриваються:

- ◆ загальна інформація про реорганізацію юридичних осіб (повне найменування юридичної особи- правонаступника, його організаційно-правова форма, вид реорганізації, правонаступництво);
- ◆ розподільчий бухгалтерський баланс, який містить інформацію про активи, зобов'язання та власний капітал юридичної особи, яка реорганізується, а також кількісне вираження розподілу статей між бухгалтерськими балансами правонаступників;
- ◆ Звіт про фінансові результати підприємства, що реорганізується, наростаючим підсумком з початку року до дати подання документів на реорганізацію (або звіт за попередній квартал);
- ◆ пояснення до розподільчого балансу, які розкривають окремі статі активів, зобов'язань і власного капіталу, а також особливості розподілу балансових статей між правонаступниками.

Передавальний акт та розподільчий баланс тісно пов'язані з бухгалтерським обліком. З одного боку, дані бухгалтерського обліку є основою для формування передавального акту або розподільчого балансу. З іншого – вони використовуються при уточненні сум активів, зобов'язань і капіталу правонаступників при інвентаризації.

Інвентаризація майна та зобов'язань при реорганізації за рівнем значимості для підприємства прирівнюється до обов'язкової щорічної інвентаризації та повинна охоплювати всі без винятку види майна й зобов'язань.

У випадку розбіжностей між результатами інвентаризації та даними бухгалтерського обліку на дату державної реєстрації створення (припинення діяльності) юридичних осіб облікові дані правонаступника (правонаступників) повинні бути відкориговані. Таким чином, можлива “початкова” інвентаризація, що передуює складанню передавального акту (розподільчого балансу), і “заклучна”, яка забезпечує контроль за результатами проведеної реорганізації.

Обсяг облікових робіт з інвентаризації буде меншим, якщо початкова або заклучна інвентаризація співпадатиме з обов’язковою щорічною інвентаризацією перед складанням річної фінансової звітності.

Відображення процедури реорганізації підприємства в обліку Облік операцій щодо об’єднання підприємств регламентується П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, структуру якого наведено в лекції 13. У міжнародній практиці даному положенню відповідає МСФЗ 22 “Об’єднання компаній” (див. лекцію 13).

При припиненні діяльності підприємства шляхом його реорганізації слід також керуватися П(С)БО 27 “Діяльність, що припиняється”.

Залежно від форми реорганізації у бухгалтерському обліку операції з реорганізації будуть відображатися по-різному. Проте, документальне оформлення операцій суттєво не відрізняється (рис. 34.4).

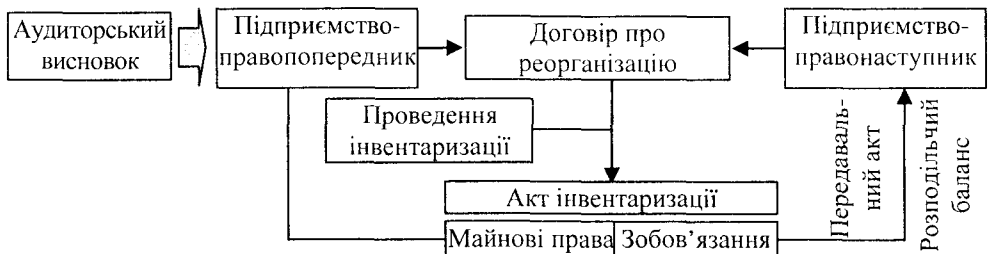


Рис. 34.4. Документальна підстава для проведення реорганізації

При таких формах реорганізації як злиття, приєднання, перетворення відбувається передача всіх майнових прав і зобов’язань підприємства-правопередника, на відміну від поділу та виділення, де передається лише їх частина.

На практиці виникає чимало проблем щодо передачі майна та зобов’язань (однотипне майно на різних підприємствах оцінюється за різною вартістю; перед тим, як передати зобов’язання, необхідна згода третьої сторони, що повинна його погасити тощо) (рис. 34.5, 34.6).

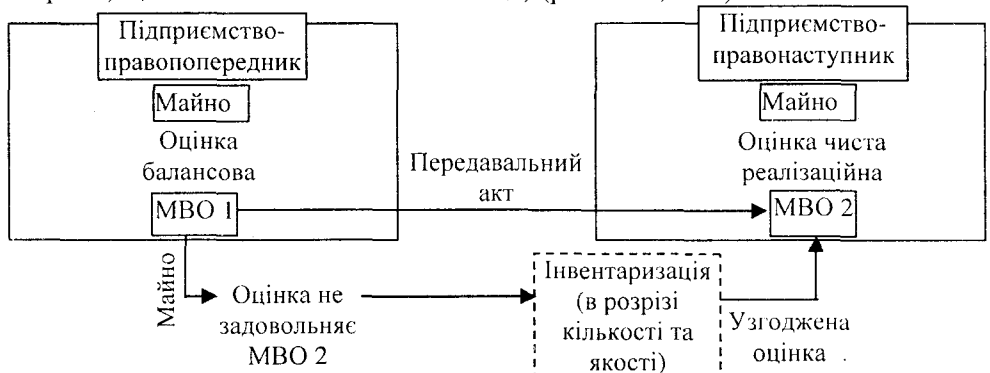


Рис. 34.5. Порядок передачі майна

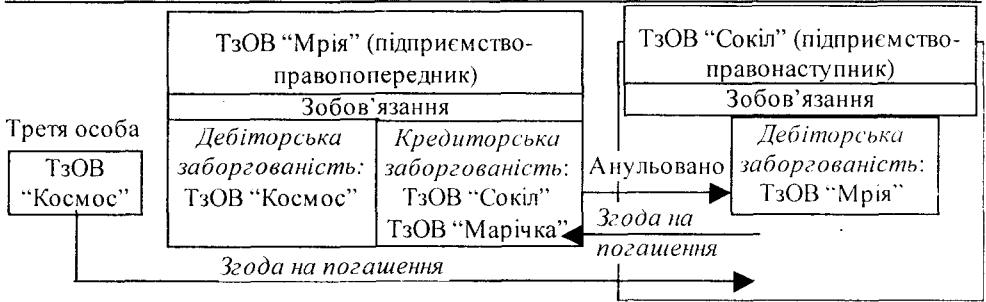


Рис. 34.6. Порядок передачі зобов'язань

Так, у результаті злиття, приєднання підприємства правонаступник обліковує майно та джерела його утворення шляхом приєднання до вступного сальдо на день приймання за даними відповідних рахунків бухгалтерського обліку. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець. Передача активів внаслідок реорганізації підприємства не є реалізацією, а тому не відображається на рахунках обліку доходів.

Всі витрати, пов'язані з об'єднанням підприємств (реєстрація, інформаційні, та консультаційні послуги тощо), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені. Об'єднане підприємство відображає активи, зобов'язання та власний капітал за їх балансовою вартістю з урахуванням зміни облікової політики, якщо такі були. Внутрішня заборгованість і результати операцій між об'єднаними підприємствами виключаються при складанні фінансової звітності об'єданого підприємства.

Показники фінансової звітності підприємств, що об'єднуються, включаються до фінансової звітності об'єднаних підприємств за період, у якому відбувається об'єднання, і за попередній період.

Порядок формування балансу при злитті підприємства наведено на рис. 34.7.

Баланс ТзОВ "Мрія"		Баланс ТзОВ "Космос"	
Актив	Пасив	Актив	Пасив
Майно 6200,0	Власний капітал 605,0	Майно 76,3	Власний капітал 13,4
	Зобов'язання 5595,0		Зобов'язання 62,9
Разом 6200,0	Разом 6200,0	Разом 76,3	Разом 76,3

Баланс ТзОВ "Сокіл"	
Актив	Пасив
Майно 6276,3	Власний капітал 618,4
	Зобов'язання 5657,4
Разом 6276,3	Разом 6276,3

Рис. 34.7. Порядок формування балансу при злитті підприємств

Дана схема порядку формування балансу при злитті підприємств діє лише за умови взаємного погодження між підприємствами ТЗОВ “Мрія” і ТЗОВ “Космос” щодо оцінки майна та зобов’язань. Якщо хоча б одне з підприємств не погоджується з оцінкою іншого, то проводиться інвентаризація та переоцінка майна.

Порядок формування балансу при приєднанні за умови взаємного погодження обох сторін (за відсутності такої згоди проводиться інвентаризація та переоцінка) наведено на рис. 34.8.

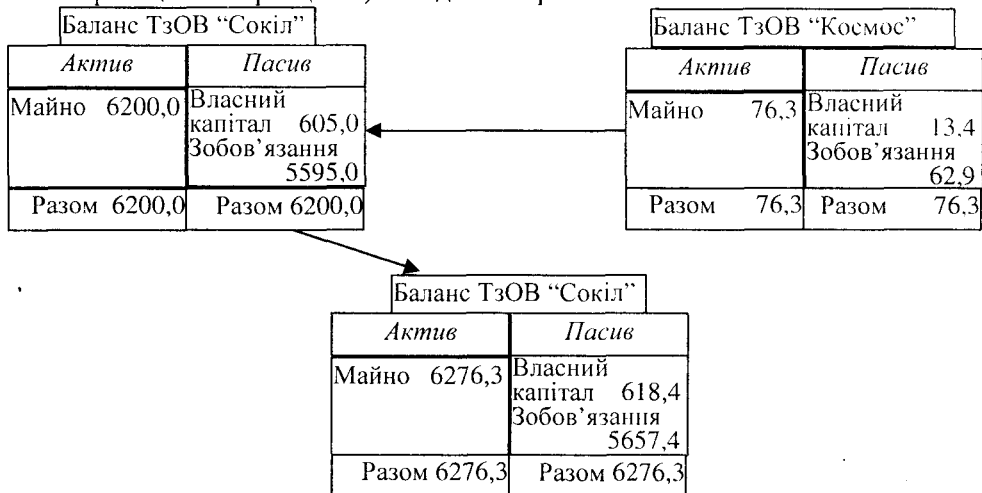


Рис. 34.8. Порядок формування балансу при приєднанні підприємства

Згідно з чинним законодавством об’єднання обох балансів необхідно відображати з використанням синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку.

Операції з передачі відповідних часток активів, капіталу та зобов’язань від правопередника до правонаступника на рахунках бухгалтерського обліку доцільніше відображати за допомогою субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”, у кореспонденції з рахунками, призначеними для обліку господарських засобів та джерел їх утворення.

Юридична особа може приєднати до себе іншу шляхом її придбання, у результаті чого виникає гудвіл або негативний гудвіл (див. лекцію 13).

Облікові процедури, пов’язані із реорганізацією господарюючих суб’єктів у формі їх об’єднання (злиття та приєднання) наведено в прикладі 34.1.

Приклад 34.1

Баланс ТЗОВ “Сокіл” на початок реорганізації,

тис. грн.

Актив			Пасив		
Стаття активу	Код рядка	Сума	Стаття пасиву	Код рядка	Сума
1	2	3	4	5	6
Основні засоби:			Статутний капітал	300	35,0
– залишкова вартість	030	1700,0	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	570,0

1	2	3	4	5	6
– первісна вартість			Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги		
	031	3700,0		530	5435,0
– знос			Поточні зобов'язання за розрахунками:		
	032	(2000,0)	– з бюджетом		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	1000,0		550	40,0
Запаси:			– з оплати праці		
– виробничі запаси	100	2000,0			
– товари	140	1500,0		580	120,0
Баланс	280	6200,0	Баланс	640	6200,0

Баланс ТзОВ "Космос" на початок реорганізації,

тис. грн.

Актив			Пасив		
Стаття активу	Код рядка	Сума	Стаття пасиву	Код рядка	Сума
Основні засоби:			Статутний капітал	300	10,4
– залишкова вартість	030	48,1	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	3,0
– первісна вартість	031	71,1	Короткострокові кредити банків	500	0,6
– знос	032	(23,0)	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	36,3
Запаси :			Поточні зобов'язання за розрахунками:		
– виробничі запаси	100	3,0	– з бюджетом	550	10,2
– товари	140	25,0	– зі страхування	570	2,1
Грошові кошти та їх еквіваленти:			– з оплати праці	580	5,7
– в національній валюті	230	0,2			
Баланс	280	76,3	Баланс	640	76,3

За домовленістю обох сторін правонаступником є ТзОВ "Сокіл". Відображення господарських операцій при реорганізації у формі злиття або приєднання на ТзОВ "Космос" відбувається наступним чином (табл 34.2).

Таблиця 34.2. Відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо злиття або приєднання на підприємстві – правонапереднику

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Передано основні засоби за первісною вартістю	377	10	71100,0
2	Відображено суму зносу в переданих основних засобах	13	377	23000,0
3	Передано:			
	– запаси	377	20	3000,0
	– товари	377	28	25000,0
	– грошові кошти	377	31	200,0
4	Передано частку в статутному капіталі	40	377	10400,0

1	2	3	4	5
5	Передано суму прибутку	44	377	3000,0
6	Передано заборгованість перед банком	60	377	8600,0
7	Передано заборгованість перед кредиторами	685	377	36335,0
8	Передано заборгованість перед бюджетом	64	377	10200,0
9	Передано заборгованість зі страхування	65	377	2085,0
10	Передано заборгованість з оплати праці	66	377	5680,0

Підприємство- правонаступник відображає на рахунках бухгалтерського обліку записи, “зворотні” наведеним вище, а рахунок 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” замінює на рахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Порядок формування балансу при перетворенні підприємства наведено на рис. 34.9.

Баланс ЗАТ “Фаворит”		Баланс ВАТ “Фаворит”	
Актив	Пасив	Актив	Пасив
Майно 6200,0	Власний капітал 605,0 Зобов’язання 5595,0	Майно 6200,0	Власний капітал 605,0 Зобов’язання 5595,0
Разом 6200,0	Разом 6200,0	Разом 6200,0	Разом 6200,0

Рис. 34.9. Порядок формування балансу при перетворенні підприємства

При перетворенні підприємства обов’язково необхідно провести його переєстрацію, тому що змінюється організаційно-правова форма підприємства. У випадку зміни власника (учасників) необхідно на рахунках бухгалтерського обліку відображати зміну на рахунку 46 “Неоплачений капітал” в аналітичному розрізі. При виході одного з учасників йому повертається частка з одночасним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку, наприклад: Д-т рах. 46 “Неоплачений капітал” (в аналітичному розрізі) К-т рах. 311 “Поточні рахунки в банках в національній валюті”. При збільшенні кількості засновників (учасників) за дебетом рахунків активів відображається їх внесок з одночасним відображенням за кредитом рахунку 46 “Неоплачений капітал” (в аналітичному розрізі).

Порядок формування балансу при виділенні підприємства відображено на рис. 34.10.

Баланс ТзОВ “Транзит”		Баланс ТзОВ “Фокус”		Баланс ТзОВ “Транзит”	
Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив
Майно 3140,0	Власний капітал 309,2 Зобов’язання 2830,8	Майно 942,0	Власний капітал 92,8 Зобов’язання 849,2	Майно 2198,0	Власний капітал 216,4 Зобов’язання 1981,6
Разом 3140,0	Разом 3140,0	Разом 942,0	Разом 942,0	Разом 2198,0	Разом 2198,0

Рис. 34.10. Порядок формування балансу при виділенні підприємства

Порядок формування балансу при поділі підприємства відображено на рис. 34.11.

Баланс ТзОВ "Фокус"			
Актив		Пасив	
Майно	6276,3	Власний капітал	618,4
		Зобов'язання	5657,4
Разом	6276,3	Разом	6276,3

Баланс ТзОВ "Гранзит"			
Актив		Пасив	
Майно	3140,0	Власний капітал	309,2
		Зобов'язання	2830,8
Разом	3140,0	Разом	3140,0

Баланс ТзОВ "Неоплан"			
Актив		Пасив	
Майно	3139,3	Власний капітал	309,2
		Зобов'язання	2826,6
Разом	3139,3	Разом	3139,3

Рис. 34.11. Порядок формування балансу при поділі підприємства

При реорганізації юридичної особи у формі виділення у випадку, коли на базі структурного підрозділу створюється нова юридична особа (найчастіше – дочірнє підприємство), передане майно в бухгалтерському обліку відображається наступним чином: Д-т рах. 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" К-т рахунків 10 "Основні засоби", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 31 "Рахунки в банках" тощо (табл. 34.3).

Таблиця 34.3. Відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо виділення з товариства дочірнього підприємства

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Підприємство 1 (материнське)				
1	Відображено фінансові інвестиції у вигляді: – грошових коштів – основних засобів за оціночною (залишковою) вартістю – товарів за оціночною вартістю	14 14 14	31 10 28	3000,0 5000,0 1500,0
Підприємство 2 (дочірнє)				
1	Відображено розмір статутного капіталу за оціночною вартістю, яка підлягає внесенню материнським підприємством (згідно установчих документів, зареєстрованих в органах виконавчої влади)	46	40	9500,0
2	Відображено внески до статутного капіталу: – грошовими коштами – основними засобами – товарами	31 10 28	46 46 46	3000,0 5000,0 1500,0

Реорганізація шляхом *виділення* та *поділу* без створення дочірнього підприємства передбачає передачу за розподільчим балансом не лише пропорційної частини активів, але й зобов'язань і власного капіталу від підприємства, що реорганізується, підприємству, що створюється в процесі реорганізації, і тим відрізняється від інвестування коштів та майна до статутного капіталу дочірнього чи спільного підприємства, що в останньому випадку, передаються лише активи та не передаються зобов'язання. На практиці майже неможливо дотриматися пропорційного розподілу активів і пасивів за всіма статтями балансу (зокрема, виділення пропорційної вартісної частки основних засобів може порушити технологічний цикл, обсяги дебіторської і кредиторської заборгованості не завжди дозволяють розподілити їх у відповідних частках). Тому ці нюанси враховуються засновниками при складанні розподільчого балансу. Бухгалтеру необхідно передусім зберегти пропорції у загальному обсязі переданих активів і зобов'язань.

Розглянемо облік при виділенні та поділі підприємства на умовному прикладі.

Приклад 34.2

ТЗОВ "Транзит" виділяє зі свого складу без створення дочірнього підприємства ТЗОВ "Фокус".

Баланс ТЗОВ "Транзит" на початок реорганізації, тис. грн.

Актив			Пасив		
Стаття активу	Код	Сума	Стаття пасиву	Код	Сума
Основні засоби:			Статутний капітал	300	35,0
– залишкова вартість	030	1700,0	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	570,0
– первісна вартість	031	3700,0	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	5435,0
– знос	032	(2000,0)	Поточні зобов'язання за розрахунками:		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	1000,0	– з бюджетом	550	40,0
Запаси:			– з оплати праці	580	120,0
– виробничі запаси	100	2000,0			
– товари	140	1500,0			
Баланс	280	6200,0	Баланс	640	6200,0

Пропорційне співвідношення переданих активів і пасивів наведено в табл. 34.4.

Таблиця 34.4. Пропорційне співвідношення переданих активів і пасивів підприємству "Фокус"

Актив			Пасив		
Стаття активу	Сума, тис. грн.	Частка, %	Стаття пасиву	Сума, тис. грн.	Частка, %
1	2	3	4	5	6
Основні засоби:			Статутний капітал	9,7	27,75
– залишкова вартість	300,2	17,66	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	158,2	27,75

1	2	3	4	5	6
– первісна вартість	653,4	17,66	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1500,0	27,60
– знос	(353,2)	17,66	Поточні зобов'язання за розрахунками:		
Довгострокова дебіторська заборгованість	120,0	12,00	– з бюджетом	12,0	30,00
Запаси :			– з оплати праці	40,3	33,58
– виробничі запаси	900,0	45,00			
– товари	400,0	26,67			
Баланс	1720,2	27,75	Баланс	1720,2	27,75

Отже, пропорційна частка активів і пасивів ТзОВ “Фокус” становить 27,75 % від загального обсягу на ТзОВ “Транзит” (1720,2 / 6200,0).

Відобразимо дані операції на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 34.5).

Таблиця 34.5. Бухгалтерське відображення операцій при реорганізації (виділенні) на підприємстві правонаступника

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Передано основні засоби за первісною вартістю	377	10	653400,00
2	Відображено суму зносу переданих основних засобів	13	377	353200,00
3	Передано дебіторську заборгованість за позиною	377	163	120000,00
4	Передано запаси	377	20	900000,00
5	Передано товари	377	28	400000,00
6	Передано частку у статутному капіталі	40	377	9700,00
7	Передано частку з прибутків	441	377	158200,00
8	Передано кредиторську заборгованість	631	377	1500000,00
9	Передано заборгованість зі страхування	65	377	12000,00
10	Передано заборгованість з оплати праці	66	377	40300,00

Підприємство- правонаступник відображає на рахунках бухгалтерського обліку записи, “зворотні” наведеним вище, із застосуванням рахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

34.4. Відображення в обліку ліквідаційної процедури підприємства

Юридичний аспект ліквідації Ліквідація – це оголошене припинення господарської діяльності підприємства з реалізацією всіх його активів, погашенням всіх фінансових зобов'язань і розподілом засобів, що залишилися, між засновниками (акціонерами). Ліквідація передбачає закриття підприємства без заміни його новими господарськими утвореннями. Вона може здійснюватися у добровільному порядку, коли подальше існування підприємства визнано недоцільним (наприклад, за рішенням засновників або акціонерів), або в примусовому порядку (наприклад, після винесення рішення господарського суду за позовом кредиторів про визнання підприємства банкрутом) (див. рис. 34.12).

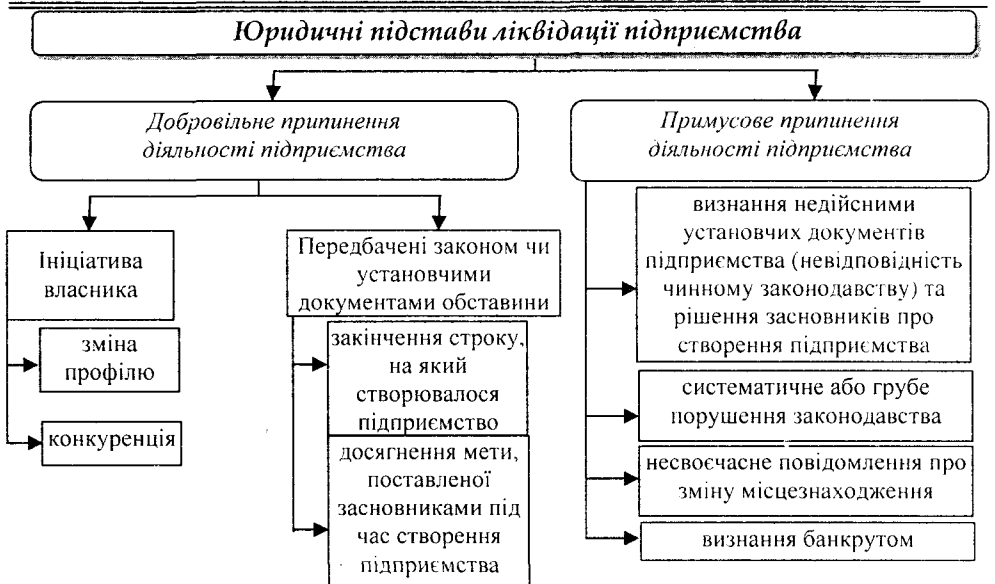


Рис. 34.12. Причини ліквідації підприємства

Так як на сьогодні більшість підприємств ліквідується через банкрутство, то розглянемо саме цю процедуру.

Згідно з чинним законодавством **банкрутство** – це визнана господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність і задовольнити визнані судом вимоги кредиторів не інакше як через застосування ліквідаційної процедури.

З метою забезпечення збереження майна та запобігання остаточній ліквідації щодо боржника застосовуються наступні судові процедури (рис. 34.13).



Рис. 34.13. Судові процедури банкрутства, що застосовуються до боржника

Процес ліквідації у порушенні справи про банкрутство повинен відбуватися лише після того, як вжито усі можливі заходи оздоровлення

майнового стану боржника та виходу його зі стану неплатоспроможності.

У постанові про визнання боржника банкрутом господарський суд відкриває ліквідаційну процедуру та призначає ліквідатора (ліквідаційну комісію).

На ліквідаційну комісію покладається відповідальність за ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності.

Ліквідаційний баланс – це баланс підприємства-банкрута, складений ліквідаційною комісією після продажу необхідної частини його активів і повного задоволення всіх вимог кредиторів, що передається до господарського суду.

Наведемо основні етапи проведення ліквідації підприємства (рис. 34.14).

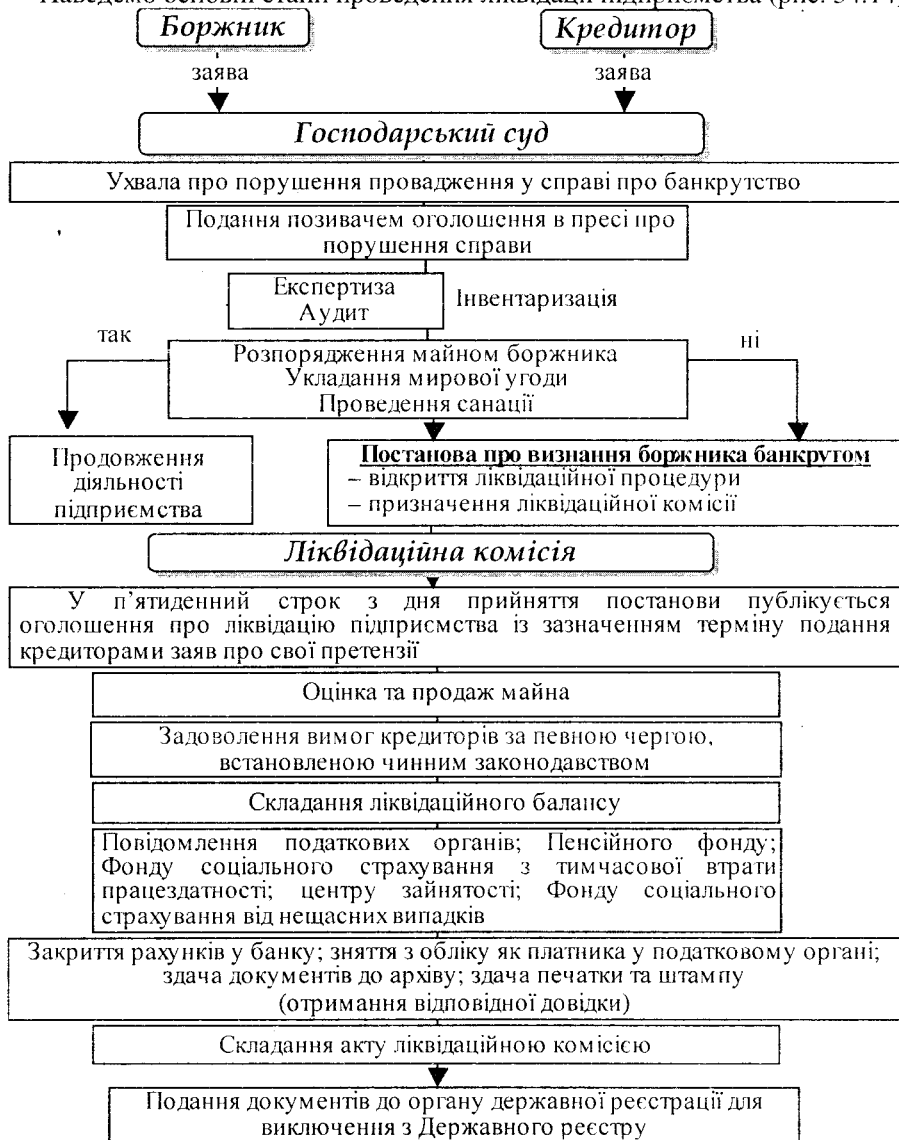


Рис. 34.14. Процедура ліквідації підприємства

До обов'язків ліквідаційної комісії входить складання ліквідаційного балансу, винесення рішення про розподіл засобів, що залишилися на підприємстві після сплати боргів між засновниками відповідно до Статуту підприємства та чинного законодавства.

Якщо за результатами ліквідаційного балансу, який передається до суду, не залишилося майна після задоволення всіх вимог кредиторів, виноситься постанова про ліквідацію юридичної особи-банкрута. Якщо ж майна підприємства-банкрута вистачає для задоволення всіх вимог кредиторів, то підприємство може продовжувати свою діяльність (якщо коштів за ліквідаційним балансом достатньо з позицій законодавства для його функціонування в даній організаційно-правовій формі).

Для проведення державної реєстрації припинення діяльності юридичної особи в результаті її ліквідації голова ліквідаційної комісії або уповноважена ним особа після закінчення процедури ліквідації, яка передбачена законом, але не раніше двох місяців з дати публікації повідомлення у спеціалізованому друкованому засобі масової інформації, повинен подати (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) державному реєстратору такі документи:

- ◆ заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації припинення діяльності юридичної особи у зв'язку з ліквідацією;
- ◆ свідоцтво про державну реєстрацію юридичної особи;
- ◆ оригінал установчих документів;
- ◆ акт ліквідаційної комісії з ліквідаційним балансом, який затверджено рішенням засновників (учасників) або уповноваженого ними органу;
- ◆ довідку відповідного органу Державної податкової служби про зняття юридичної особи з обліку як платника податків;
- ◆ довідку відповідних органів фондів соціального страхування та Пенсійного фонду України про зняття з обліку;
- ◆ довідку архівної установи про прийняття документів, які підлягають довгостроковому зберігання.

У випадках, встановлених чинним законодавством, необхідно також додатково подавати висновок аудитора щодо достовірності та повноти ліквідаційного балансу (підписи на ліквідаційному балансі повинні бути нотаріально засвідчені).

Державний реєстратор повинен внести до Єдиного державного реєстру запис про проведення державної реєстрації припинення діяльності юридичної особи в результаті її ліквідації. Дата внесення до Єдиного державного реєстру запису про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її ліквідації є датою державної реєстрації припинення діяльності юридичної особи.

Отже, ліквідація підприємства вважається завершеною з моменту внесення запису про це до державного реєстру.

Відображення в обліку Ведення бухгалтерського обліку на процедури ліквідації при підприємствах-банкрутах має ряд особливостей. *банкрутстві підприємства* Згідно з **принципом автономності** особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у

фінансовій звітності підприємства. На практиці, зазвичай, особливо в господарських товариствах, майно знаходиться у користуванні власника, працівників товариства або й взагалі належить іншому підприємству (оренда) тощо. Із виникненням передбанкрутного стану кожен власник намагається будь-яким чином приховати майно товариства від примусового стягнення для погашення зобов'язань. Однією з функцій бухгалтерії є збереження майна. Бухгалтер повинен вести облік майна в аналітичному його розрізі із зазначенням матеріально відповідальної особи, задля того, щоб уникнути різних приховувань і розкрадань.

На заключних етапах банкрутства порушується **значення принципу нарахування та відповідності доходів і витрат**. У процедурі банкрутства вирішальним є момент надходження грошових коштів або погашення зобов'язань. У бухгалтерському обліку необхідно відображати доходи та витрати на базі грошових потоків, а не фактів здійснення угод, які практично на останній стадії відсутні.

Принцип превалювання сутності над формою не повинен порушуватися навіть на будь-якій стадії банкрутства (на практиці його часто недотримуються). Всі дані, які надає бухгалтерський облік повинні бути повними, чіткими, надійними. При цьому важливим є зміст та істинність даних. Істинними, з точки зору кредиторів, є дані, відсутність або неточність яких може вплинути на рішення зацікавлених користувачів. Дані бухгалтерського обліку та звітності повинні бути надійними, тобто об'єктивно відображати факти господарського життя, до яких вони відносяться.

Окрім принципів, які діють згідно з чинним законодавством, на практиці застосовуються й інші принципи.

Залежно від обраної судової процедури банкрутства відбуваються відповідні зміни в бухгалтерському обліку: у критеріях визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат, їх оцінка в обліку та звітності.

Підприємство-банкрут економічні вигоди в майбутньому не може отримати, а отримує лише збитки, яких і так вистачає. У такому випадку для визнання в бухгалтерському обліку достатньо факту отримання або втрати активів, зобов'язань, доходів і витрат.

В умовах банкрутства, особливо на заключних його стадіях, найбільш поширеною є оцінка цих об'єктів за поточною (відновленою) вартістю (тобто в сумі грошових коштів, яка повинна бути сплачена на дату складання фінансової звітності або переходу на іншу стадію банкрутства) і за ринковою вартістю.

У бухгалтерському обліку в тих випадках, коли основні засоби та матеріальні цінності є об'єктом реалізації необхідно застосовувати податкове законодавство, в іншому випадку – непотрібно.

Якщо заходи щодо покращання фінансового стану боржника відсутні, то відкривається ліквідаційна процедура, яка також знаходить своє відображення в обліку.

Перед тим як розпочати продаж майна банкрута необхідно провести інвентаризацію та оцінити його майно.

Для здійснення оцінки майна арбітражний керуючий має право залучати на підставі договору фахівців з оплатою їх послуг за рахунок коштів боржника, визнаного банкрутом,

Після проведення інвентаризації та оцінки майна боржника ліквідатор розпочинає продаж майна банкрута на відкритих торгах, якщо комітетом кредиторів не встановлено інший порядок продажу майна банкрута. Відобразимо дані операції на рахунках бухгалтерського обліку на умовному прикладі.

Приклад 34.3

Баланс ТзОВ "Фокус" на початок ліквідаційної процедури, тис. грн.

Актив			Пасив		
Стаття активу	Код	Сума	Стаття пасиву	Код	Сума
Основні засоби:			Статутний капітал	300	10,4
– залишкова вартість	030	48,1	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	3,0
– первісна вартість	031	71,1	Довгострокові кредити банків	440	8,0
– знос	032	(23,0)	Короткострокові кредити банків	500	0,6
Запаси:			Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	36,3
– виробничі запаси	100	3,0	Поточні зобов'язання за розрахунками:		
– товари	140	25,0	– з бюджетом	550	10,2
Грошові кошти та їх еквіваленти:			– зі страхуванням	570	2,1
в національній валюті	230	0,2	– з оплати праці	580	5,7
Баланс	280	76,3	Баланс	640	76,3

Процес реалізації майна банкрута з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 34.6.

Таблиця 34.6. Бухгалтерське відображення процесу реалізації майна підприємства-банкрута

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено реалізацію частини об'єктів основних засобів за залишковою вартістю (з ПДВ)	377	742	50520,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	742	641	8420,00
3	Списано залишкову вартість частини об'єктів основних засобів, що були реалізовані	972	10	42100,00
4	Списано суму зносу	131	10	21000,00
5	Списано доходи та витрати на фінансові результати	742	793	42100,00
		793	972	42100,00
6	Реалізовано:			
	– МШП	361	712	6500,00
	– товари	361	702	30000,00
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	1083,33
		702	641	5000,00
8	Списано собівартість реалізованих:			
	– МШП	943	22	3000,00
	– товарів	902	28	25000,00

1	2	3	4	5
9	Списано доходи та витрати на фінансові результати	712	791	5416,67
		702	791	25000,00
		791	943	3000,00
		791	902	25000,00
10	Отримано на поточний рахунок грошові кошти за продані: – основні засоби – МШП – товари			
		311	377	50520,00
		311	361	6500,00
		311	361	30000,00

Всі претензії (вимоги), які надійшли від кредиторів до підприємства-боржника, що ліквідується, задовольняються за рахунок майна даного підприємства.

За рахунок отриманих від реалізації майна коштів і тих, що були у наявності підприємства-боржника ліквідаційна комісія погашає зобов'язання за певною чергою (табл. 34.7) згідно з чинним законодавством.

Таблиця 34.7. Відображення порядку задоволення вимог кредиторів на рахунках бухгалтерського обліку

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Задоволення вимог кредиторів першої черги				
1	Задоволено вимоги, що забезпечені заставою (списання об'єктів основних засобів, що були передані під заставу)	976	10	6000,00
		13	10	2000,00
2	Виплачено вихідну допомогу звільненим працівникам банкрута: – нараховано допомогу – виплачено допомогу	949	661	600,00
		301	311	600,00
		661	301	600,00
3	Погашено короткостроковий кредит	601	311	600,00
4	Відображено та погашено витрати на: – оплату державного мита – публікацію оголошення про порушення справи про банкрутство – публікацію інформації про порядок продажу майна банкрута – публікацію інформації щодо поновлення провадження у справі про банкрутство у зв'язку з визнанням мирової угоди недійсною Відображено та погашено витрати: – арбітражного керуючого, пов'язані з утриманням і збереженням майнових активів банкрута – кредиторів на проведення аудиту за рахунок їх коштів Відображено та погашено витрати на оплату праці арбітражного керуючого	642	311	200,00
		92	685	50,00
		685	311	50,00
		92	685	60,00
		685	311	60,00
		92	685	60,00
		685	311	60,00
		92	685	200,00
		685	311	200,00
		92	685	500,00
685	311	500,00		
92	685	700,00		
301	311	6680,00		
685	301	700,00		
Задоволення вимог кредиторів другої черги				
5	Погашено зобов'язання перед працівниками	661	301	5680,00

1	2	3	4	5
6	Погашено зобов'язання, що виникли внаслідок заподіяння шкоди життю та здоров'ю громадян	949 661	661 301	100,00 100,00
7	Погашено вимоги громадян-довірителів	949 685	685 301	200,00 200,00
Задоволення вимог кредиторів третьої черги				
8	Сплачено податки, обов'язкові платежі та збори до бюджету	64 65	311 311	24503,33 2085,00
Задоволення вимог кредиторів четвертої черги				
9	Погашено зобов'язання перед кредиторами, що не забезпечені заставою	631 50	311 311	36335,00 8000,00
10	Погашено зобов'язання перед кредиторами, що виникли під час процедури розпорядження майном чи процедури санації боржника	92 631 685	631,685 311 311	300,00 150,00 150,00
11	Списано витрати на фінансові результати	79 79 79	92 949 976	1870,00 900,00 6000,00
12	Відображено збиток	44	79	6353,33
Задоволення вимог кредиторів п'ятої черги				
13	Відображено заборгованість перед засновниками товариства	40	672	10400,00
14	Зменшено заборгованість перед засновниками за рахунок отриманих збитків внаслідок ліквідації підприємства	672	44	3353,33
15	Повернення внесків засновникам до статутного капіталу	672	311	7046,67

Законодавством передбачено задоволення вимог кредиторів шостої черги, куди включені всі вимоги, що не увійшли до перших п'ять.

Після усіх розрахунків необхідно скласти ліквідаційний баланс.

Ліквідаційний баланс ТЗОВ "Фокус",

тис. грн.

<i>Актив</i>			<i>Пасив</i>		
<i>Стаття активу</i>	<i>Код рядка</i>	<i>Сума</i>	<i>Стаття пасиву</i>	<i>Код рядка</i>	<i>Сума</i>
Основні засоби:			Статутний капітал	300	0,0
– залишкова вартість	030	0,0	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	0,0
– первісна вартість	031	0,0	Довгострокові кредити банків	440	0,0
– знос	032	0,0	Короткострокові кредити банків	500	0,0
Запаси :			Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	0,0
– виробничі запаси	100	0,0	Поточні зобов'язання за розрахунками:		
– товари	140	0,0	– з бюджетом	550	0,0
Грошові кошти та їх еквіваленти:			– зі страхуванням	570	0,0
в національній валюті	230	0,0	– з оплати праці	580	0,0
Баланс	280	0,0	Баланс	640	0,0

За наявності коштів у підприємства після задоволення всіх вимог кредиторів засновникам можуть бути виплачені дивіденди (див. лекцію 8). Кошти, що залишилися після розрахунків із засновниками за внесками, можуть бути спрямовані на виплату дивідендів. У такому випадку їх слід оподатковувати податком на дивіденди.

Спрощений шлях ліквідації підприємства Законодавством передбачено також “скорочену” процедуру банкрутства в тому випадку, коли заява боржника подається до господарського суду після прийняття рішення про ліквідацію та створення ліквідаційної комісії (або призначення ліквідатора). Якщо заява боржника подається до створення ліквідаційної комісії – то розгляд справи відбувається за загальною процедурою.

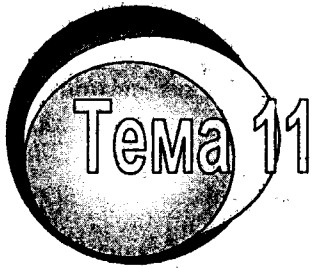
Підставою для звернення боржника до суду із заявою про визнання його банкрутом на практиці є прийняття уповноваженим органом боржника рішення про ліквідацію не через процедуру банкрутства.

Після прийняття господарським судом заяви боржника про порушення щодо нього справи про банкрутство призначається засідання господарського суду, на якому вона розглядається. Якщо викладені в заяві обставини та додані до неї документи підтверджують недостатність вартості майна для задоволення вимог кредиторів, господарський суд визнає боржника, що ліквідується, банкрутом, призначає ліквідатора та відкриває ліквідаційну процедуру.

“Скорочена” процедура визнання підприємства-боржника банкрутом передбачає публікацію в офіційному друкованому органі лише одного оголошення, а не мінімум двох, як у “загальній” процедурі.

Характерною рисою цієї процедури є можливість виконання функцій ліквідатора головою ліквідаційної комісії навіть за умови відсутності у нього ліцензії, що є реальною можливістю не оплачувати послуги арбітражного керуючого.

За результатами розгляду звіту ліквідатора та ліквідаційного балансу господарський суд виносить ухвалу про ліквідацію у зв'язку з банкрутством.



Фінансова звітність

Лекція 35 Фінансова звітність

Мета вивчення

Після вивчення лекції 35 студент повинен знати:

- призначення та склад фінансової звітності;
- якісні характеристики фінансової звітності та вимоги до її складання;
- випадки складання консолідованої фінансової звітності;
- особливості складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємства;
- порядок виправлення помилок і відображення змін і впливу інфляції у фінансовій звітності

Після вивчення лекції 35 студент повинен вміти:

- складати форми фінансової звітності;
- виправляти помилки у фінансовій звітності;
- проводити коригування показників звітності в зв'язку з інфляцією

У лекції розглядаються наступні питання:

- 35.1. Склад і призначення фінансової звітності
- 35.2. Порядок складання фінансової звітності
- 35.3. Виправлення помилок, відображення змін та впливу інфляції у фінансовій звітності

35.1. Склад і призначення фінансової звітності

Господарські операції, які щоденно здійснюються підприємствами, оформлюються первинними документами та відображаються в облікових регістрах. Для управління діяльністю підприємства, оцінки її результатів,

виявлення резервів підвищення його економічної ефективності складається фінансова звітність.

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

Метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності та фінансовий стан підприємства.

Користувачі фінансової звітності – це фізичні або юридичні особи, яким необхідна інформація про діяльність підприємства для прийняття рішень. Для вищих організацій звітність є базою вивчення роботи підвідомчих підприємств, основою для координації діяльності підвідомчих установ, планування виробництва на майбутній період. Фінансово-кредитні установи використовують звітні дані для контролю за дотриманням підприємствами фінансово-кредитної дисципліни, правильністю нарахування сум, що підлягають сплаті до бюджету, аналізу ефективності використання отриманих кредитів і коштів цільового фінансування. Керівникам підприємств і виробничих підрозділів дані звітності дозволяють проаналізувати результати господарської діяльності та вжити необхідних заходів з їх покращання.

Управлінський аспект Складання фінансової звітності переважно за квартал не забезпечує оперативності інформації для потреб управління, крім того, того обсягу інформації, яку надає фінансова звітність, недостатньо для прийняття ефективних рішень вищим управлінським персоналом. Це зумовлює необхідність використання внутрішньої бухгалтерської та управлінської звітності для задоволення потреб користувачів у детальнішій інформації. Форми внутрішньої звітності визначаються безпосередньо на підприємстві й затверджуються Наказом про облікову політику підприємства.

Внутрішня бухгалтерська звітність передбачає надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу. Така звітність складається бухгалтером-аналітиком, її подання законодавчо не регламентовано.

Управлінська звітність складається управлінцями різних рівнів на основі даних внутрішньої бухгалтерської звітності та містить оцінку результатів діяльності, прогнози щодо напрямів розвитку підприємства. Така звітність систематизує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень з метою координації розвитку підприємства. Вона повинна задовольняти потреби в інформації, чітко визначеній за галузями діяльності та сферою компетенції і відповідальності кожного управлінця.

Вимоги до змісту, періодичності та порядку подання звітності для управління повинні визначати самі менеджери; саме від них, як користувачів, залежить структура відображених у звітності даних. Якість внутрішньої бухгалтерської та управлінської звітності, як і якість її аналізу та його результатів залежать від рівня кваліфікації управлінця. При цьому менеджеру

необхідна не лише економічна освіта, розуміння бухгалтерського обліку, але й знання основ техніко-економічного планування, статистики, аналізу господарської діяльності, фінансового менеджменту, стратегічного управління тощо.

Правильне формулювання вимог до звітності дозволяє керівництву підприємства отримати необхідні дані для прийняття управлінських рішень, спрямованих на збереження та раціональне використання матеріальних і трудових ресурсів, грошових коштів.

Фінансова звітність у Варто відмітити значний внесок вітчизняних *працях вчених* вчених у розвиток проблематики звітності: І.І. Стеців [151], М.С. Пушкаря [33, 51], П.М. Гарасима, А.Я. Кізими, В.Д. Забчук, І.П. Кушнірика, П.Я. Хомина [43], В. М. Краєвського [104], Р.О. Костирка [102], Т.М. Пахомової [131], В.В. Сопка та О.В. Бойка [54], Л.В. Чижевської [37], М.М. Шигун [166].

Якісні характеристики П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” *фінансової звітності та* передбачено, що фінансова звітність складається з: *вимоги до її складання* Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і Приміток до річної фінансової звітності.

Суб’єкти підприємницької діяльності відповідно до Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” повинні надавати:

- ◆ *річну фінансову звітність*: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності;

- ◆ *квартальну фінансову звітність*: Баланс, Звіт про фінансові результати.

Суб’єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності¹ складають лише спрощену форму річної звітності – Баланс і Звіт про фінансові результати.

Строки подання фінансової звітності (квартальної і річної) для всіх підприємств встановлені Кабінетом Міністрів України у Порядку подання фінансової звітності. Відповідно до цього документу квартальна звітність подається не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом. Річна – не пізніше 20-го лютого наступного за звітним року. Фінансова звітність (квартальна та річна) подається:

- ◆ до державних органів статистики;
- ◆ в органи, до сфери управління яких належить підприємство;
- ◆ до інших державних органів (за наявності асигнувань з бюджету);
- ◆ трудовим колективам за їх вимогою;
- ◆ власникам (засновникам) відповідно до установчих документів.

При підготовці річного звіту керівництво підприємства повинно усвідомлювати відповідальність за складений звіт. Якісно складений та своєчасно оприлюднений звіт – це один із способів залучення інвесторів,

¹ Детальнішу інформацію див. у підручнику: Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с. (п. 12.1)

постачальників і клієнтів. Керівництво повинно розглядати цей звіт не як чергову звітність перед ще одним контролюючим державним органом, а передусім, як звіт про результати діяльності перед власниками підприємства.

Інакше кажучи, фінансова звітність відображає результати управління та вміння керівництва ефективно використовувати наявні ресурси господарюючого суб'єкта. При підготовці фінансової звітності необхідно також дотримання якісних характеристик, наведених в таблиці 35.1.

Таблиця 35.1. Якісні характеристики фінансової звітності

Якісні характеристики	Зміст
1. Дохідливість та однозначне тлумачення інформації (зрозумілість)	Доступність звітності для розуміння користувачами, які мають достатні знання зі сфери ділового та економічного життя, бухгалтерського обліку. Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про: підприємство; дату складання звітності та звітний період; валюту звітності та одиниці її виміру; облікову політику підприємства та її зміни; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження прав володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років і пов'язані з ними коригування; переоцінку статей форм фінансової звітності; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними П(С)БО
2. Доречність	Звітність містить ту інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати оцінки, зроблені в минулому
3. Достовірність	Інформація у звітності не повинна містити помилок і перекручень, здатних вплинути на економічні рішення користувачів. Достовірність, і одночасно, надійність, забезпечують дотримання наступних вимог до ведення бухгалтерського обліку: правдиве відображення операцій і подій відповідно до їх економічної сутності та реальності; обачність; повнота (у звітності відображається інформація про усі господарські операції підприємства)
4. Зіставність	Наявність можливості у користувачів порівнювати фінансові звіти за різні періоди, різних підприємств

Крім того, фінансова звітність повинна складатися відповідно до вимог національних або міжнародних стандартів фінансової звітності та встановлених принципів організації обліку та звітності на підприємствах.

Всі звіти обов'язково підписуються керівником і головним бухгалтером підприємства.

Загальні вимоги до фінансової звітності містяться в П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів". Незважаючи на подібність вимог П(С)БО України та Міжнародних стандартів фінансової звітності щодо складання та подання фінансової звітності, існують відмінності у їх положеннях (див. табл. 35.2).

Таблиця 35.2. Порівняння положень МСФЗ та П(С)БО з питань регулювання порядку складання та подання фінансової звітності

Ознаки 1	П(С)БО 2	МСФЗ 3
Стандарти, які регулюють складання фінансової звітності (у т. ч. консолідованої)	П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; П(С)БО 2 “Баланс”; П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”; П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”; П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”; П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”; П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”; П(С)БО 22 “Вплив інфляції”; П(С)БО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”; П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”; П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємства”	МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”; МСФЗ 7 “Звіт про рух грошових коштів”; МСФЗ 8 “Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”; МСФЗ 10 “Події після дати балансу”; МСФЗ 24 “Розкриття інформації щодо зв’язаних сторін”; МСФЗ 27 “Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”; МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”; МСФЗ 33 “Прибуток на акцію”
Сфера застосування П(С)БО 1 та МСФЗ 1	Поширюються на підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності Наведені вище П(С)БО не поширюються на бюджетні установи, деякі – на банківські установи	МСФЗ 1 може застосовуватися і некомерційними, державними та іншими підприємствами державного сектору
Відповідальність за складання фінансової звітності	П(С)БО не визначено. В Україні така відповідальність встановлюється окремими нормативними актами	Рада директорів та/або інший керівний орган підприємства
Звітний період	Звітним періодом для складання фінансової звітності є рік; проміжна звітність (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року; перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації	Допускається складання звітів за період інший, ніж календарний рік, при цьому вимагається надання пояснення причини такої ситуації. Однак, вважається за краще звіт складати за період 52 тижні. МСФЗ 1 не поширюється на поточну звітність, яка подається за періоди, менші, ніж календарний рік
Якісні характеристики фінансової звітності	Інформація, відображена у фінансовій звітності повинна бути: дохідлива і однозначно тлумачитися; доречною; достовірною; порівняною або зіставною	МСФЗ 1 висуваються наступні вимоги до фінансової звітності: порівняльна інформація; своєчасність; правдиве подання; відповідність вимогам МСФЗ; доречність інформації; достовірність, що означає правдивість; відображення економічної сутності операцій; нейтральність; обачність; повнота

1	2	3
Принципи фінансової звітності	Обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність	Безперервність; нарахування; послідовність подання; суттєвість та об'єднання; згортання

Крім наведених відмінностей у вимогах П(С)БО та МСФЗ, слід відмітити і відсутність окремих МСФЗ, які б встановлювали порядок складання та подання Балансу, Звіту про прибутки та збитки, Звіту про зміни у власному капіталі; необхідність складання Приміток до річної фінансової звітності лише описового характеру.

Фінансова звітність повинна об'єктивно висвітлювати необхідну користувачам інформацію про фінансовий стан і результати господарської діяльності підприємств, проведені коригування, виправлення облікових даних, причини їх здійснення. Також необхідним є дотримання принципу *повного висвітлення*, тобто фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні наслідки господарських операцій і подій, здатну вплинути на рішення, які приймаються на її основі, незалежно від того, відповідно до яких стандартів складається фінансова звітність.

35.2. Порядок складання фінансової звітності

Порядок складання Балансу Згідно з П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал. Зміст і форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей встановлюються П(С)БО 2 “Баланс”.

Національні стандарти бухгалтерського обліку України розроблялися з урахуванням змісту МСФЗ. Але П(С)БО та МСФЗ не можуть бути ідентичними, зважаючи на особливості ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. У таблиці 35.3 виділено основні відмінності між П(С)БО та МСФЗ, призначеними для регулювання порядку складання і подання Балансу.

Таблиця 35.3. Порівняння положень національного та міжнародного стандартів з регулювання порядку складання Балансу

Ознаки	П(С)БО 2 “Баланс”	МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”
1	2	3
Стандарт, який регулює	П(С)БО 2 “Баланс”	Окремий розділ МСФЗ 1

1	2	3
Зміст і форма Балансу	Форма звіту визначена П(С)БО 2. Встановлено порядок надання інформації в Балансі в розрізі окремих статей	МСФЗ 1 пропонує мінімальний перелік рядків балансу, який відрізняється від змісту Балансу, встановленого П(С)БО 2. МСФЗ 1 не вказує порядок чи формат, в якому необхідно подавати звіт. Підприємство може вирішувати подавати чи не подавати інформацію про поточні та непоточні активи й поточні та непоточні зобов'язання у вигляді окремої класифікації в балансі. Але вимагається розкривати суму, відшкодування або погашення якої очікується понад 12 місяців
Оцінка та визнання статей балансу	Визнання відбувається залежно від того, що відображає стаття: актив, зобов'язання чи власний капітал. Оцінка передбачається іншими стандартами	Передбачає застосування різних оцінок (історичної вартості, поточної вартості, вартості реалізації, діючої вартості, справедливої вартості) статей Балансу. Їх використання для різних класів передбачає, що їх характер або функція відрізняється, а отже, їх слід подавати у вигляді окремих рядків. Порядок визнання статей Балансу МСФЗ 1 не передбачено

Відповідно до П(С)БО 2 Баланс має таку структуру (див. Додаток Б):

- | | | |
|--------------------------------|---|--------------|
| 1) необоротні активи; | } | АКТИВ |
| 2) оборотні активи; | | |
| 3) витрати майбутніх періодів; | | |
| 4) власний капітал; | | |
| 5) довгострокові зобов'язання; | } | ПАСИВ |
| 6) поточні зобов'язання | | |
| 7) доходи майбутніх періодів | | |

Кожен розділ має статті, для правильного заповнення яких потрібно розуміти їх зміст. Так, *активом* вважаються ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій. Використання ресурсів призведе до отримання економічної вигоди в майбутньому. *Зобов'язаннями* є заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок подій, що відбулися, та погашення якої призведе до зменшення ресурсів підприємства, що вміщують у собі економічні вигоди. Дані поняття слід чітко розмежовувати. Саме тому не дозволяється проводити об'єднання дебіторської та кредиторської заборгованості в Балансі.

Для заповнення статей Балансу використовуються дані залишків за рахунками синтетичного обліку з обліку активів, зобов'язань і власного капіталу (див. табл. 35.4).

Таблиця 35.4. Робоча таблиця зі складання ф. № 1 "Баланс"

Назва рядка	Код ряд.	Зміст статей Балансу за рахунками Плану рахунків бухгалтерського обліку
1	2	3
АКТИВ		
I. Необоротні активи		
<i>Нематеріальні активи:</i>		
залишкова вартість	010	Ряд. 011 – ряд. 012
первісна вартість	011	СД ² 12
знос	012	(СК 133)
незавершене будівництво	020	СД 15, СД 371 (у частині виданих на такі цілі короткострокових авансів)
<i>Основні засоби:</i>		
залишкова вартість	030	Ряд. 031 – 032
первісна вартість	031	СД 10 + СД 11
знос	032	(СК 131 + СК 132)
<i>Довгострокові фінансові інвестиції:</i>		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	СД 141
інші фінансові інвестиції	045	СД 142 + СД 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	СД 16
Відстрочені податкові активи	060	СД 17
Гудвіл	065	СД (СК) 19
Інші необоротні активи	070	СД 18
Усього за розділом I	080	Ряд. 010 + ряд. 020 + ряд. 030 + ряд. 040 + + ряд. 045 + ряд. 050 + ряд. 060 + ряд. 065 + + ряд. 070
II. Оборотні активи		
<i>Запаси:</i>		
виробничі запаси	100	СД 20 + СД 22
тварини на вирощуванні та відгодівлі	110	СД 21
незавершене виробництво	120	СД 23 + СД 25
готова продукція	130	СД 26 + СД 27
товари	140	СД 28
Векселі одержані	150	СД 34
<i>Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:</i>		
чиста реалізаційна вартість	160	Ряд. 161 – ряд. 162
первісна вартість	161	СД 36
резерв сумнівних боргів	162	(СК 38) (за вирахуванням суми резерву сумнівних боргів за іншою поточною дебіторською заборгованістю)
<i>Дебіторська заборгованість за розрахунками:</i>		
з бюджетом	170	(СД 641 + СД 642)
за виданими авансами	180	СД 371 (за мінусом сальдо за рах. 371 у частині, що припадає на капітальні аванси)

² СД (СК) – сальдо дебетове або кредитове рахунків відповідно.

1	2	3
з нарахованих доходів	190	СД 373
із внутрішніх розрахунків	200	СД 682 + СД 683
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	(СД 372 + СД 374 + СД 375 + СД 376 + СД 377 + СД 63 + СД 65 + СД 66) (за мінусом суми резерву сумнівних боргів за даним видом заборгованості)
Поточні фінансові інвестиції	220	СД 352
Грошові кошти та їх еквіваленти:		
в національній валюті	230	СД 301 + СД 311 + СД 313 + СД 333 + СД 351
в іноземній валюті	240	СД 302 + СД 312 + СД 314 + СД 334 + СД 351
інші оборотні активи	250	СД 331 + СД 332 + СД 643
Усього за розділом II	260	Ряд. 100 + ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 + ряд. 140 + ряд. 150 + ряд. 160 + ряд. 170 + ряд. 180 + ряд. 190 + ряд. 200 + ряд. 210 + ряд. 220 + ряд. 230 + ряд. 240 + ряд. 250
III. Витрати майбутніх періодів	270	СД 39
БАЛАНС	280	Ряд. 080 + ряд. 260 + ряд. 270
ПАСИВ		
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	СК 40
Пайовий капітал	310	СК 41
Додатковий вкладений капітал	320	СК 421 + СК 422
Інший додатковий капітал	330	СК 423 + СК 424 + СК 425
Резервний капітал	340	СК 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	СК 441 (СД 442)
Неоплачений капітал	360	(СД 46)
Вилучений капітал	370	(СД 45)
Усього за розділом I	380	Ряд. 300 + ряд. 310 + ряд. 320 + ряд. 330 + ряд. 340 + ряд. 350 – ряд. 360 – ряд. 370
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		
Забезпечення витрат персоналу	400	СК 471 + СК 472
Інші забезпечення	410	СК 472 + СК 474
Вписувані рядки	415	СК 491 + СК 492
	416	(СД 493 + СД 494)
	417	СК 475
	418	СК 418
Цільове фінансування	420	СК 48
Усього за розділом II	430	Ряд. 400 + ряд. 410 + ряд. 420
III. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	СК 501 + СК 502 + СК 503 + СК 504
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	СК 505 + СК 506 + СК 51 + СК 52
Відстрочені податкові зобов'язання	460	СК 54
Інші довгострокові зобов'язання	470	СК 53 + СК 55
Усього за розділом III	480	Ряд. 440+ ряд. 450 + ряд. 460 + ряд. 470
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	СК 60

1	2	3
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	СК 61
Векселі видані	520	СК 62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	СК 63 (крім заборгованості, забезпеченої вексялами)
<i>Поточні зобов'язання за розрахунками:</i>		
з одержаних авансів	540	СК 681
з бюджетом	550	СК 641 + СК 642
з позабюджетних платежів	560	СК 685
зі страхування	570	СК 65
з оплати праці	580	СК 66
з учасниками	590	СК 67
із внутрішніх розрахунків	600	СК 682 + СК 683
Інші поточні зобов'язання	610	СК 684 + СК 685 + СК 643 + СК 644 + СК 372 + СК 239
Усього за розділом IV	620	Ряд. 540 + ряд. 550 + ряд. 560 + ряд. 570 + ряд. 580 + ряд. 590 + ряд. 600 + ряд. 610
V. Доходи майбутніх періодів	630	СК 69
БАЛАНС	640	Ряд. 380 + ряд. 430 + ряд. 480 + ряд. 620 + ряд. 630

Зупинимося на особливостях заповнення ф. № 1:

◆ дебіторська заборгованість, яка пов'язана з продажем продукції, робіт, послуг (незалежно від строку погашення), та інша дебіторська заборгованість, строк погашення якої не перевищує 12 місяців з дати, на яку складається баланс, повинна бути відображена в розділі II “Оборотні активи” Балансу, в іншому випадку – в розділі I “Необоротні активи”. Такий же підхід застосовується до кредиторської заборгованості перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за отримані запаси, обладнання та інші об'єкти необоротних активів, надані послуги;

◆ грошові кошти, які не можуть бути використані протягом 12 місяців з дати балансу внаслідок певних обмежень (наприклад, блокування рахунку), відображаються як інші необоротні активи (розділ I активу Балансу);

◆ аванси, перераховані забудовником підряднику, включаються до статті “Незавершене будівництво”;

◆ вартість товарів у рядку 140 відображається за витратами на придбання (без торговельних націнок), включаючи транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), які за розподілом відносяться до залишку товарів;

◆ підприємства, які відповідно до чинного законодавства є страховиками, у вписуваному рядку 415 наводять суму страхових резервів, у вписуваному рядку 416 – суму часток перестраховиків у страхових резервах в дужках, різниця між якими включається до підсумку розділу пасиву Балансу;

◆ у рядку 417 відображається залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов їх випуску та проведення;

◆ у рядку 418 відображається залишок сформованого резерву на виплату джер-пота, не забезпеченого оплатою участі в лотереї;

◆ у ряд. 550 “Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом”

відображається заборгованість підприємств щодо всіх видів платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, а в ряд. 560 – відображається заборгованість щодо внесків до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством (наприклад, щодо відрахувань профспілковим організаціям тощо).

Порядок складання Звіту Наступним елементом фінансової звітності (згідно з *про фінансові* П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”) є Звіт про фінансові результати. Загальні вимоги до розкриття статей даного звіту, а також форма та зміст звіту визначаються вимогами П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”.

Міжнародними стандартами також передбачено складання Звіту про фінансові результати, але звітна форма, встановлена МСФЗ 1 “Подання фінансової звітності,” має іншу назву – Звіт про прибутки і збитки. Крім назви, згадані звіти відрізняються за формою та змістом (табл. 35.5).

Таблиця 35.5. Порівняння національного та міжнародного стандартів з регулювання порядку складання Звіту про фінансові результати

Ознаки	П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”	МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”
1	2	3
Стандарт, який регулює	П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”	Окремий розділ МСФЗ 1
Визнання та відображення у Звіті статей	Визначається порядок оцінки, визнання, відображення в Звіті доходів, витрат, розподілу витрат за періодами. Встановлено форму та порядок заповнення статей Звіту	Порядок визнання доходів і витрат не передбачено, заборонено згортати статті доходів та витрат (за виключенням випадків, передбачених МСФЗ). Визначено, що Звіт про прибутки та збитки має містити певні рядки. Чіткі вказівки щодо порядку заповнення Звіту відсутні
Відображення витрат	Розділ I містить інформацію про витрати за видами діяльності (наприклад, витрати на збут, адміністративні витрати), у Розділі II “Елементи операційних витрат” відображаються за елементами витрат	Передбачено два варіанти висвітлення витрат у Звіті (або за елементами або за видами діяльності), а також подання аналізу витрат. Вимагається також надання пояснення щодо невідповідності суми витрат, згрупованих за елементами, сумі витрат за видами діяльності
Розрахунок показників прибутковості акцій	Передбачено розділ III Звіту “Розрахунок показників прибутковості акцій”, порядок розрахунку показників чистого (скоригованого) прибутку на одну просту акцію визначається відповідно до П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”	Визначено, що підприємство має розкривати або у Звіті про прибутки та збитки, або у Примітках до фінансової звітності суму дивідендів на акцію, оголошену за період, який охоплює фінансова звітність

Згідно з П(С)БО 3, Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів (рис. 35.1) (див. Додаток Б).

П(С)БО 3	
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ	
I. Фінансові результати	
II. Елементи операційних витрат	
III. Розрахунок показників прибутковості акцій	

Рис. 35.1. Структура форми Звіту про фінансові результати

Звіт про фінансові результати дає змогу користувачам, як зовнішнім, так і внутрішнім, оцінити результати діяльності підприємства в минулому, його прибутковість, можливість ефективно використовувати ресурси або ступінь ризику недосягнення очікуваної рентабельності діяльності. Порядок визнання та відображення у Звіті про фінансові результати доходів і витрат розглянуто в лекціях 28, 30.

Фінансові результати в Звіті визначаються та відображаються у розрізі звичайної та надзвичайної діяльності. У свою чергу доходи, витрати та фінансові результати від звичайної діяльності складаються на підставі цих показників від основної діяльності та інших доходів і витрат, податку на прибуток. Як правило, згортання доходів та витрат підприємства у звіті не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Суми непрямих податків, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках. У всіх незаповнених рядках необхідно проставити прочерки.

Для складання Звіту про фінансові результати використовуються обороти за рахунками витрат і доходів (табл. 35.6).

Таблиця 35.6. Робоча таблиця зі складання Звіту про фінансові результати

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Найменування показника	Код ряд.	Джерела інформації
1	2	3
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Кредитовий оборот (КО) 70
Податок на додану вартість	015	(КО 641) з дебету рах. 70
Акцизний збір	020	Д-т 641, К-т 685
	025	
Інші вирахування з доходу	030	(КО 704)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Ряд. 010 – ряд. 015 – ряд. 020 – ряд. 025 – ряд. 030
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(ДО 90)
Валовий:		
прибуток	050	Ряд. 035 – ряд. 040
Збиток	055	(ряд. 035 – ряд. 040)
Інші операційні доходи	060	КО 71 (без ПДВ в частині доходів від реалізації оборотних активів)

1	2	3
Витрати на збут	080	(ДО 93)
Інші операційні витрати	090	(ДО 94)
Фінансові результати від операційної діяльності:		
прибуток	100	Ряд. 050 + ряд. 060 – ряд. 070 – ряд. 080 – – ряд. 090 або ряд. 055 + ряд. 060 – ряд. 070 – ряд. 080 – – ряд. 090
збиток	105	Ряд. 055 – ряд. 060 + ряд. 070 + ряд. 080 + + ряд. 090 або ряд. 070 + ряд. 080 + ряд. 090 – ряд. 050 – – ряд. 060
Доход від участі в капіталі	110	КО 72
Інші фінансові доходи	120	КО 73
Інші доходи	130	КО 74 (без ПДВ в частині доходів від реалізації необоротних активів)
Фінансові витрати	140	(ДО 95)
Втрати від участі в капіталі	150	(ДО 96)
Інші витрати	160	(ДО 97)
Фінансові результати від звичайної діяльності до сподаткування:		
прибуток	170	Ряд. 100 + ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 – ряд. 140 – ряд. 150 – ряд. 160 або Ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 – ряд. 105 – ряд. 140 – ряд. 150 – ряд. 160
збиток	175	Ряд. 105 + ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 – ряд. 140 – ряд. 150 – ряд. 160 або ряд. 140 + ряд. 150 + ряд. 160 – ряд. 100 – ряд. 110 – ряд. 120 – ряд. 130
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	Відсоткова ставка оподаткування помножена на ряд. 170 ф. № 2 та поділена на 100 % або абсолютна сума з декларації по податку на прибуток від звичайної діяльності за звітний період скоригована на суму відстрочених податкових активів і зобов'язань
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
прибуток	190	Ряд. 170 – ряд. 180
збиток	195	Ряд. 175
Надзвичайні:		
доходи	200	КО 75
витрати	205	(ДО 99)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(ДО 982)
Чистий:		
прибуток	220	Ряд. 190 + ряд. 200 – ряд. 205 – ряд. 210 або ряд. 200 – ряд. 195 – ряд. 205 – ряд. 210
Збиток	225	Ряд. 205 + ряд. 210 – ряд. 190 – ряд. 200 або ряд. 195 + ряд. 205 – ряд. 200 + ряд. 210

При формуванні показників розділу 2 Звіту про фінансові результати необхідно дотримуватися наступного порядку (див. табл. 35.7).

Таблиця 35.7. Рекомендації щодо заповнення розділу II Звіту про фінансові результати

Рядок ф. № 2	Код рядка	Кореспонденція рахунків (субрахунків)	
		дебет	кредит
Матеріальні витрати	230	ДО рах. 80	
		23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943)	20, 21, 22, 28, 37, 38, 63, 68
		Обороти по дебету 23, 91, 92, 93, 94 і кредиту 23, 24, 25, 26, 27, 22 (власного виробництва) не використовуються, оскільки являють собою внутрішній оборот підприємства	
Витрати на оплату праці	240	ДО рах. 81	
		23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943)	471, 472, 661
Відрахування на соціальні заходи	250	ДО рах. 82	
		23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943)	471, 472, 65
Амортизація	260	ДО рах. 83	
		23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943)	13
Інші операційні витрати	270	ДО рах. 84	
		23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943)	10, 11, 12, 15, 20, 21, 22, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 473, 474, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68
		1. Обороти по дебету 23, 91, 92, 93, 94 і кредиту 23, 24, 25, 26, 27, 22 (власного виробництва) не використовуються, оскільки являють собою внутрішній оборот підприємства	
		2. Обороти по дебету 942 і кредиту 33, а також по дебету 943 і кредиту 20, 22 не використовуються, оскільки відображають відповідно списання балансової вартості реалізованої іноземної валюти та собівартість реалізованих виробничих запасів	

Порядок заповнення розділу III "Розрахунок показників прибутковості акцій" ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" Розділ III ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" заповнюють відкриті акціонерні товариства, прості акції або потенційно прості акції яких відкрито продаються чи купуються на фондових біржах, включаючи підприємства, які знаходяться на етапі випуску таких акцій на відкриті ринки цінних паперів.

Даний розділ за бажанням можуть також заповнювати закриті акціонерні товариства. Методологічні основи формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію і її розкриття у фінансовій звітності визначається П(С)БО 24 "Прибуток на акцію". Для заповнення даного розділу необхідно розрахувати певні показники (див. табл. 35.8).

Таблиця 35.8. Зміст показників розділу III ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”

№ з/п	Назва показника	Зміст показника
1	Середньорічна кількість простих акцій (ряд. 300)	Визначається сумою добуток кількості простих акцій, що знаходилися в обігу протягом визначених періодів у днях (місяцях) і відповідних тимчасових зважених коефіцієнтів. Тимчасовий зважений коефіцієнт визначається шляхом ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції знаходилися в обігу, на загальну кількість днів у (місяців) у році. Якщо кількість простих акцій, які знаходяться в обігу протягом року, не змінювалася, то середньорічна кількість простих акцій буде дорівнювати кількості простих акцій на звітну дату. Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів – переліку власників акцій, складеного станом на певну дату, що дає можливість ідентифікувати власників акцій і визначити кількість акцій, що їм належать
2	Чистий прибуток, який припадає на одну просту акцію (ряд. 320)	Даний показник визначається діленням суми чистого прибутку чи збитку, які підлягають сплаті власникам простих акцій, на середньорічну кількість акцій. Сума чистого прибутку, яка належить власникам простих акцій, визначається як різниця між прибутком, який підлягає розподілу між власниками акцій, і сумою прибутку, яка підлягає виплаті власникам привілейованих акцій
3	Скоригована середньорічна кількість простих акцій (ряд. 310) і скоригований чистий прибуток, яка приходить на одну просту акцію (ряд. 310)	Скоригована середньорічна кількість простих акцій визначається шляхом коригування простих акцій на середньорічну кількість додаткових простих акцій, які надійшли в обіг, у випадку конвертації усіх розбавляючих потенційно простих акцій. Скоригований чистий прибуток (збиток), яка приходить на одну просту акцію, визначається діленням скоригованого чистого прибутку (збитку), який належить власникам простих акцій, на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. Скоригований чистий прибуток (збиток) визначається коригуванням чистого прибутку (збитку) (ряд. 320 ф. № 2) на вплив розбавляючих потенційно простих акцій

Порівнюючи П(С)БО 24 “Прибуток на акцію” та МСФЗ 33 “Прибуток на акцію”, слід відмітити значну схожість положень даних документів. Але МСФЗ 33 містить більш деталізовані дані щодо переліку суб’єктів підприємницької діяльності, які повинні дотримуватись вимог МСФЗ 33, види дивідендів на привілейовані акції, які необхідно вираховувати з обчисленого чистого прибутку для визначення базисного прибутку на акцію, умови визнання акцій розбавляючими або ж нерозбавляючими.

Розбіжності між П(С)БО 24 “Прибуток на акцію” та МСФЗ 33 “Прибуток на акцію” стосуються визначення подій, які впливають на кількість акцій при здійсненні перерахунку чистого прибутку на акцію. У П(С)БО 24 такими подіями визначаються зменшення (збільшення) номінальної вартості акцій (дроблення (консолідація) акцій; злиття підприємств. У МСФЗ 33 уточнюється, що такі зміни в кількості акцій можуть відбуватися без відповідної зміни загальної вартості акцій (тоді й необхідно буде проводити перерахунок).

Особливостями заповнення Звіту про фінансові результати (ф. № 2) є наступні:

- ◆ генеральні підрядні організації для визначення чистого доходу вартість виконаних субпідрядниками робіт не вираховують. Вартість таких робіт відображається у складі виробничої собівартості;

- ◆ виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка відпускається на сторону, та на вартість супутньої продукції у вартості можливого використання, яка встановлюється безпосередньо на підприємстві. Виробнича собівартість (прямі матеріальні витрати) продукції та елемент “Матеріальні витрати” не включає вартість зворотних відходів, одержаних під час виробництва. До виробничої собівартості включаються втрати від браку з технологічних причин у межах передбачених норм (технічно неминучий брак). Втрати від браку з інших причин (перевищення норм, постачальники, працівники) включаються до інших операційних витрат;

- ◆ сума всіх витрат операційної діяльності у розділі I може не співпадати з сумою за елементами операційних витрат (розділ II форми № 2), оскільки до елементів операційних витрат не включаються деякі види операційних витрат (див. табл. 35.9).

У Примітках до річної фінансової звітності, згідно з П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”, за кожним класом простих акцій наводиться інформація про: чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку; скоригований чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку; узгодження сум, використаних як чисельники при обчисленні чистого прибутку на одну просту акцію та скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію, з сумами чистого прибутку (збитку) за певний період; вплив розбавляючих потенційних простих акцій на середньорічну кількість простих акцій в обігу; операції з простими та потенційними простими акціями, які були здійснені після дати балансу.

Порядок складання Звіту про рух грошових коштів Для оцінки активності діяльності підприємства та з метою управління наявними господарськими засобами, всі грошові потоки поділяються на вхідні та вихідні – надходження і видатки. Вони відображаються у Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3). В Україні порядок складання та подання даного Звіту до відповідних органів, користувачам встановлено П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”.

МСФЗ також передбачено складання Звіту про рух грошових коштів. Розглянемо відмінності між вимогами П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” та МСФЗ 7 “Звіти про рух грошових коштів” щодо складання даного звіту (табл. 35.9).

Таблиця 35.9. Порівняння національного та міжнародного стандартів, призначених для регулювання складання Звіту про рух грошових коштів

Ознаки	П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”	МСФЗ 7 “Звіти про рух грошових коштів”
1	2	3
Сфера застосування	Не поширюється на банківські та бюджетні установи	Усі підприємства повинні подавати Звіт про рух грошових коштів

1	2	3
Форма та методи складання Звіту	Результат руху коштів від операційної діяльності розраховуються за непрямим методом, від інвестиційної діяльності – прямим методом	Складання Звіту про рух грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (на нетто-основі), за допомогою прямого або непрямого методів. Форма та перелік статей Звіту залежить від методів його складання

Слід відмітити, що П(С)БО і МСФЗ передбачають складання Звіту з використанням прямого та непрямого методів. Разом з тим МСФЗ має рекомендаційний характер і містить детальніші пояснення щодо змісту окремих статей, можливих причин розходження чи невідповідності, виділення окремих статей у Звіті.

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та детальної інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентів за звітний період. Звіт складається для оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також для прийняття правильних рішень керівництвом підприємства та власниками щодо діяльності господарюючих суб'єктів. Показник грошових потоків використовується, з одного боку, як індикатор фінансової стійкості підприємства (показник оцінки потенціалу внутрішніх джерел фінансування), а з другого – як індикатор прибутковості (показник фактичної та потенційної прибутковості підприємства).

Порядок відображення руху грошових коштів у Звіті визначається за видами діяльності, як це показано на рис. 35.2.

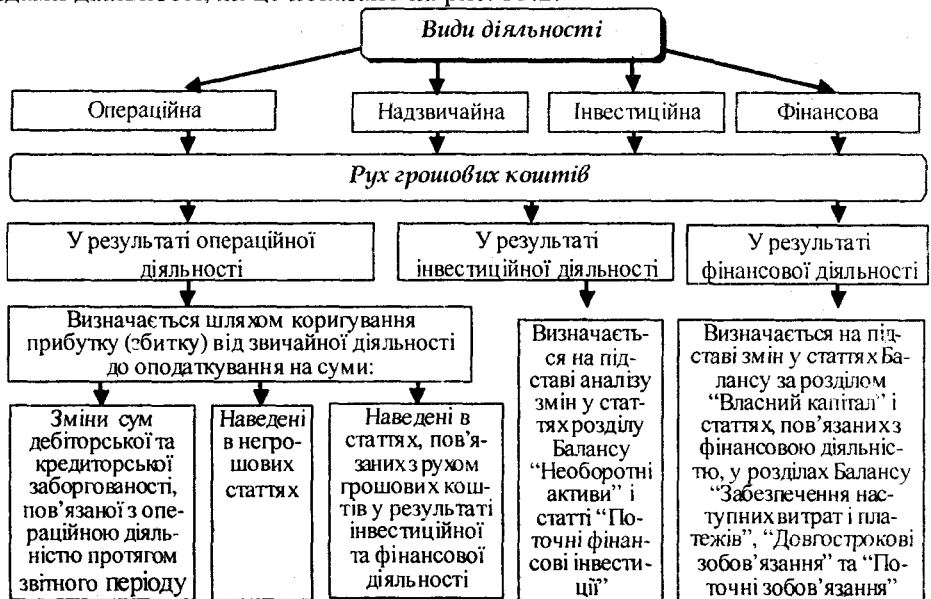


Рис. 35.2. Види господарської діяльності для складання Звіту про рух грошових коштів

При застосуванні наведеної класифікації грошових потоків слід мати на увазі, що віднесення руху коштів до відповідної діяльності залежить, в першу чергу, від характеру основної господарської діяльності підприємства.

Слід також врахувати, що при заповненні звіту усі господарські операції необхідно “розкласти” за видами діяльності. Наприклад, у операціях з фінансової оренди вартість переданого в оренду основного засобу належить до інвестиційної діяльності, а плата за надання послуг фінансової оренди – до фінансової.

Для складання Звіту про рух грошових коштів необхідно використовувати показники Балансу, Звіту про фінансові результати та дані аналітичного обліку за рахунками обліку активів і зобов’язань.

У Звіті про рух грошових коштів не відображаються: внутрішні зміни у складі грошових коштів; негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій).

В Україні звіт про рух грошових коштів складається за допомогою наступних методів:

1. *Прямого*, який полягає у відображенні суми надходжень і витрачання грошових коштів у кореспонденції з рахунками з обліку розрахунків з контрагентами за окремими операціями інвестиційної та фінансової діяльності. Результат руху грошових коштів визначається шляхом порівняння суми надходжень і витрачань.

2. *Непрямого*, при використанні якого сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності за звітний період до оподаткування коригуються на зміни на початок і кінець звітного періоду залишків виробничих запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, що виникла в результаті операційної діяльності, доходів і витрат майбутніх періодів, а також на обороти негрошових статей (амортизація необоротних активів, курсові різниці) та інших статей фінансової звітності, пов’язаної з рухом коштів від інвестиційної діяльності.

Такі дії необхідні для того, щоб визначити результат руху коштів від операційної діяльності. Оскільки першим показником звіту є прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, що відображає результат операцій інвестиційної та фінансової діяльності, то необхідно цей показник “очистити” від впливу не операційних доходів і витрат.

Порядок визначення результату руху грошових коштів від операційної діяльності за непрямим методом наведено на рис. 35.3.

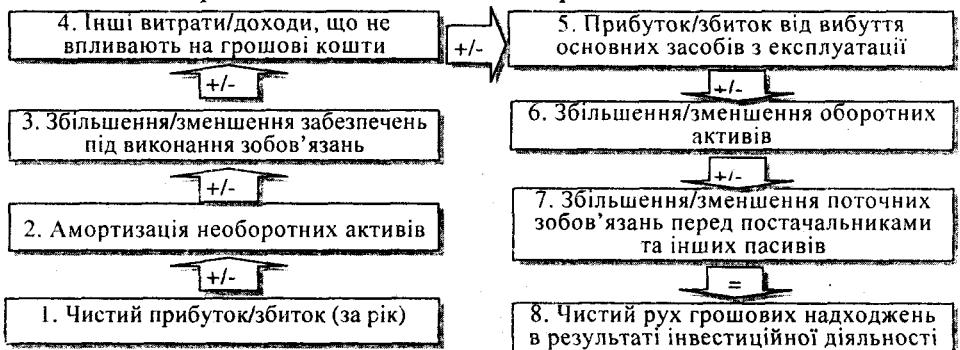


Рис. 35.3. Порядок обчислення результату руху грошових коштів від операційної діяльності

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності при складанні Звіту про рух грошових коштів згідно з вимогами П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" визначається за допомогою прямого методу.

Схему розрахунку результату грошових потоків від інвестиційної діяльності, наведено на рис. 35.4.

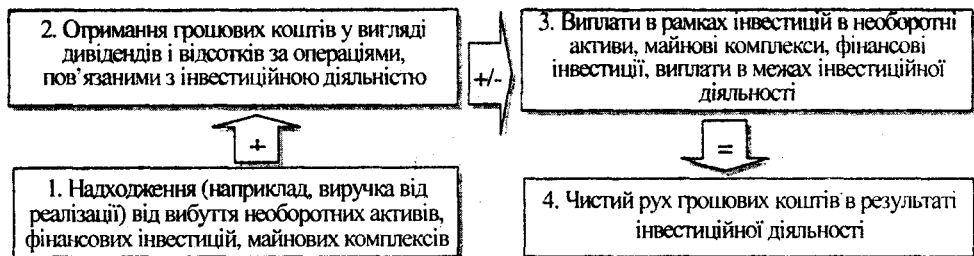


Рис. 35.4. Порядок обчислення надходжень та виплат у рамках інвестиційної діяльності

Схема розрахунку руху коштів від фінансової діяльності наведено на рис. 35.5.

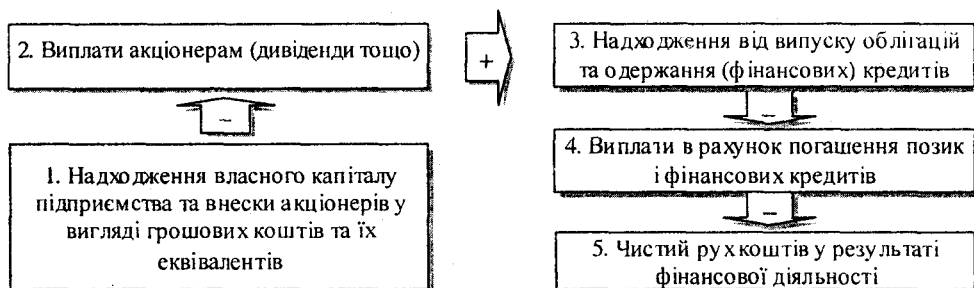


Рис. 35.5. Порядок врахування надходжень та виплат у межах фінансової діяльності

Звіт про рух грошових коштів завершується розрахунком загальних змін у величині грошових коштів та їх еквівалентів і їх залишку на кінець звітного періоду. Для цього залишок коштів на початок звітного періоду коригується на суму надходжень та виплат від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства за звітний період (рис. 35.6).

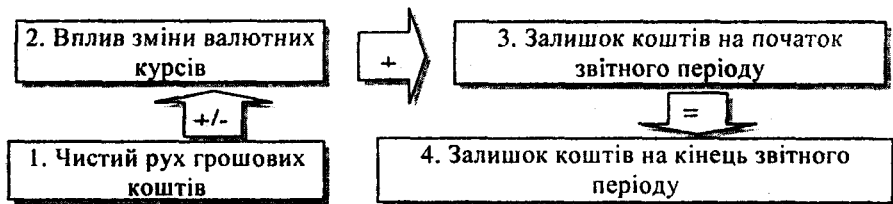


Рис. 35.6. Порядок розрахунку величини змін грошових коштів

Порядок заповнення розділу I Звіту про рух грошових коштів наведено в таблиці 35.10.

Таблиця 35.10: Робоча таблиця із складання Звіту про рух грошових коштів

Стаття	Код ряд.	Находження	Видаток
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	ф. № 2 ряд. 170	ф. № 2 ряд. 175
Коригування на: амортизацію необоротних активів	020	ф. № 2 ряд. 260 або КО 13	X
збільшення (зменшення) забезпечень	030	Сальдо кін. року – сальдо поч. року по рах. 47	Сальдо на поч. року – Сальдо на кін. року по рах. 47
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040	ф. № 2 ряд. 090 + + ряд. 160 (ДО 944 + + ДО 974)	ф. № 2 ряд. 060 + + ряд. 130 (КО 714 + + КО 744)
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	ф. № 2 ряд. 150 + + ряд. 160 – ряд. 110 – – ряд. 120 – ряд. 130	ф. № 2 ряд. 110 + + ряд. 120 + ряд. 130 – – ряд. 150 – ряд. 160
Витрати на сплату відсотків	060	ДО по рах. 95 або ф. № 2 ряд. 140	X
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	Ф. № 3 ряд. 010 + + ряд. 020 + + ряд. 030 + ряд. 040 + + ряд. 050 + ряд. 060	(Ф. № 3 ряд. 010 + + ряд. 020 + + ряд. 030 + ряд. 040 + + ряд. 050 + ряд. 060)
Зменшення (збільшення): оборотних активів	080	Сальдо кін. – сальдо поч. рахунків 20-28, 36, 37 (крім заборгованості по інвестиційній та фінансовій діяльності) із врахуванням даних аналітичного обліку	Сальдо поч. – сальдо кін. (ДО – КО) рахунків 20-28, 36, 37 (крім заборгованості по інвестиційній та фінансовій діяльності) із врахуванням даних аналітичного обліку
витрат майбутніх періодів	090	КО 39	ДО 39
Збільшення (зменшення): поточних зобов'язань	100	ф. № 1 ряд. 520 + + ряд. 530 + ряд. 540 + + ряд. 550 + ряд. 560 + + ряд. 570 + ряд. 580 + + ряд. 600 + ряд. 610	(ф. № 1 ряд. 520 + + ряд. 530 + ряд. 540 + + ряд. 550 + ряд. 560 + + ряд. 570 + ряд. 580 + + ряд. 600 + + ряд. 610)
доходів майбутніх періодів	110	ф. № 1 ряд. 630	(ф. № 1 ряд. 630)
Грошові кошти від операційної діяльності	120	Ряд. 070 + ряд. 080 + + ряд. 090 + ряд. 100 + + ряд. 110	(Ряд. 070 + ряд. 080 + + ряд. 090 + ряд. 100 + + ряд. 110)
Сплачені: відсотки	130	X	Аналітичні дані до бухгалтерських записів в частині витрачених грошових коштів на сплату відсотків

1	2	3	4
податки на прибуток	140	X	Аналітичні дані до бухгалтерських записів: Д-т 641 "Розрахунки за податками" (розрахунки з податку на прибуток) К-т рахунків грошових коштів
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	ф. № 3 ряд. 120 – – ряд. 130 – ряд. 140	(ф. № 3 ряд. 120 – – ряд. 130 – ряд. 140)
Рух коштів від надзвичайних подій	160	ДО 99 та КО 75 в кореспонденції з рахунками грошових коштів	(ДО 99 та КО 75 в кореспонденції з рахунками грошових коштів)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	ф. № 3 ряд. 150 + + ряд. 160	(ф. № 3 ряд. 150 + + ряд. 160)
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Реалізація: фінансових інвестицій	180	КО 741 у кореспонденції з рахунками грошових коштів	X
необоротних активів	190	КО 742 у кореспонденції з рахунками грошових коштів	X
майнових комплексів	200	КО 743 у кореспонденції з рахунками грошових коштів	X
Отримано: відсотки	210	Надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси та позики, надані іншим сторонам	X
дивіденди	220	Надходження грошових коштів у вигляді дивідендів як результат придбання акцій та торгових зобов'язань інших підприємств, а також паїв участі в спільних підприємствах	X
Інші надходження	230	Надходження грошових коштів від: – повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) – повернення позик, наданих іншим сторонам (інші, відмінні від авансів та позик фінансової установи) – інші надходження від інвестиційної діяльності	X

1	2	3	4
Придбання: фінансових інвестицій	240	X	Аналітичні дані про зміни в статтях “Довгострокові фінансові інвестиції” та “Поточні фінансові інвестиції” Балансу, пов’язані з рухом грошових коштів
необоротних активів	250	X	Виплата грошових коштів для придбання: основних засобів; нематеріальних активів; інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій)
майнових комплексів	260	X	Грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних в складі майнового комплексу)
Інші платежі	270	X	Виплата грошових коштів в зв’язку з: – наданням авансів (крім авансів, пов’язаних з операційною діяльністю) – наданням позик іншим сторонам (інші, відмінні від авансів та позик, які здійснені фінансовою установою) – проведенням в звітному періоді капітального ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	Ряд. 180 + ряд. 190 + + ряд. 200 + ряд. 210 + + ряд. 220 + ряд. 230 – – ряд. 240 – ряд. 250 – – ряд. 260 – ряд. 270	(Ряд. 180 + ряд. 190 + + ряд. 200 + ряд. 210 + + ряд. 220 + ряд. 230 – – ряд. 240 – ряд. 250 – – ряд. 260 – ряд. 270)
Рух коштів від надзвичайних подій	290	Аналітичні дані до рахунків, які використовувались для обліку надзвичайних подій в процесі інвестиційної діяльності	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	Ряд. 280 + ряд. 290	(Ряд. 280 + ряд. 290)

1	2	3	4
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження власного капіталу	310	Надходження грошових коштів у результаті збільшення власного капіталу підприємства: – при збільшенні статутного капіталу (при безпосередньому отриманні грошових коштів) – при збільшенні пайового капіталу – при збільшенні додаткового капіталу при зменшенні величини неоплаченого капіталу (при погашенні заборгованості учасників щодо внеску до статутного капіталу грошовими коштами)	X
Отримані позики	320	Аналітичні дані про зміни в статтях Балансу: “Довгострокові кредити банків”, “Інші довгострокові фінансові зобов’язання”, “Короткострокові кредити банків”	X
Інші надходження	330	Аналітичні дані про інші надходження грошових коштів та їх еквівалентів, пов’язаних з фінансовою діяльністю	X
Погашення позик	340	X	Аналітичні дані про зміни в статтях Балансу: “Короткострокові кредити банків”, “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”
Сплачені дивіденди	350	X	ф. № 1 ряд. 140 (в сумі нарахованих в звітному періоді дивідендів)
Інші платежі	360	X	Аналітичні дані про інші виплати грошових коштів та їх еквівалентів, пов’язані з фінансовою діяльністю

1	2	3	4
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	Ряд. 310 + ряд. 320 + + ряд. 330 – ряд. 340 – – ряд. 350 – ряд. 360	(Ряд. 310 + ряд. 320 + + ряд. 330 – ряд. 340 – – ряд. 350 – ряд. 360)
Рух коштів від надзвичайних подій	380	Надходження грошових коштів пов'язаних з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності	Списання грошових коштів пов'язаних з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	Ряд. 370 + ряд. 380	(Ряд. 370 + ряд. 380)
Чистий рух коштів за звітний період	400	Ряд. 170 + ряд. 300 + + ряд. 390	(Ряд. 170 + ряд. 300 + + ряд. 390)
Залишок коштів на початок року	410	ф. № 1 ряд. 230 + + ряд. 240	X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	Аналітичні дані про зміни в статті трансформованого Балансу (ряд. 240), пов'язані з впливом змін валютних курсів – ПРИБУТОК	Аналітичні дані про зміни в статті трансформованого Балансу (ряд. 240), пов'язані з впливом змін валютних курсів – ЗБИТОК
Залишок коштів на кінець року	430	Ряд. 400 + ряд. 410 + + ряд. 420	(Ряд. 400 + ряд. 410 + + ряд. 420)

Особливостями заповнення ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів” є наступні:

◆ при заповненні рядків 010, 030, 040, 050, 080, 090, 100, 110 результат розрахунку показників, який відповідає слову в дужках, наводиться у графі 4 “Видаток”. Наприклад, прибуток від неопераційної діяльності показується в ряд. 050 графі 4, збільшення оборотних активів — у рядку 080 графі 4, а збиток від неопераційної діяльності та зменшення оборотних активів відображаються, відповідно, в рядках 050 і 080 графі 3 Звіту про рух грошових коштів;

◆ зміни оборотних активів визначаються різницею між даними Балансу на кінець і на початок року у рядках 260 (без включення показників у рядках 190, 220, 230, 240 та інших неопераційних оборотних активів, які визначаються вибірково) і наводяться однією сумою у відповідній графі – або 3 “Надходження” або 4 “Видаток”. При визначенні цієї різниці не враховується зміна дебіторської заборгованості з поточного податку на прибуток та зменшення дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток;

◆ при визначенні змін поточних зобов'язань (рядок 100) не слід враховувати показники, зазначені в рядках 500, 510, 590 ф. № 1 “Баланс” і зобов'язання за операціями, не пов'язаними з операційною діяльністю, які визначаються шляхом вибірки з аналітичного обліку. Потрібно також

виключити зміни в зобов'язаннях, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної та фінансової діяльності (погашення зобов'язання, наприклад, за сировину передачею основних засобів, акцій), або внаслідок виправлення помилок у зобов'язаннях за минулі роки; не враховується також зміна суми зобов'язання з поточного податку на прибуток і зменшення зобов'язань за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування дебіторської заборгованості за поточним податком на прибуток, а також податок на додану вартість від операцій інвестиційної діяльності.

У рядку 130 наводиться сума сплачених грошових коштів у порядку погашення зобов'язань за користування позиками, облігаціями, фінансовою орендою. Сплачений коштами податок на прибуток відображається у рядку 140.

Порядок складання Звіту про власний капітал Звіт про власний капітал містить інформацію про складові власного капіталу і види (причини) змін (збільшення, зменшення) капіталу. Вказівки щодо форми, рекомендації зі складання та подання даного Звіту містяться в П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”.

За відсутності різниці в назві та вимогах щодо заповнення та подання Звіту, що розглядається, між П(С)БО та МСФЗ (див. табл. 35.11), еквівалентом Звіту про власний капітал можна було б вважати окремий компонент фінансової звітності (за МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”) “Звіт про зміни у власному капіталі”.

Таблиця 35.11. Порівняння національного та міжнародного стандартів щодо порядку складання Звіту про власний капітал

Ознаки	П(С)БО 4 “Звіт про власний капітал”	МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів”
Стандарт, який регулює	П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”	Окремий розділ МСФЗ 1
Форма, перелік і зміст статей Звіту про власний капітал	Визначено форму звіту, передбачено перелік статей Звіту про власний капітал, порядок їх заповнення. Передбачено відображення у “Звіт про власний капітал” інформації проведених коригувань, передбачених П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” і залишку власного капіталу на початок звітного періоду після внесення відповідних коригувань	Відсутні пояснення щодо інформації, яку необхідно зазначати в кожній зі статей Звіту. Передбачено складання Звіту двома способами, кожному з яких відповідає певна форма Звіту. Інформацію про коригування даних обліку та виправлення помилок передбачено надавати тільки в одному з двох варіантів
Розкриття іншої інформації	Розкриття інформації щодо засновників, кількості, видів, вартості акцій підприємства, дивідендів за даними акціями вимагається наводити в Примітках до річної фінансової звітності	Надання інформації про капітальні операції з власниками та виплати їм дивідендів або безпосередньо у звіті або ж у примітках до нього

Отже, суттєвими відмінностями Звіту про власний капітал і Змін у власному капіталі є менший обсяг останніх, відсутність у них інформації щодо виправлення помилок та внесення змін, не пов'язаних зі зміною облікової політики підприємства. Положення МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів” носять більш рекомендаційний характер порівняно з вимогами П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”.

Немає потреби копіювати положення П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” щодо заповнення статей Звіту в підручнику. Зупинимося детальніше на роз'ясненні особливостей заповнення деяких статей Звіту про власний капітал. Зміни капіталу в Звіті можуть відображатися внаслідок однієї причини за одним видом капіталу як зменшення, а за іншим – як збільшення. Наприклад, відрахування до резервного капіталу та збільшення статутного капіталу за рахунок прибутку має відображатися збільшенням статутного капіталу, резервного капіталу і одночасно зменшенням (заповнювати у дужках) нерозподіленого прибутку. Але виникають зміни, які в Звіті стосуються тільки однієї складової капіталу, наприклад, нарахування дивідендів за рахунок прибутку слід, показувати тільки зменшенням нерозподіленого прибутку.

Порядок заповнення Звіту про власний капітал з використанням субрахунків Плану рахунків наведено в таблиці 35.12.

*Порядок складання
Приміток до річної
фінансової звітності*

Користувачі звітності потребують правильної та повної оцінки фінансового стану підприємства за рік. За цих умов суттєво зростає роль такої складової річного бухгалтерського

звіту як Примітки.

Під *Примітками до річної фінансової звітності* слід розуміти сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтування статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, яка передбачена відповідними П(С)БО.

Якщо для підприємства не передбачена обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності, то ним надається додаткова інформація, яка передбачена окремими пунктами деяких П(С)БО (див. табл. 35.13).

Таблиця 35.12. Робоча таблиця зі складання Звіту про власний капітал

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий власний капітал	Інший до-датковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неопла-чений капітал	Виду-чений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010	ф. 1 ряд. 300	ф. 1 ряд. 310	ф. 1 ряд. 320	ф. 1 ряд. 330	ф. 1 ряд. 340	ф. 1 ряд. 350	(ф. 1 ряд. 360)	(ф. 1 ряд. 370)	ф. 1 ряд. 380
Коригування:										
Зміна облікової політики	020									Гр. 8
Виправлення помилок	030									Гр. 8
Інші зміни	040						П(С)БО 6			Гр. 8
Скоригований залишок на початок року	050	ряд. 010	ряд. 010	ряд. 010	ряд. 010	ряд. 010	ряд. 010 + ряд. 020 + ряд. 030 + ряд. 040	(ряд. 010)	(ряд. 010)	Σ граф 3-10
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	060				Д-т 10, 11, К-т 423					Гр. 6
Уцінка основних засобів	070				Д-т 423, К-т 10, 11					Гр. 6
Дооцінка незавершеного будівництва	080				Д-т 151, К-т 423					Гр. 6
Уцінка незавершеного будівництва	090				Д-т 423, К-т 151					Гр. 6
Дооцінка нематеріальних активів	100				Д-т 12, К-т 423					Гр. 6
Уцінка нематеріальних активів	110				Д-т 423, К-т 12					Гр. 6
	120									Σ граф 3-10
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130	ф. 2 ряд. 220/3 або 225/3					ф. 2 ряд. 220/3 або 225/3			Σ граф 3-10
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140						(Д-т 443, К-т 671)			Σ граф 3-10
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150	Д-т 443, К-т 40					(Д-т 443, К-т 40)			Σ граф 3-10

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Відрахування резервного капіталу до	160					Д-т 443, К-т 43	Д-т 443, К-т 40			Σ граф 3-10
	170									
Внески учасників:	180	Д-т 46, К-т 40		Д-т активи, К-т 421, 422				Д-т 46, К-т 40		Σ граф 3-10
Погашення заборгованості з капіталу	190							КО 46		Σ граф 3-10
	200									
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210								ДО 45	Σ граф 3-10
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220								Д-т 30, 31, 34, К-т 45	Σ граф 3-10
Анулювання викуплених акцій (часток)	230	Д-т 40, К-т 45							Д-т 40, К-т 45	Σ граф 3-10
Вилучення частки в капіталі	240								ДО 45	Σ граф 3-10
Зменшення номінальної вартості акцій	250	Д-т 40, К-т 672)								Σ граф 3-10
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260		Д-т 41, К-т 442)	ДО 42)	КО 442)	Д-т 43, К-т 442)				Σ граф 3-10
Безкоштовно отримані активи	270				Д-т 10, 11, 12, 15, К-т 424					Σ граф 3-10
Зменшення ДК за безкоштовно отриманими активами	280				Д-т 423, К-т 745 – на Σ амортизацій)					
Разом зміни в капіталі	290									Σ граф 3-10
Залишок на кінець року	300									Σ граф 3-10

За кожною графою підводиться підсумок (Σ рядків 060-280)

За кожною графою окремо обчислюється сума рядків 050 та 290

Таблиця 35.13. Додаткова інформація, яка підлягає розкриттю у Примітках до річної фінансової звітності

Стандарт	Назва стандарту	Номер пункту	Зміст пункту
П(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності	абзац 6 п. 19	Зазначається про причини та суть змін облікової політики підприємства
П(С)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	п. 20, 21, 23	Вказуються: помилки, які мали місце в попередніх періодах за схемою: 1) зміст і сума помилки; 2) статті фінансової звітності минулих періодів, які були перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації; 3) факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення; зміст і сума змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період, або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди; події, які відбулися після дати балансу, за схемою: 1) зміст події; 2) оцінка її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку
П(С)БО 7	Основні засоби	п. 36	Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені у балансі
П(С)БО 8	Нематеріальні активи	п. 36	Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображаються у Балансі
П(С)БО 9	Запаси	абзац 7 п. 29	Різниця між вартістю запасів, відображених на дату балансу в обліку та звітності, і найменшою з вартостей, ФІФО, чистої вартості реалізації (у випадку, якщо для оцінки запасів використовується метод ЛІФО)
П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість	п. 13	Перелік дебіторів за схемою: 1) перелік дебіторів; 2) суми довгострокової дебіторської заборгованості
П(С)БО 16	Витрати	п. 32	Склад і сума доходів та витрат за кожною надзвичайною подією
П(С)БО 22	Вплив інфляції	п. 24	Наводиться інформація про факт коригування показників фінансової звітності із застосуванням П(С)БО 22: суму коригування амортизації основних засобів; розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів; індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього періодів

Таким чином, всі Примітки до річної фінансової звітності поділяються на такі складові (див. рис. 35.7).

<i>Примітки до річної фінансової звітності</i>	
➔	облікова політика підприємства
➔	інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними П(С)БО
➔	інформація, яка містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та достовірності

Рис. 35.7. Класифікація Приміток до річної фінансової звітності за змістом

Обсяг інформації, який наводиться в Примітках, та форму викладення матеріалу (у вигляді тексту, таблиць, схем тощо) підприємства визначають самостійно, дотримуючись вимог діючих нормативних актів.

Процес складання Приміток умовно можна поділити на три основні етапи:

- 1) аналіз вимог до змісту Приміток, встановлених діючими нормативними актами;
- 2) вибір необхідних розділів, “інформаційних блоків” Приміток; збір, обробка інформації для включення до обраних розділів; вибір форми надання інформації, підготовка графічного матеріалу;
- 3) заключні процедури.

У розділі “Облікова політика” в Примітках до річної фінансової звітності необхідно описати принципи оцінки статей звітності та методи обліку щодо окремих статей звітності.

При прийнятті рішення про необхідність розкриття певного аспекту облікової політики підприємство повинно враховувати, чи допоможе розкриття інформації користувачам зрозуміти вплив операцій та подій, наведених у звітах, на результати діяльності та фінансовий стан. Серед аспектів облікової політики, які підприємство може розкрити в Примітках до річної фінансової звітності, може міститися інформація про: визнання доходів; принципи консолідації, включаючи дочірні підприємства; об'єднання підприємств; спільні підприємства; визначення та амортизацію матеріальних і нематеріальних активів; будівельні контракти; інвестиційну власність; оренду; витрати на наукові дослідження та розробки; запаси; податки, включаючи реструктуризовані; витрати на оплату праці; визначення грошових коштів та їх еквівалентів; облік за умов інфляції.

Крім того, затверджено типову форму фінансової звітності № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”. Дані цієї форми звітності призначені для деталізації та розкриття змін, які відбулися з активами, зобов'язання, власним капіталом підприємства за звітний період, змісту та призначення отриманих (чи нарахованих) доходів, проведених витрат. Форма № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” складаються з десяти розділів (див. табл. 35.14).

Таблиця 35.14. Зміст розділів ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"

Номер і назва розділу	Зміст розділів
I	2
I. "Нематеріальні активи" та II "Основні засоби"	Інформація про стан основних засобів і нематеріальних активів у розрізі субрахунків на початок і кінець звітного року, зміни у складі та вартості даних видів необоротних активів. Додатково до даних розділів надається інформація про вартість основних засобів і нематеріальних активів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності, тих основних засобів, які тимчасово не використовуються, та нематеріальних активів, оформлених у заставу, створених підприємством тощо
III. "Капітальні інвестиції"	Містить інформацію про стан і суму використання коштів, вкладених у даний вид інвестицій, у розрізі субрахунків рахунку 15 "Капітальні інвестиції"
IV. "Фінансові інвестиції"	Наводиться інформація про довгострокові та поточні фінансові інвестиції, що обліковуються на рахунках 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та 35 "Поточні фінансові інвестиції" за окремими субрахунками
V. "Доходи і витрати"	Містяться аналітичні дані про інші операційні, фінансові доходи, доходи від участі в капіталі, витрати, які обліковуються на рахунках 95 "Фінансові витрати", 96 "Втрати від участі в капіталі", 97 "Інші витрати"
VI. "Грошові кошти"	Містяться дані про грошові кошти (без надання інформації в розрізі валют), які зберігаються в касі, на поточному та інших рахунках у банку, грошові кошти в дорозі та еквіваленти грошових коштів на кінець звітного періоду
VII. "Забезпечення"	Наводиться інформація про види створених забезпечень на підприємстві за відповідними напрямками
VIII. "Запаси"	Висвітлюється інформація про вартість запасів (у розрізі субрахунків і рахунків) на кінець року, про суми переоцінки товарно-матеріальних цінностей, якщо вона проводилася на підприємстві у відповідному звітному періоді
IX. "Дебіторська заборгованість"	Надається характеристика дебіторської заборгованості за суб'єктами, періодами утворення та суми списаної заборгованості
X. "Нестачі і втрати від псування цінностей"	Висвітлення інформації про розміри виявлених у звітному періоді недостач і втрат, суми визнаної заборгованості винних осіб та суми недостач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято
XI. "Будівельні контракти"	Наводиться інформація про дохід за будівельними контрактами за звітний рік, валова сума заборгованості замовників та замовникам, сума затриманих коштів, вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами на кінець звітного року
XII. "Податок на прибуток"	Відображається сума нарахованого податку на прибуток відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", а також визначені суми відстрочених податкових активів і зобов'язань і відкоригована сума податку на прибуток, яка відображається у Ф №2 "Звіт про фінансовий результат"

1	2
XIII. "Використання амортизаційних відрахувань"	Висвітлення інформації про суму нарахованої амортизації та наведення аналітичних даних про використаних амортизаційних відрахувань на будівництво об'єктів, придбання виготовлення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та формування основного стада

Для заповнення розділів форми № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" бухгалтеру слід використовувати дані аналітичного обліку. Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідації звітності встановлена законодавством, крім форми № 5, наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено всіма П(С)БО.

МСФЗ не затверджена окрема звітна форма Приміток до річної фінансової звітності, подібна до ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності". Відповідно до положень МСФЗ, Примітки до фінансової звітності надаються у вигляді описового пояснення інформації, відображеної у фінансовій звітності, розбіжностей, які містяться в ній.

Примітки, як правило, подаються у визначеному порядку. МСФЗ встановлює мінімальний перелік об'єктів, про які повинна надаватися інформація у Примітках. Цей перелік є більш повним, ніж перелік, визначений П(С)БО, але все ж подібним до останнього. Суттєвою відмінністю вимог П(С)БО та МСФЗ щодо змісту Приміток є необхідність (згідно з МСФЗ) надання в них інформації про місцезнаходження та юридичну форму підприємства, країну його реєстрації та адресу зареєстрованого офісу.

Порядок складання консолідованої звітності Потреба в даних консолідованої звітності пояснюється об'єктивними процесами глобалізації та інтеграції господарських зв'язків, утворенням транснаціональних корпорацій, холдингових компаній, об'єднань підприємств, до складу яких входять структурні підрозділи.

Кожне підприємство, яке входить в групу підприємств, зобов'язане окремо вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність. Разом з тим, група в цілому згідно з Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" повинна складати узагальнюючий звіт, який включає, крім даних материнської компанії, консолідовані облікові дані, тобто консолідовану звітність.

Згідно з П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" така звітність складається за результатами діяльності материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств і подається як фінансова звітність єдиного підприємства.

Робота із підготовки консолідованої звітності починається із визначення структури групи, складання списку підприємств, звітність яких підлягає консолідації. Материнським підприємством, передусім, визначається перелік дочірніх підприємств першого порядку. Потім дочірні підприємства повинні визначити склад власних об'єктів інвестицій і т.д. При цьому ступінь контролю над підприємством, яке є об'єктом інвестицій дочірніх підприємств

першого порядку, повинен визначатися головним підприємством групи. Інакше кажучи, якщо акціонерний капітал підприємства розпорошений, але сукупна частка акціонерів, які входять до складу однієї групи, дозволяє встановити контроль, то таке підприємство є дочірнім. З огляду на таку систему відносин, головне підприємство не повинно доручати дочірнім підприємствам першого порядку самостійно класифікувати їх вкладення і визначати перелік дочірніх підприємств, так як це може призвести до втрати окремих учасників групи. Помилка при визначенні списку консолідованих підприємств автоматично призводить до недостовірності звітних даних. Слід пам'ятати, що згідно з П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" *дочірнє підприємство* – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Відповідно, *контроль* – вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Консолідована звітність не повинна містити даних про взаємні інвестиції, розрахунки та внутрішньогрупові продажі. Така інформація не може бути визначена на основі стандартних форм бухгалтерської звітності. Тому необхідно, щоб така внутрішня заборгованість могла бути легко ідентифікована в будь-який момент часу, а залишки за розрахунками між головним і дочірніми підприємствами, а також розрахунками між дочірніми підприємствами регулярно порівнювалися для внесення необхідних коригувань для усунення існуючих різниць

У зв'язку з цим, ефективною може бути система внутрішньогрупової звітності, яка повинна враховувати виробничі особливості кожного учасника групи та створювати на виході однорідну аналітичну інформацію, що дозволяє адекватно оцінити всі внутрішньогрупові операції, які слід виключити із консолідованої звітності групи. Для вирішення цього завдання доцільно перевести всі залишки за взаєморозрахунками між учасниками групи на рахунок розрахунків з дочірніми підприємствами та вести поточний облік внутрішньогрупових вимог і зобов'язань вже на цьому рахунку.

Результати внутрішньогрупових продажів можуть бути двох видів:

1) результати від продажу одним підприємством групи іншому активів, проданих останнім контрагенту (активів, які залишили межі групи активів на звітну дату);

2) результати від продажу одним підприємством групи іншому активів, які обліковуються останнім в складі власного майна (активів, які не залишили межі групи активів на звітну дату).

Ці операції здійснюють певний вплив на звітність групи. Перший вид результатів внутрішньогрупових продаж не порушує баланси контрагентів однієї групи. Однак показники виручки та витрат зведеного Звіту про фінансовий результати у цьому випадку збільшуються на величину виручки, відображеної в обліку підприємства, яке здійснило внутрішньогрупову поставку та на величину витрат, відображених в обліку внутрішньогрупового покупця.

Другий вид результатів внутрішньогрупових продаж змінює як балансові статті (статті, які відображають активи внутрішньогрупового покупця і прибутку внутрішньогрупового продавця), так і статті Звіту про фінансові результати (виручка та витрати внутрішньогрупового продавця). У цьому випадку має місце нереалізований прибуток (збиток), тобто фінансовий результат, отриманий одним членом групи в результаті продажу активів або надання робіт (послуг) іншому члену групи за умови, що дані активи, роботи, послуги не були перепродані або списані на витрати покупцем (використані в виробництві).

Незважаючи на значну подібність П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” та МСФЗ 27 “Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”, вони мають ряд відмінностей. Точніше сказати МСФЗ 27 містить ряд уточнень інформації, наведеної в П(С)БО 20 (табл. 35.15).

Таблиця 35.15. Порівняння вимог національного та міжнародного стандартів, що регулюють складання консолідованої фінансової звітності

Ознака	П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”	МСФЗ 27 “Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”
Розбіжності в даті складання звітності	Не розглядається	Якщо звіти, які використовуються для консолідації, були складені на різні звітні дати, необхідно вносити коригування згідно з впливом суттєвих операцій або інших подій, що відбуваються між цими датами та датою фінансових звітів материнської компанії. У будь-якому випадку різниця між датами звітів не повинна перевищувати 3 місяці. Якщо дати звітів є різними, дочірнє підприємство часто складає звіт з метою консолідації на ту саму дату, що і група. У випадках, коли це неможливо, можна використовувати фінансові звіти, складені на різні дати, за умови, що різниця не перевищує 3 місяці. Принцип послідовності вимагає, щоб тривалість звітних періодів і будь-яка різниця в датах звітів залишалася однаковою від одного періоду до іншого
Відмінності в обліковій політиці материнського та дочірніх підприємств	У випадку відсутності можливості застосування єдиної облікової політики потрібно пояснити у примітках до консолідованої фінансової звітності	Якщо неможливо використовувати єдину облікову політику при складанні консолідованих звітів, цей факт слід розкривати разом із часткою статей у консолідованому фінансовому звіті, до яких застосовується різна облікова політика. Якщо член групи застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованій фінансовій звітності для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його фінансових звітах робляться відповідні коригування

Отже, МСФЗ містить, на відміну від П(С)БО, роз’яснення щодо порядку врегулювання відмінностей, які виникають при складанні консолідованої звітності.

Розкриття інформації щодо П(С)БО 2 “Баланс” визначено, що *пов’язані пов’язаних сторін сторони* – це особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною. Методологічні засади формування інформації про операції пов’язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”. У ньому наводиться перелік пов’язаних осіб: підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; підприємства та фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи. Також П(С)БО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” наведено перелік операцій пов’язаних осіб і види оцінок (порівнюваної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, “витрати плюс”, балансової вартості) активів або зобов’язань, які формуються під час операцій пов’язаних осіб.

П(С)БО 23 визначено, що у Примітках до річної фінансової звітності за наявності операцій пов’язаних сторін слід наводити дані про характер відносин між пов’язаними сторонами; види та обсяги операцій пов’язаних сторін; використані методи оцінки активів і зобов’язань в операціях пов’язаних сторін; суми заборгованості за операціями пов’язаних сторін. Якщо ж одна пов’язана сторона перебуває під контролем іншої пов’язаної сторони, то інформація про характер відносин пов’язаних сторін наводиться незалежно від наявності операцій між ними. Розглядаються випадки, коли надання інформації про відносини та операції пов’язаних сторін надавати не потрібно.

Фінансовий звіт суб’єктів малого підприємництва Норми П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” поширюються на всі підприємства, які відповідають критеріям віднесення до розряду суб’єктів малого підприємництва, а також представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності.

Відповідно до чинного законодавства суб’єктами малого підприємництва визнаються юридичні особи – суб’єкти підприємництва – будь-якої організаційно-правової форми власності, у яких:

◆ середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб;

◆ обсяг річного валового доходу не перевищує 500 тис. євро.

Незалежно від кількості працюючих і обсягу виробництва до суб’єктів малого підприємництва не можуть належати довірчі товариства, страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи, суб’єкти підприємницької діяльності, які здійснюють діяльність у сфері грального бізнесу, обміну іноземної валюти, виробники та імпортери підакцизних товарів, а також ті суб’єкти підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких є частина вкладів, які належать юридичним особам – засновникам і учасникам, які не є СМП, що перевищує 25 %.

Відповідно до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” всі підприємства, до яких відносяться вищенаведені обмеження, складають фінансову звітність у тисячах гривень з одним десятковим знаком у скороченому вигляді: ф. № 1-м “Баланс” і ф. № 2-м “Звіт про фінансові результати” без згортання статей активів та зобов’язань.

Баланс форми 1-м відрізняється від Балансу (ф. № 1) скороченням окремих рядків. При цьому коди рядків збережені. Зміст статей активу та пасиву балансу форми № 1-м розглянуто в таблиці 35.16.

Таблиця 35.16. Зміст статей Балансу форми 1-м відповідно до П(С)БО 25

Код ряд.	Статті балансу	Рахунки бухгалтерського обліку
1	2	4
АКТИВ		
I. Необоротні активи		
030	Основні засоби: – залишкова вартість	Ряд. 031 – ряд. 032
031	– первісна вартість	СД 10 + СД 11 + СД 12
032	– знос	СК 13
020	Незавершене будівництво	СД 15 + СД 163 (у частині виданих на такі цілі довгострокових авансів) + СД 371 (у частині виданих на такі цілі короткострокових авансів)
040	Довгострокові фінансові інвестиції	СД 14
070	Інші необоротні активи	СД 16 (за мінусом сальдо за рах. 163 в частині, що припадає на капітальні аванси) + СД 17 + СД 18
II. Оборотні активи		
100	Виробничі запаси	СД 20 + СД 21 + СД 22 + СД 23 + СД 24 + СД 25
130	Готова продукція	СД 25 + СД 26 + СД 27 + СД 28
160	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: – чиста реалізаційна вартість	ряд. 161 – 162
161	– первісна вартість	СД 36 + СД 34
162	– резерв сумнівних боргів	СД 38 – резерв сумнівних боргів за іншою поточною дебіторською заборгованістю
170	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	СД 64
210	Інша поточна дебіторська заборгованість	СД 37 + СД 66
220	Поточні фінансові інвестиції	СД 35
230	Грошові кошти та їх еквіваленти: – в національній валюті	СД 30 + СД 31 + СД 33
240	– в іноземній валюті	
250	Інші оборотні активи	Суми всіх рахунків, не відображених у вищезазначених рядках
270	III. Витрати майбутніх періодів	СД 39
280	Баланс	

1	2	4
ПАСИВ		
I. Власний капітал		
300	Статутний капітал	СК 40
320	Додатковий капітал	СК 41 + СК 42
340	Резервний капітал	СК 43
350	Нерозподілений прибуток (непокри- тий збиток)	СК 44
360	Неоплачений капітал	СД 45 + СД 46
430	II. Забезпечення майбутніх витрат та платежів	СК 47
480	III. Довгострокові зобов'язання	СК 50 + СК 51 + СК 53 + СК 54 + СК 55
IV. Поточні зобов'язання		
500	Короткострокові кредити банків	СК 60
510	Поточна заборгованість за довго- строковими зобов'язаннями	СК 61
530	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	СК 62 + СК 63
550	Поточні зобов'язання за розрахунками: – з бюджетом	СК 64
570	– за страхуванням	СК 65
580	– з оплати праці	СК 66
610	Інші поточні зобов'язання	СК 67 + СК 68
630	V. Доходи майбутніх періодів	СК 69
640	Баланс	

Форма № 2-м, на відміну від Звіту про фінансові результати (ф. № 2), представлена тільки одним розділом (об'єднано розділи фінансових результатів і елементів операційних витрат, скорочено кількість проміжних розрахункових рядків) (табл. 35.17).

Таблиця 35.17. Зміст статей Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) відповідно до П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

Код ряд	Статті Звіту про фінансові результати	Рахунки бухгалтерського обліку
1	2	3
010	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	70 "Доходи від реалізації" (субрахунки 701-703)
020	Непрямі податки та інші вирахування з доходу	Субрахунок 704 "Вирахування з доходу"
030	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	X
040	Інші операційні доходи	71 "Інший операційний дохід"
050	Інші звичайні доходи	72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи"
060	Надзвичайні доходи	75 "Надзвичайні доходи"
070	Всього чисті доходи	X
080	Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	X
090	Матеріальні витрати *	80 "Матеріальні витрати"
100	Витрати на оплату праці *	81 "Витрати на оплату праці"
110	Відрахування на соціальні заходи *	82 "Відрахування на соціальні заходи"
120	Амортизація *	83 "Амортизація"

1	2	3
130	Інші операційні витрати *	84 "Інші операційні витрати"
131	У тому числі	X
140	Собівартість реалізованих товарів	28 "Товари"
150	Інші звичайні витрати *	85 "Інші затрати"
160	Надзвичайні витрати *	85 "Інші затрати"
170	Податок на прибуток *	85 "Інші затрати"
180	Всього витрати *	X
190	Чистий прибуток (збиток)	441 "Нерозподілений прибуток (збиток)"

*Показники про непрямі податки, інші відрахування з доходу, податок на прибуток, витрати та збитки наводяться у Звіті в дужках. При заповненні рядків 090-120 слід керуватися нормами П(С)БО 16 "Витрати"

Звітним періодом для складання фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва є календарний рік. Квартальна звітність є проміжною звітністю. Баланс підприємства складається на останній день звітного періоду.

35.3. Виправлення помилок, відображення змін та впливу інфляції у фінансовій звітності

Виправлення помилок і внесення змін до фінансової звітності Порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності в Україні регулюється П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Норми цього стандарту застосовуються для юридичних осіб всіх форм власності (крім бюджетних установ).

Дата балансу – дата, на яку складено баланс підприємства (звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду). Наприклад, баланс підприємства складається на 31.03, 30.06, 30.09, 31.12 звітного року.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємствами для розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу – подія, яка відбувається між датою балансу та датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула чи може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Орієнтовний перелік подій після дати балансу наведено в додатку до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

У П(С)БО 6 розглядаються помилки двох видів:

- ◆ ті, що допущені під час складання звітів у попередніх періодах;
- ◆ ті, що відносяться до попередніх періодів.

Виправлення помилок у фінансовій звітності здійснюється відповідно до розділу II П(С)БО 6 у наступному порядку (рис. 35.8)

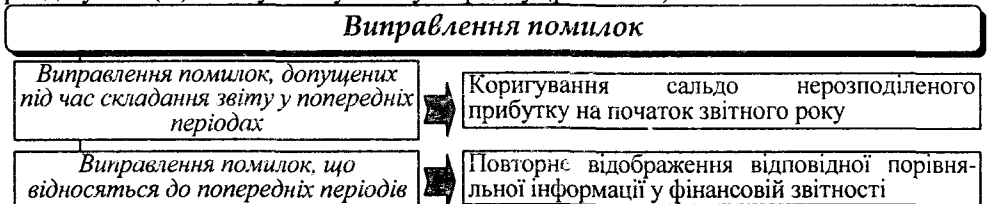


Рис. 35.8. Порядок виправлення помилок у фінансовій звітності

Сума коригування допущеної суттєвої помилки, яка належить до попередніх періодів, відображається у Звіті про власний капітал, який складається за формою, наведеною в додатку до П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”:

- ◆ за статтею “Нерозподілений прибуток” на початок звітнього року (графа 8);
- ◆ ряд. 030 “Виправлення помилок”;
- ◆ ряд. 040 “Інші зміни”.

Крім того, у П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” визначається вплив подій після дати балансу на дані бухгалтерського обліку та фінансову звітність господарюючих суб’єктів, розглядаються випадки необхідності коригувань відповідних активів і зобов’язань та методи здійснення коригувань, наводиться інформація про події після дати балансу, які не вимагають зміни облікових даних і фінансової звітності. П(С)БО 6 передбачено, що якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або просто неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

Порядок виправлення помилок і внесення змін до фінансової звітності, яка складається відповідно до вимог міжнародних стандартів, регулюється положеннями МСФЗ 8 “Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” і МСФЗ 10 “Події після дати балансу”. Суттєвими відмінностями П(С)БО 6 від МСФЗ 8 є наступні:

- ◆ вимоги МСФЗ 8 щодо класифікації та розкриття інформації про екстраординарні статті, про певні статті в межах прибутку і збитків від звичайної діяльності;
- ◆ розгляд змісту ретроспективних і перспективних змін в обліковій політиці, порядок їх відображення в обліку та фінансовій звітності.

Також МСФЗ 8 “Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” визначено, що підприємству, у випадку припинення діяльності слід розкривати інформацію про характер припиненої діяльності, дату, форму (продаж, закриття) припинення діяльності, прибуток (збиток) від припинення відповідних операцій і принципи облікової політики, використаної для оцінки величини згаданих результатів.

П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” від МСФЗ 10 “Події після дати балансу” має наступні відмінності:

- ◆ вимагається обов’язкове розкриття інформації про дату затвердження фінансових звітів до випуску та про те, хто дав дозвіл на затвердження;
- ◆ передбачено, що об’єднання великих компаній після дати балансу або вибуття великого дочірнього підприємства; істотні придбання і продаж активів або експропріація значної кількості активів урядом; зміни ставок податків або податкових законів, прийнятих або оголошених після дати балансу, не вимагають коригувати фінансову звітність, але вони є настільки важливими, що нерозкриття інформації про них вплинуло б на здатність користувачів фінансової звітності належно оцінювати та приймати рішення. Але на відміну від МСФЗ 10, П(С)БО 6 містить приблизний перелік подій після дати балансу.

Інформацію, яку підприємству відповідно до вимог П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” необхідно розкривати у випадку наявності виправлень помилок, змін в обліковій

політиці за звітний період. Такі ж вимоги містить МСФЗ 10 “Події після дати балансу”.

Вплив інфляції Порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у Примітках до річної фінансової звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції”.

За значного рівня інфляції в державі, звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан у національній валюті без її перерахунку не є корисною. Тому виникає необхідність здійснення перерахунку показників фінансової звітності. У системі МСФЗ прийнятий стандарт для визначення порядку коригування форм фінансової звітності за функціонування та складання підприємством звітності в умовах гіперінфляції – МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”, призначений для будь-якого підприємства, яке складає звітність у грошовій одиниці країни в умовах гіперінфляції. Не дозволяється подавати інформацію, яка підлягає висвітленню згідно з МСФЗ 29, у вигляді додатку до перерахованих фінансових звітів. Але, згідно з МСФЗ, необхідність здійснення перерахунку фінансових звітів за порядком, передбаченим цим стандартом, є питанням суджень. Наведемо основні відмінності у положеннях П(С)БО та МСФЗ щодо складання звітності в умовах інфляції (табл. 35.18).

Таблиця 35.18. Порівняння вимог П(С)БО 22 “Вплив інфляції” та МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”

Ознаки	П(С)БО 22 “Вплив інфляції”	МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
1	2	3
Ознаки інфляції (гіперінфляції)	Показники річної фінансової звітності підприємства підлягають коригуванню за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції до 90 і більш відсотків із застосуванням коефіцієнта коригування	Наводяться показниками гіперінфляції, якими є характеристики економічного середовища країни, наприклад, основна маса населення віддає перевагу збереженню своїх цінностей у формі немонетарних активів або у порівняно стабільній іноземній валюті; кумулятивний темп інфляції за період трьох років наближається до 100 % або перевищує цей рівень
Перерахунок показників фінансової звітності	Передбачене коригування результати (про прибутки та збитки), Звіту про рух грошових коштів Передбачене коригування звіту про власний капітал, на відміну від МСФЗ	показників Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів Визначається порядок коригувань фінансових звітів, складених за поточною вартістю із використанням загального індексу інфляції, а також за історичною собівартістю
Постгіперінфляційна економіка	Не розглядається	Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і підприємство припиняє складання та подання фінансових звітів відповідно до цього Стандарту, йому слід розглядати суми, виражені в одиниці виміру, яка діяла наприкінці попереднього звітного періоду як основу балансової вартості у подальших фінансових звітах

1	2	3
Розкриття інформації	У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про: факт коригування показників фінансової звітності; індекс інфляції на дату балансу та зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів	
	а) суму коригування амортизації основних засобів в) розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (робіт і послуг) і товарів	Зазначається, на якій із двох (історичній або поточній собівартості) базуються фінансові звіти

Суттєвим є визначення МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” порядку коригування звітів, складених у історичній вартості або ж поточній, порядок вибору, розрахунку та використання загального індексу цін (тоді як у П(С)БО наводиться лише визначення індексу інфляції), але в МСФЗ не визначено порядок коригування статей Звіту про власний капітал.

П(С)БО 22 “Вплив інфляції” поширюється на ті господарюючі суб’єкти, які відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зобов’язані оприлюднювати річну фінансову звітність. Відповідно до цього стандарту коригуються показники річної звітності, але тільки в тих випадках, якщо кумулятивний приріст інфляції становить більше 90 %.

Кумулятивний приріст визначається добутком індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Індекс інфляції визначається та оприлюднюється центральним органом виконавчої влади в галузі статистики – Держкомстатом.

Основна концепція даного П(С)БО полягає у тому, щоб навести всі показники фінансової звітності у зіставному грошовому вимірнику на дату коригування шляхом застосування коефіцієнта коригування. Коригуються показники річної фінансової звітності, які визначаються за даними записів на рахунках бухгалтерського обліку. Тобто підприємство спочатку, як завжди, складає річну фінансову звітність на підставі даних реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку, а після цього коригуванням її показників за методикою, визначеною П(С)БО 22 “Вплив інфляції”, коригує звітність.

Датою коригування є дата на яку складається фінансова звітність за рік, в якому кумулятивний приріст інфляції перевищив 90 % (31 грудня звітного року). Результати коригування в реєстрах і на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Коефіцієнт коригування є показником, отриманим шляхом ділення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Для різних видів операцій, показників різних форм фінансової звітності застосовуються неоднакові методики коригування (див. табл. 35.19).

Таблиця 35.19. Порядок коригування показників фінансової звітності

Форма звітності	Порядок коригування
Баланс (ф. № 1)	Для коригування використовується індекс інфляції. П(С)БО 22 визначено статті, які не підлягають коригуванню
Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	Всі показники (крім собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг) коригуються на коефіцієнт, який визначається шляхом ділення індексу інфляції на дату коригування на індекс інфляції на дату визнання доходів і витрат. При визнанні доходів і витрат протягом звітного періоду майже рівномірно, підприємство може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат
Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	Розділ I "Операційна діяльність" скоригованого Звіту складається, в основному, на підставі скоригованих показників Балансу і Звіту про фінансові результати. Показники, які неможливо одержати безпосередньо із скоригованого Звіту про фінансові результати (нараховані і сплачені відсотки, сплачена сума податку на прибуток, надходження (видаток) грошових коштів внаслідок надзвичайних подій), для скоригованого Звіту про рух грошових коштів визначаються коригуванням на індекс інфляції на дату визнання операцій з рухом цих грошових коштів. У такому ж порядку коригуються показники грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності
Звіт про власний капітал (ф. № 4)	Показники скоригованого звіту ф. № 4 визначаються на основі даних скоригованої фінансової звітності. Показники, які неможливо безпосередньо отримати зі скоригованої фінансової звітності (сума переоцінки активів, розподіл прибутку, внески до статутного капіталу і вилучення з нього тощо), коригуються на індекс інфляції на дату проведення відповідної операції
Консолідована фінансова звітність	Показники фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, коригується застосуванням індексу інфляції цієї країни. Якщо консолідована фінансова звітність, складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності

У примітках (поясненнях) до скоригованої фінансової звітності зазначається: факт коригування; сума коригування амортизації основних засобів; розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); індекси інфляції на дату коригування та її показники протягом поточного та попереднього звітних періодів, які були використані для коригування фінансової звітності.

Додаток А
Характеристика рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств

Синтетичні рахунки		Субрахунки				Відомості про балансову класифікацію	Дебет	Кредит	Підстава для запису за рахунком
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва				
1		3		5		6		8	9
10	Основні засоби	101	земельні ділянки	Активний	Інвентарний	Зарахування основних засобів за первісною вартістю на баланс підприємства; сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основного засоби	Вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основного засоби, сума уцінки основних засобів	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення), акт інвентаризації, накладна, розрахунок бухгалтерії, Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, Акт на списання ОЗ, інвентарна картка обліку ОЗ тощо	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення), накладна, акт інвентаризації, розрахунок бухгалтерії, Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, Акт на списання ОЗ, інвентарна картка обліку ОЗ тощо
		102	капітальні витрати на поліпшення земель						
		103	будинки та споруди						
		104	машини та обладнання						
		105	транспортні засоби						
		106	інструменти, прилади та інвентар						
		107	робоча і продуктивна худоба						
		108	багаторічні насадження						
		109	інші основні засоби						
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	бібліотечні фонди	Активний	Інвентарний	Надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, сума дооцінки вартості необоротних матеріальних активів	Вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта; сума їх уцінки	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) або визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта; сума їх уцінки	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення), накладна, акт інвентаризації, розрахунок бухгалтерії, Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, Акт на списання ОЗ, інвентарна картка обліку ОЗ тощо
		112	малоцінні необоротні матеріальні активи						
		113	тимчасові (нетитульні споруди)						
		114	природні ресурси						
		115	інвентарна тара						
		116	предмети прокату						
		117	інші необоротні матеріальні активи						

7	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Нематеріальні активи	121 122 123 124 125 127	права користування природними ресурсами права користування майном права на знаки для товарів і послуг права на об'єкти промислової власності авторські та суміжні з ними права інші нематеріальні активи	Активний	Інвентарний	Придбання або отримання результатів розробки (від інших фізичних або юридичних осіб); сума дооцінки	Вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання; сума уцінки нематеріальних активів	Акт приймання-передачі (внутрішнього, перемищеного, інвентаризації, накладна, розрахунок бухгалтерії)
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131 132 133	знос основних засобів знос інших необоротних матеріальних активів накопичена амортизація нематеріальних активів	Контрактивний	Регулюючий	Зменшення зносу (накопиченої амортизації)	Нарахування зносу (амортизації) індексації (накопиченої амортизації) необоротних активів	Розрахунок бухгалтерії, розрахунок амортизації
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141 142 143	інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі інші інвестиції пов'язаним сторонам інвестиції непов'язаним сторонам	Активний	Розовий	Вартість довгострокових інвестицій у цінні папери та статутні капітали інших підприємств, облігацій, державних та місцевих позик	Вибуття (списання) чи зменшення вартості фінансових інвестицій, а також оцержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік ведеться за методом участі в капіталі	Договір купівлі-продажу цінних паперів, виписка банку, довідка (розрахунок) бухгалтерії
15	Капітальні інвестиції	151 152 153 154 155	капітальне будівництво придбання (виготовлення) основних засобів придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів придбання (створення) нематеріальних активів формування основного стада	Активний	Калькуляційний	Збільшення понесених витрат на придбання або створення матеріальних нематеріальних необоротних активів	Введення в дію (прийняття експлуатацію) придбаних або створених необоротних та нематеріальних активів тощо	Розрахунок бухгалтерії, накладна, рахунок, розрахунково-платіжна відомість, Акт приймання-передачі (внутрішнього перемищеного) тощо

1	2	3	4	5	6	7	8	9
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161 162 163	заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду довгострокові векселі одержані інша дебіторська заборгованість	Активний	Розрахунковий	Виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості	Погашення (списання) довгострокової дебіторської заборгованості	Рахунок, рахунок-фактура, ВКО, виписка банку, ПКО, вексель
17	Відстрочені податкові активи		за видами відстрочених податкових активів	Активний	Розрахунковий	Сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді	Зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному (звітному) періоді	Довідка (розрахунок) бухгалтерії
18	Інші необоротні активи		за видами активів	Активний	Інвентарний	Надходження інших необоротних активів	Вибуття інших необоротних активів	Акт приймання передачі (внутрішнього перемищення), Акт інвентаризації
19	Гудвіл при придбанні	191 192	гудвіл негативний гудвіл	Активний Контрактний	Звітно-розподільчий	Вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства Зменшення вартості негативного гудвілу при визнанні доходу	Сума нарахованої амортизації гудвілу і сума списаного гудвілу Вартість негативного гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства	Розрахунок бухгалтерії, передавальний акт, договір купівлі-продажу, акт інвентаризації активів і зобов'язань, баланс, висновок аудитора і фахівця з оцінки майна (якщо є потреба), докладний перелік боргових прав і зобов'язань

7	2	3	4	5	6	7	8	9
20	Виробничі запаси	201 202 203 204 205 206 207 208 209	сировина й матеріали купецькі напівфабрикати та комплектуючі вироби паливо тара й тарні матеріали будівельні матеріали матеріали, передані в переробку запасні частини матеріали сільськогосподарського призначення інші матеріали	Активний	Інвентарний	Надходження запасів на підприємство, їх дооцінка	Витрачання запасів на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону тощо. Вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. Зменшення в результаті уцінки	Довіреність, ордер, накладна, лімітно-забірна картка, картка складського обліку матеріалів
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211 212 213 214 215 216 217 218	молодняк тварин на вирощуванні тварини на відгодівлі птиця звірі кролі сім'ї бджіл доросла худоба, що вибраквана з основного стада худоба, що прийнята від населення для реалізації	Активний	Інвентарний	Придбання, приплд молодняку продуктивної й робочої худоби, вибраквана з основного стада худоба для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі, які обліковуються за первісною вартістю; привіс живої маси молодняка тварин	Вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо	Акт оприбуткування приплоду, акт на оприбуткування привісу, акт на вибраккування тварин з основного стада, рахунок-фактура, рахунок
22	Малочінні та швидкозношувані предмети		за видами предметів	Активний	Інвентарний	Придбання або виготовлення МШП	Відпуск МШП, сума недостач і втрат від їх псування	Картка обліку МШП, замовлення на ремонт або заточування інструментів. Акт на вибуття МШП, особова картка обліку МШП. Акт на списання МШП

1	2	3	4	5	6	7	8	9
23	Виробництво		за видами виробництва	Активний	Калькulyaцiйний	Прямі матеріальні, трудові та інші витрати, а також розподілені загально-виробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин	Фактичної виробничої собівартість завершені виробництва готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо)	Лімітно-забірні картки, накладна-вимога на випуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
24	Брак у виробництві		за видами продукції	Активний	Калькulyaцiйний	Вартість невірного, остаточного браку та витрати на управління браку, витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень	Суми по зменшенню витрат на брак, суми витрат від браку, що списуються на витрати виробництва, суми зменшення витрат від браку продукції, вартість утримання з винуватців браку відшкодувань, одержаних від поставачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції	Накладна, акт або відомість про брак, розрахунок (довідка) бухгалтерії
25	Напівфабрикати		за видами напівфабрикатів	Активний	Інвентарний	Оприбуткування виготовлених напівфабрикатів	Вибуття внаслідок продажу, передачі в подальшу переробку тощо	Накладна, акт переоцінки, розрахунок (довідка) бухгалтерії, акт інвентаризації
26	Готова продукція		за видами готової продукції	Активний	Інвентарний	Оприбуткування на склад готової продукції	Вибуття внаслідок продажу або використання для власних потреб тощо	Накладна, довідка (розрахунок) бухгалтерії

1	2	3	4	5	6	7	8	9
34	Короткострокові векселі одержані	341 342	короткострокові векселі, одержані в національній валюті короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	Активний	Позабухунковий	Отримання векселів за продани товари (роботи, послуги) та за іншими операціями	Отримання коштів у векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні	Вексель, довідка (розрахунок) бухгалтерії
35	Поточні фінансові інвестиції	351 352	еквіваленти грошових коштів інші поточні фінансові інвестиції	Активний	Позабухунковий	Придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та точних фінансових інвестицій	Зменшення їх вартості та вибуття	Рахунок, ВКО, виписка банку ПКО, довідка (розрахунок) бухгалтерії
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361 362 363	розрахунки з вітчизняними покупцями розрахунки з іноземними покупцями розрахунки з учасниками ПФГ	Активний	Позабухунковий	Продажна вартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, яка включає ПДВ, акцизи та інші податки, що підлягають перерахуванню до бюджету та включені у вартість реалізації	Сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків	Рахунок-фактура, ПКО, виписка банку, вексель
37	Розрахунки з різними дебіторами	371 372 373 374 375 376 377	розрахунки за виданими авансами розрахунки з підвітними особами розрахунки за нарахованими доходами розрахунки за претензіями розрахунки за відшкодуванням завданих збитків розрахунки за позиками членам кредитних спілок розрахунки з іншими дебіторами	Активний	Позабухунковий	Виникнення дебиторської заборгованості	Погашення чи списання дебиторської заборгованості	Авансовий звіт, ВКО, накладна, виписка банку, розрахунок (довідка) бухгалтерії, претензія, виконавчий лист

1	2	3	4	5	6	7	8	9
38	Резерв сумнівних боргів			Контр-активний	Регулюючий	Списання сумнівної заборгованості	Створення резерву сумнівних боргів	Довідка (розрахунок) бухгалтерії
39	Витрати майбутніх періодів		за видами витрат	Активний	Звітно-розподільчий	Накопичення витрат майбутніх періодів	Списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду	Довідка (розрахунок) бухгалтерії
40	Статутний капітал		за видами капіталу	Пасивний	Фондовий	Зменшення статутного капіталу, відображення частки засновника при виході з товариства, анулювання акцій власної емісії	Формування та збільшення статутного капіталу підприємства	Заява учасника, Статут, установчий договір, засновницький опис майна, розрахунок (довідка) бухгалтерії
41	Пайовий капітал		за видами капіталу	Пасивний	Фондовий	Відображення зменшення пайового капіталу при виході пайовиків	Формування та збільшення пайового капіталу	Статут, установчий договір, рішення зборів акціонерів, акт приймання-передачі основних засобів, накладна, ПКО, виписка банку, Статут, установчий договір, довідки та розрахунки бухгалтерії
42	Додатковий капітал	421	емісійних доходів	Пасивний	Фондовий	Відображення суми уцінки необоротних активів, зменшення додаткового капіталу на суму зносу	Сума дооцінки необоротних активів, різниця між продажною і номінальною вартістю акцій, безоплатно одержані необоротні активи	Статут, установчий договір, акт дооцінки, довідка (розрахунок) бухгалтерії
		422	інший вкладений капітал					
		423	дооцінка активів					
		424	безоплатно одержані необоротні активи					
		425	інший додатковий капітал					

1	2	3	4	5	6	7	8	9
43	Резервний капітал		за видами капіталу	Пасивний	Фондовий	Використання резервів (збільшення статутного капіталу, покриття збитків підприємства)	Створення та збільшення резервного капіталу за рахунок щорічних відрахувань нерозподіленого прибутку підприємства, додаткового капіталу тощо	Статут, установчий договір, рішення зборів засновників (акціонерів), довідка (розрахунок) бухгалтерії
44***	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	441	прибуток нерозподілений	Пасивний	Фінансово-результатний	Відображення збитків та використання прибутку (збільшення статутного капіталу підприємства, поповнення пайового капіталу, нарахування дивідендів, відображення частини прибутку, що належить засновнику при виході з товариства, непокрітого збитку підприємства)	Збільшення нерозподіленого прибутку підприємства	Статут, установчий договір, рішення зборів акціонерів (засновників), довідка (розрахунок) бухгалтерії
		442	непокріті збитки	Контр-пасивний				
		443	прибуток, використаний у звітному періоді	Контр-пасивний				
45	Вилучений капітал	451	вилучені акції	Контрпасивний	Регулюючий	Викуплено акції власної емісії за рахунок власних та залучених засобів	Анулювання акцій емісії, власної емісії, відображення надходження коштів від продажу акцій	Статут, установчий договір, платіжне доручення, ВКО, договір купівлі частки у статутному капіталі, довідка (розрахунок) бухгалтерії, ПКО, виписка банку
		452	вилучені вклади й паї					
		453	інший вилучений капітал					
46	Неоплачений капітал		за видами капіталу	Контрпасивний	Регулюючий	Відображення заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу	Погашення заборгованості засновників (учасників) господарського товариства по внесках до статутного капіталу	Статут, установчий договір, акт приймання-передачі основних засобів, накладна. ПКО, виписка банку, довідка (розрахунок) бухгалтерії

1	2	3	4	5	6	7	8	9
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471 472 473 474 475 476	забезпечення виплат відпусток додаткове пенсійне забезпечення забезпечення гарантійних зобов'язань забезпечення інших витрат і платежів забезпечення призового фонду (резерв виплат) резерв на виплату джекпоту, не забезпеченого силою участі у лотереї	Пасивний	Фондовий	Використання нарахованих забезпечень	Відображення нараховання забезпечень	Наказ, довідка розрахунок бухгалтерії, табель обліку використання робочого часу, РПВ
48	Цільове фінансування цільові надходження		за об'єктами фінансування	Пасивний	Фондовий	Використання сум за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум	Надходження коштів цільового призначення для фінансування певних заходів	Платіжне доручення, ВКО, договір, довідка (розрахунок) бухгалтерії, виписка банку, акт приймання-передачі основних засобів
49	Страхові резерви	491 492 493 494 495 496 497 498	технічні резерви резерви із страхування життя частка перестраховиків у технічних резервах частка перестраховиків у резервах із страхування життя результат зміни технічних резервів результат зміни резервів із страхування життя результат зміни резервів незароблених премій результат зміни резервів збитків	Пасивний	Фондовий	Доходи від надання послуг страховою компанією	Відображення суми часток перестраховиків в резервах збитків, розрахованих на минулу дату	Статут, установчий договір, довідка (розрахунок) бухгалтерії

1	2	3	4	5	6	7	8	9	
50	Довгострокові позики	501	довгострокові кредити банків у національній валюті	Пасивний	Розрахунковий	Погашення заборгованості та переведення поточної заборгованості до довгостроковими зобов'язаннями	Відображення сум одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових відстрочених позик до складу довгострокових	Виписка банку, платіжне доручення, накладна, розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо	
			502						довгострокові кредити банків в іноземній валюті
			503						відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті
			504						відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті
			505						інші довгострокові позики в національній валюті
			506						інші довгострокові позики в іноземній валюті
51	Довгострокові векселі видані	511	довгострокові векселі, видані в національній валюті	Пасивний	Розрахунковий	Погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем	Відображення видачі векселів в забезпеченні заборгованості одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями	Простий (переказний) вексель, виписка банку, ВКО, довідка бухгалтерії	
			512						довгострокові векселі, видані в іноземній валюті
		52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями						521
522	премія за випущеними облігаціями								
523	дисконт за випущеними облігаціями								

1	2	3	4	5	6	7	8	9
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Пасивний	Розрахунковий	Погашення заборгованості, переведення короткострокових зобов'язань, списання тощо	Нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, платіжне доручення, виписка банку, договір, акт приймання-передачі основних засобів
		532	Зобов'язання з оренди цільних майнових комплексів					
54	Відстрочені податкові зобов'язання			Пасивний	Розрахунковий	Зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань	Відображення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, платіжне доручення, виписка банку
			За видами зобов'язань					
55	Інші довгострокові зобов'язання			Пасивний	Розрахунковий	Погашення довгострокових зобов'язань, переведення їх до короткострокових, списання тощо	Збільшення інших довгострокових зобов'язань	Платіжне доручення, виписка банку, розрахунок бухгалтерії
			За видами зобов'язань					
60	Короткострокові позики	601	короткострокові кредити банків у національній валюті	Пасивний	Розрахунковий	Суми погашення кредитів (позик) та переведення їх до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення	Суми одержаних кредитів (позик)	Виписка банку, ВКО, платіжне доручення, накладна, розрахунок (довідка) бухгалтерії
			602					
		603						
			604					
		605						
			606					

1	2	3	4	5	6	7	8	9
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Пасивний	Розрахунковий	Погашення поточної заборгованості, списання тощо	Частина довгострокових зобов'язань, підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу	ВКО, виписка банку, платіжне доручення, розрахунок (довідка) бухгалтерії
		612	поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті					
62	Короткострокові векселі видані	621	короткострокові векселі, видані в національній валюті	Пасивний	Розрахунковий	Погашення за виданими векселями, її списання	Видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та кредиторів в забезпечення інших операцій	Вексель, акт приймання-передачі векселя, платіжне доручення, ВКО, виписка банку
		622	короткострокові векселі, видані в іноземній валюті					
63	Розрахунки з поставачальниками та підрядниками	631	розрахунки з вітчизняними поставачальниками	Пасивний	Розрахунковий	Погашення, списання заборгованості одержані від поставальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги	Заборгованість за одержані поставальників, підрядників та учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності, роботи, послуги	Накладна, рахунок, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, вантаж-но-митна декларация, акт виконаних робіт (наданих послуг), податкова накладна, платіжне доручення виписка банку, ВКО
		632	розрахунки з іноземними поставачальниками					
		633	розрахунки з учасниками ПФГ					
64	Розрахунки за податками й платежами	641	розрахунки за податками	Пасивний	Розрахунковий	Належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання	Нараховані платежі до бюджету	Розрахунок бухгалтерії, податкова накладна, вантаж-но-митна декларация, платіжне доручення, виписка банку, ВКО
		642	розрахунки за обов'язковими платежами					
		643	податкові зобов'язання					
		644	податковий кредит					

1	2	3	4	5	6	7	8	9
65	Розрахунки за страхуванням	651	за пенсійним забезпеченням	Пасивний	Розрахунковий	Погашення заборгованості та витрачання коштів на страхування підприємстві	Нараховані за зобов'язанням, а також одержані від органів страхування кошти	Платіжне доручення, виписка банку, розрахунок бухгалтерії
		652	за соціальним страхуванням					
		653	за страхуванням на випадок безробіття					
		654	за індивідуальним страхуванням					
		655	за страхуванням майна					
66	Розрахунки з оплати праці	661	розрахунки за заробітною платою	Пасивний	Розрахунковий	Виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчим документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу	Нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування	Табель обліку виходу з роботи, рапорт, розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, Реєстр депонованої заробітної плати платіжна відомість, акт виконаних робіт
		662	розрахунки з депонентами					
67	Розрахунки з учасниками	671	розрахунки за нарахованими дивідендами	Пасивний	Розрахунковий	Зменшення (погашення) заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, в тому числі реінвестування доходів	Відображення збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства	Установчий договір, довідка (розрахунок) бухгалтерії
		672	розрахунки за іншими виплатами					

1	2	3	4	5	6	7	8	9
68	Розрахунки за іншими операціями	681 682 683 684	розрахунки за авансами одержаними внутрішні розрахунки внутрішньогосподарські розрахунки розрахунки за нарахованими відсотками	Пасивний	Розрахунковий	Погашення, списання одержаних покупок та авансів, кредиторської заборгованості перед дочірніми підприємствами, виробничими одиницями та господарствами, виділеними на окремий баланс, нарахованих відсотків та заборгованості некомерційного характеру перед різними кредиторами	Одержані від покупок та замовників аванси, кредиторська заборгованість перед дочірніми підприємствами, виробничими та одиницями господарствами, виділеними на окремий баланс, нараховані відсотки заборгованість некомерційного характеру перед кредиторами	Виписки накладна, рахунок-фактура, акт виконаних робіт (наданих послуг), податкова накладна, розрахунок (довідка) бухгалтерії, платіжне доручення, ВКО
69	Доходи майбутніх періодів	685	розрахунки з іншими кредиторами	Пасив-	Звітно-	Списання доходів майбутніх періодів на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду	Сума одержаних доходів майбутніх періодів	Довідка (розрахунок) бухгалтерії, ПКО, виписка банку
70	Доходи від реалізації	701 702 703 704 705	дохід від реалізації готової продукції дохід від реалізації товарів дохід від реалізації робіт і послуг вирахування з доходу перестраховання	Небалансовий	Доходів	Належна сума прямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій; реєстраційні збори (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестраховання"); результат змін резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання у порядку закриття на рахунок результати	Збільшення (одержання) доходу	Рахунок-фактура, акт виконаних робіт (наданих послуг), накладна, податкова накладна, договори купівлі-продажу, мни, розрахунок (довідка) бухгалтерії

1	2	3	4	5	6	7	8	9
71	Інший операційний дохід	711 712 713 714 715 716 717 718 719	дохід від реалізації іноземної валюти дохід від реалізації інших оборотних активів дохід від операційної оренди активів дохід від операційної курсової різниці одержані штрафи, пені, неустойки відшкодування раніше списаних активів кредиторської заборгованості дохід від безоплатно одержаних активів інші доходи від операційної діяльності	Небалансовий	Доходи	Суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення (одержання) доходу	Рахунок-фактура, договори купівлі-продажу, міни, дарування, товарно-транспортна накладна, платіжна вимога, акт інвентаризації, ПКО, виписка банку, довідка (розрахунок) бухгалтерії, податкова накладна
72	Дохід від участі в капіталі	721 722 723	дохід від інвестицій в асоційовані підприємства дохід від спільної діяльності дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Небалансовий	Доходи	Списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення (одержання) доходу	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, акт переоцінки, платіжне доручення
73	Інші фінансові доходи	731 732 733	дивіденди одержані відсотки одержані інші доходи від фінансових операцій	Небалансовий	Доходи	Списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати"	Визнана сума доходу	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, рахунок, платіжне доручення

1	2	3	4	5	6	7	8	9
74	Інші доходи	741	дохід від реалізації фінансових інвестицій	Небалансовий	Доходів	Належна сума податків на подану вартість, акціонного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення (одержання) доходу	Акт переоцінки, платіжне доручення, ПКО, виписка банку, довідка (розрахунок) бухгалтерії, податкова накладна
		742	дохід від реалізації необоротних активів					
		743	дохід від реалізації майнових комплексів					
		744	дохід від реалізації курсової різниці					
		745	дохід від безоплатно одержаних активів					
		746	інші доходи від звичайної діяльності					
75	Надзвичайні доходи	751	відшкодування збитків від надзвичайних подій	Небалансовий	Доходів	Списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Визнана сума відшкодування, зокрема, від страхових організацій, втрач від надзвичайних подій	Платіжне доручення, виписка банку, договір страхування зі страховою організацією, документи, що підтверджують форс-мажорні обставини, довідка (розрахунок) бухгалтерії
		752	інші надзвичайні доходи					
76	Страхові платежі		за видами страхування:	Небалансовий	Доходів	Повернення страховальнику страхових платежів у випадку дострокового припинення дії договору страхування	Збільшення страховика платежів	Розрахунок (довідка) бухгалтерії
79	Фінансові результати	791	результат операційної діяльності	Небалансовий	Операційно-Результатний	Суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток	Суми в порядку закриття рахунків обліку доходів	Розрахунок (довідка) бухгалтерії
		792	результат фінансових операцій					
		793	результат іншої звичайної діяльності					
		794	результат надзвичайних подій					

1	2	3	4	5	6	7	8	9
80	Матеріальні витрати	801	витрати сировини й матеріалів	Небалансовий	Витрат, транзитний	Суми визнаних матеріальних витрат	Списання в сумі матеріальних витрат, що включаються до виробничі собівартості продукції, відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат або списуються на фінансові результати, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9	Лімітно-забірна картка, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, розрахунок (довідка) бухгалтерії
		802	витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів					
		803	витрати палива й енергії					
		804	витрати тари й тарних матеріалів					
		805	витрати будівельних матеріалів					
		806	витрати запасних частин					
		807	витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	Небалансовий	Витрат, транзитний	Сума визнаних витрат на оплату праці	Списання в сумі витрат, що включаються до виробничі собівартості продукції, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат або списуються на фінансові результати, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9	Табель обліку використання часу, листок обліку простоя, розрахунково-платіжна відомість, розрахунок (довідка) бухгалтерії
		808	витрати товарів					
		809	інші матеріальні витрати					
		811	Виплати за окладами й тарифами					
		812	Премії та заохочення					
		813	Компенсаційні виплати					
		814	Оплата відпусток					
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу					
81	Витрати на оплату праці	816	Інші витрати на оплату праці					

1	2	3	4	5	6	7	8	9
82	Відраховування на соціальні заходи	821 822 823 824	Відраховування на пенсійне забезпечення Відраховування на соціальне страхування безробіття Відраховування на індивідуальне страхування	Небалансовий	Витрат. транзитний	Нарахована сума на відраховувань соціальні заходи	Списання в сумі витрат, що включаються до виробничі собівартості продукції, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат або списуються на фінансові результати, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9	Розрахунково-платіжна відомість, розрахунок (довідка) бухгалтерії
83	Амортизація	831 832 833	Амортизація основних засобів Амортизація інших необоротних матеріальних активів Амортизація нематеріальних активів	Небалансовий	Витрат. транзитний	Сума нарахованих за звітний період амортизаційних відраховувань	Суми амортизаційних відраховувань, які прямо включаються до виробничі собівартості продукції, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат або на фінансові результати, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9	Розрахунок амортизації основних засобів, розрахунок (довідка) бухгалтерії
84	Інші операційні витрати		за видами витрат	Небалансовий	Витрат. транзитний	Відображення суми визнаних витрат	Щомісячне, за відповідним розподілом списання на рахунки 23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", або 79 "Фінансові результати"	Накладна, рахунок, акт ушкірки, акт виконаних робіт, авансовий розрахунок (довідка) бухгалтерії
85	Інші затрати		за видами затрат	Небалансовий	Витрат. транзитний	Відображення суми визнаних витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Накладна, рахунок, розрахунок (довідка) бухгалтерії

1	2	3	4	5	6	7	8	9
90	Собівартість реалізації	901 902 903 904	собівартість реалізованої готової продукції собівартість реалізованих товарів собівартість реалізованих робіт і послуг страхові виплати	Небалансовий	Витрат	Собівартість реалізованих готової продукції, робіт, послуг	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Довідка (розрахунок) бухгалтерії
91	Загальновиробничі витрати		за видами витрат	Небалансовий	Витрат, збірний	Сума визнаних витрат пов'язаних організацією виробництва	Списання на рахунок витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції, в сумі виробничих накладних витрат	Накладна, ВКО, виписка банку, рахунок, розрахунково-платіжна відомість, довідка (розрахунок) бухгалтерії
92	Адміністративні витрати		за видами витрат	Небалансовий	Витрат	Сума визнаних витрат пов'язаних управлінням підприємством	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Накладна, ВКО, виписка банку, рахунок, розрахунково-платіжна відомість, довідка (розрахунок) бухгалтерії
93	Витрати на збут		за видами витрат	Небалансовий	Витрат	Сума визнаних витрат, пов'язаних з реалізацією готової продукції, робіт, послуг	Списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати"	Накладна, ВКО, виписка банку, рахунок, розрахунково-платіжна відомість, довідка (розрахунок) бухгалтерії

1	2	3	4	5	6	7	8	9
94	Інші витрати операційної діяльності	941	витрати на дослідження і розробки	Небалансовий	Витрат	Сума визнаних витрат	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Накладна, ВКО, виписка банку, рахунок, розрахунково-платіжна відомість, довідка (розрахунок) бухгалтерії, акт переоцінки, інвентаризаційний опис (акт), порівняльна відомість
		942	собівартість реалізованої іноземної валюти					
		943	реалізованих виробничих запасів					
		944	сумнівні та безнадійні борги					
		945	втрати від операційної курсової різниці					
		946	втрати від знецінення запасів					
		947	нестачі і втрати від псування цінностей					
		948	визнані штрафи, пені, неустойки					
		949	інші витрати операційної діяльності					
95	Фінансові витрати	951	відсотки за кредит	Небалансовий	Витрат	Сума визнаних фінансових витрат	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Виписка банку, довідка (розрахунок) бухгалтерії
		952	інші фінансові витрати					
96	Втрати від участі в капіталі	961	втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Небалансовий	Витрат	Сума визнаних втрат від участі в капіталі	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Довідка (розрахунок) бухгалтерії
		962	втрати від спільної діяльності					
		963	втрати від інвестицій в дочірні підприємства					

1	2	3	4	5	6	7	8	9	
97	Інші витрати	971	собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Небалансовий	Витрат	Собівартість реалізованих списаних фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, сума необоротних активів та фінансових інвестицій, інших визнаних витрат	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Акт на списання основних засобів, ВКО, виписка банку, розрахунково-платіжна відомість, довідка (розрахунок) бухгалтерії	
			972						собівартість реалізованих необоротних активів
			973						собівартість реалізованих майнових комплексів
			974						втрати від неопераційних курсових різниць
			975						уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
			976						списання необоротних активів
			977						інші витрати звичайної діяльності
98	Податок на прибуток	981	податок на прибуток від звичайної діяльності	Небалансовий	Витра ¹	Нарахована сума податку на прибуток	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Довідка (розрахунок) бухгалтерії	
		982	податок на прибуток від надзвичайних подій						
99	Надзвичайні витрати	991	втрати від стихійного лиха	Небалансовий	Витрат	Сума визнаних надзвичайних витрат	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	Накладна, ВКО, виписка банку, розрахунково-платіжна відомість, довідка (розрахунок) бухгалтерії, акт на списання основних засобів	
		992	втрати від техногенних катастроф і аварій						
		993	інші надзвичайні витрати						

1	2	3	4	5	6	7	8	9
01	Орендвані оборотні активи		за видами активів	Позабалансовий	-	Прийняття на облік основних засобів, нематеріальних активів та інших оборотних активів, отриманих в операційну оренду	Повернення орендодавцю та у випадках зарахування заборгованості перед орендодавцем за орендовані оборотні активи на баланс підприємства	Документ, який свідчить про повернення об'єкта орендодавцю, акт приймання-передачі об'єктів, що орендуються, копія інвентарної картки об'єкту, копія витягу з інвентарної книги
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	устаткування, прийняте для монтажу	Позабалансовий	-	Надходження оборотних і оборотних активів, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, які знаходяться у нього на відповідальному зберіганні, прийняті на комісію	Вибуття оборотних і оборотних активів, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, які знаходяться у нього на відповідальному зберіганні, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління тощо	Договір, приймально-передавальний акт
		022	матеріали, прийняті для переробки					
		023	матеріальні цінності на відповідальному зберіганні					
		024	товари, прийняті на комісію					
		025	майно на довірчому управлінні					
03	Контрактні зобов'язання		за видами зобов'язань	Позабалансовий	-	Виникнення зобов'язань по укладених контрактах	Списання контрактних зобов'язань у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам	Договір, розрахунок (довідка) бухгалтерії
04	Непередбачені активи зобов'язання	041	непередбачені активи	Позабалансовий	-	Нааявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань, видача гарантій та забезпечень	Списання непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань, погашення заборгованості, на яку вони були надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс	Рахунок, договір, розрахунок (довідка) бухгалтерії
		042	непередбачені зобов'язання					

1	2	3	4	5	6	7	8	9
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Позабалансовий	-	Сума виданих гарантій та забезпечень	Списання внаслідок погашення заборгованості, на яку вони були надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс	Книга записів застав, розрахунок (довідка) бухгалтерії
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Позабалансовий	-	Сума одержаних гарантій та забезпечень	Списання внаслідок погашення заборгованості, на яку вони надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс	Розрахунок (довідка) бухгалтерії
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Позабалансовий	-	Відображення нестач і втраг, рішення щодо винних осіб за якими не прийняте, сум безнадійної дебіторської заборгованості	Зменшення суми невідшкодованих нестач і втраг від псування цінностей після вирішення питання про винуватців, списання безнадійної дебіторської заборгованості	Довідка (розрахунок) бухгалтерії
		072	Невідшкодовані нестачі і втраги від псування цінностей					
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Позабалансовий	-	Надходження бланків суворого обліку	Використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності	Бланки суворого обліку, довідка (розрахунок) бухгалтерії, рахунок, накладна
09	Амортизаційні відрахування			Позабалансовий	-	Сума нарахованої амортизації	Наведення аналітичних даних про використаних амортизаційних відрахувань	Розрахунок бухгалтерії

Додаток Б

Фінансова звітність

Додаток Б1

		К О Д И	
			01
Підприємство _____	за ЄДРПОУ _____		
Територія _____	за КОАТУУ _____		
Орган державного управління _____	за СПОДУ _____		
Форма власності _____	за ВФВ _____		
Галузь _____	за ЗКГНГ _____		
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД _____		
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума _____		
Адреса _____			

БАЛАНС
на _____ 20 р.

Форма № 1

Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
знос	012		
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Відстрочені податкові активи	060		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100		
тварини на вирощуванні та відгодівлі	110		
незавершене виробництво	120		
готова продукція	130		
товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		

1	2	3	4
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Вилучений капітал	370	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640		

Керівник
Головний бухгалтер

М.П.

Додаток Б2

		КОДИ	
Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство _____	за ЄДРПОУ		
Територія _____	за КОАТУУ		
Орган державного управління _____	за СПОДУ		
Галузь _____	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД		
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума		

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

за _____ 20__ р.

Форма № 2

Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Податок на додану вартість	015		
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040		
Валовий:			
прибуток	050		
збиток	055		
Інші операційні доходи	060		
Адміністративні витрати	070		
Витрати на збут	080		
Інші операційні витрати	090		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100		
збиток	105		
Доход від участі в капіталі	110		
Інші фінансові доходи	120		
Інші доходи	130		
Фінансові витрати	140		
Втрати від участі в капіталі	150		
Інші витрати	160		
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170		
збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180		

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190		
збиток	195		
Надзвичайні:			
доходи	200		
витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		
Чистий:			
прибуток	220		
збиток	225		

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

<i>Найменування показника</i>	<i>Код ряд.</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За попередній період</i>
Матеріальні затрати	230		
Витрати на оплату праці	240		
Відрахування на соціальні заходи	250		
Амортизація	260		
Інші операційні витрати	270		
Разом	280		

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

<i>Назва статті</i>	<i>Код ряд.</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За попередній період</i>
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

Керівник

Головний бухгалтер

М.П.

Додаток БЗ

		КОДИ		
Дата (рік, місяць, число)				01
Підприємство _____	за ЄДРПОУ _____			
Територія _____	за КОАТУУ _____			
Орган державного управління _____	за СПОДУ _____			
Галузь _____	за ЗКГНГ _____			
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД _____			
Одиниця виміру: тис. грн.	Контрольна сума _____			

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

за _____ 20__ р.

Форма № 3

Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Находження	Видаток	Находження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020				
збільшення (зменшення) забезпечень	030				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050				
Витрати на сплату відсотків	060				
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070				
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	080				
витрат майбутніх періодів	090				
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	100				
доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти від операційної діяльності	120				
Сплачені:					
відсотки	130				
податки на прибуток	140				
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150				
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація:					
фінансових інвестицій	180				
необоротних активів	190				

1	2	3	4	5	6
майнових комплексів	200				
Отримані: відсотки	210				
дивіденди	220				
Інші надходження	230				
Придбання: фінансових інвестицій	240				
необоротних активів	250				
майнових комплексів	260				
Інші платежі	270				
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280				
Рух коштів від надзвичайних подій	290				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310				
Отримані позики	320				
Інші надходження	330				
Погашення позик	340				
Сплачені дивіденди	350				
Інші платежі	360				
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370				
Рух коштів від надзвичайних подій	380				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390				
Чистий рух коштів за звітний період	400				
Залишок коштів на початок року	410				
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420				
Залишок коштів на кінець року	430				

Керівник

Головний бухгалтер

М.П.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	120									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130									
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140									
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150									
Відрахування до резервного капіталу	160									
	170									
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180									
Погашення боргованості з капіталу	190									
	200									
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості акцій	250									
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін в капіталі	290									
Залишок на кінець року	300									

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Б5

Коди	01

Дата (рік, місяць, число)

За ЄДРПОУ

За КОАТУУ

За СПОДУ

За КВЕД

За КВЕД

Контрольна сума

Підприємство _____
 Територія _____
 Орган державного управління _____
 Галузь _____
 Вид економічної діяльності _____
 Середньооблікова чисельність працюючих _____
 Одиниця виміру: тис. грн.

Примітки до річної фінансової звітності за 20__ рік Форма № 5

Код за ДКУД 1801008

І. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (до-оцінка +, урізка -)		Вибито за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрачено зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
	нерівна (первіна) на еар-мість	знос		нерівна (первіна) на еар-мість	знос	нерівна (первіна) на еар-мість	знос			нерівна (первіна) на еар-мість	знос		
Групи нематеріальних активів													
Права користування природними ресурсами	010												
Права користування майном	020												
Права на знаки для товарів і послуг	030												
Права на об'єкти промислової власності	040												
Авторські та суміжні з ними права	050												
Гудвіл	060												
Інші нематеріальні активи	070												
Разом	080												

Із рядка 080 графа 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності вартість оформлених у заставу нематеріальних активів

вартість створених підприємством нематеріальних активів

із рядка 080 графа 5 вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок пільгових асигнувань

(081)

(082)

(083)

(084)

Продовження таблиці

Групи основних засобів	Код рядка	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		У тому числі			
			первісної (переоціненої) вартості	зносу	первісна (переоцінена) вартість	знос	одержані за фінансовою орендою	передані в оперативну оренду		
			12	13	14	15	16	17	18	19
	2	11								
Земельні ділянки	100									
Капітальні витрати на поліпшення земель	110									
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120									
Машини та обладнання	130									
Транспортні засоби	140									
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150									
Робоча і продуктивна худоба	160									
Багаторічні насадження	170									
Інші основні засоби	180									
Бібліотечні фонди	190									
Малочінні необоротні матеріальні активи	200									
Тимчасові (нетитульні) споруди	210									
Природні ресурси	220									
Інвентарна тара	230									
Предмети прокату	240									
Інші необоротні матеріальні активи	250									
Разом	260									

Із рядка 260 графа 14 вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності

(261)

(262)

(263)

(264)

(265)

(266)

(267)

вартість оформлених у заставу основних засобів
 залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)
 залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу
 первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів
 із рядка 260 графа 5 Вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування
 вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду

ІІІ. КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			3	4
І	2	3		
Капітальне будівництво	280			
Придбання (виготовлення) основних засобів	290			
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300			
Придбання (створення) нематеріальних активів	310			
Формування основного стада	320			
Інші	330			
Разом	340			

ІV. ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
І	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в: асоційовані підприємства дочірні підприємства	350			
360				
спільну діяльність	370			
Б. Інші фінансові інвестиції в: частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380			
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (розд. А + розд. Б)	420			

Із рядка 045 гр. 4 Балансу інші довгострокові фінансові інвестиції відображені: за собівартістю (421)

за справедливою вартістю (422)

за амортизованою собівартістю (423)

Із рядка 220 гр. 4 Балансу поточні фінансові інвестиції відображені: за собівартістю (424)

за справедливою вартістю (425)

за амортизованою собівартістю (426)

V. ДОХОДИ І ВИТРАТИ

<i>Найменування показника</i>	<i>Код рядка</i>	<i>Доходи</i>	<i>Витрати</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
А. Інші операційні доходи і витрати	440		
Операційна оренда активів			
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
Б. Доходи і витрати від участі в капіталі за інвестиціями в:	500		
асоційовані підприємства			
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати	530		x
Дивіденди			
Проценти	540	x	
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати	570		
Реалізація фінансових інвестицій			
Реалізація необоротних активів	580		
Реалізація майнових комплексів	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610		x
Списання необоротних активів	620	x	
Інші доходи і витрати	630		

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) (631)_____

Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами (632)_____

VI. ГРОШОВІ КОШТИ

<i>Найменування показника</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На кінець року</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Каса	640	
Поточний рахунок в банку	650	
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	

Із рядка 070 гр. 4 Балансу грошові кошти, використання яких обмежено (691)_____

VII. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Види забезпечень	Код рядка	Залишок забезпечення на початок року	Збільшення забезпечення протягом звітного періоду		Сума забезпечення, що використана протягом року	Невикористана сума, забезпечення, що сторнована у звітному періоді	Сума очікуваного відшкодування вартістю, що сторноюю, що враховані при оцінці забезпечення	Залишок забезпечення на кінець року
			внаслідок	створення забезпечення				
I	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710							
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750							
	760							
	770							
Разом	780							

VIII. ЗАПАСИ

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації*	уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	800			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Тара і тарні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	870			
Малоцінні та швидкозношувані матеріали	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція	900			
Товари	910			
Разом	920			

Із рядка 920 графа 3 балансова вартість запасів:

відображених за чистою вартістю реалізації (921) _____

переданих у переробку (922) _____

оформлених у заставу (923) _____

переданих на комісію (924) _____

Активи на відповідальному зберіганні – рахунок 02 (925) _____

*визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”

IX. ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	У т.ч. за строками непогашення		
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості (951) _____

X. НЕСТАЧІ І ВТРАТИ ВІД ПСУВАННЯ ЦІННОСТЕЙ

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	960	
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

Керівник

Головний бухгалтер

М.П.

Список рекомендованої літератури

Монографії

1. **Алексесенко М.Д.** Капітал банку: питання теорії і практики: Монографія. – К.: КНЕУ, 2002. – 276 с.
2. Анализ движения капитала в системе показателей бухгалтерского учета (методологический аспект). // Н.Д. Прокопенко, Ф.Е. Поклонский, Б.Н. Иваненко и др. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1999. – 72 с.
3. **Бардаш С.В.** Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація: Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
4. **Бугаев А.В.** Юридическая теория бухгалтерского учета: Научное издание. – Мн.: БГУ, 2000. – 224 с.
5. **Бутинець Т.А.** Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
6. **Бутьнець Ф.Ф.** Предмет и объект контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: УСХА, 1976. – 108 с.
7. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
8. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський облік: роздуми вченого: Наукове видання Житомир: ПП "Рута", 2001. – 100 с.
9. **Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І.** Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 408 с.
10. **Верига Ю.А., Деньга С.М.** Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина I. Теоритичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.
11. **Виговська Н.Г.** Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
12. **Врублевський Н.Д.** Управленческий учет издержек производства: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
13. **Галасюк В.В.** Проблемы теории принятия экономических решений: Монография. – Днепропетровск: Новая идеология, 2002. – 304 с.
14. **Гарасим П.М та ін.** Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 270 с.
15. **Загородній А.Г., Селюченко Н.Є.** Планування та організація основних засобів на засадах лізингу: Монографія. – Львів: ЛБІ НБУ, 2002. – 143 с.
16. **Івахненко С.В.** Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
17. **Ковалёв В.В.** Финансовый учёт и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
18. **Коротаев С.Л.** Уставный капитал и расчеты с учредителями: правовые основы, бухгалтерский учет, налогообложение, международная практика: Монография. – Мн.: Хозяйство и право, 2002. – 138 с.
19. **Крупка Я.Д.** Облік інвестицій: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.
20. **Крупка Я.Д.** Прогресивні методи оцінки і обліку інвестиційних ресурсів. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 354 с.

21. **Кузьмінський Ю.А.** Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій: Монографія. – К.: КНЕУ, 2001. – 268 с.
22. **Лахтіонова Л.А.** Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: Монографія. – К.:КНЕУ, 2001. – 387 с.
23. **Малюга Н.М., Давидюк Т.В.** Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монографія. – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
24. **Малюга Н.М.** Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
25. **Медведев М.Ю.** Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
26. **Нападовська Л.В.** Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
27. **Нападовська Л.В.** Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
28. **Остап'юк М.Я., Даників Й.Я., Лучко М.Р.** Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): Монографія. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.
29. **Петрук О.М.** Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.
30. **Примостка Л.О.** Фінансові деривативи: аналітичні та облікові аспекти: Монографія. – К.:КНЕУ, 2001. – 263 с.
31. **Пушкар М.С.** Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
32. **Пушкар М.С.** Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретичний та методологічний аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.
33. **Пушкар М.С.** Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
34. **Соколов Я.В.** Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
35. **Ткаченко Н.М.** Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. – К.: А.С.К., 2001. – 348 с.
36. **Хуторян Н.М.** Теоретичні проблеми матеріальної відповідальності сторін трудових правовідносин: Монографія. – К.: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2002. – 264 с.
37. **Чижевська Л.В.** Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 408 с.
38. **Шевчук В.О.** Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
39. **Яремко І.Й.** Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Камінь, 2002. – 192 с.

Підручники та навчальні посібники

40. **Бланк И.А.** Управление прибылью. – К.: “Ника-центр”, 1998. – 543 с.
41. **Букур В.** Учет нематериальных активов. – Ed. I. Cartier, 2002. – 316 с.
42. **Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів).** / За ред. проф., д-ра екон. наук В.В. Сопка та О.В. Бойка. – К.: “Фенікс”, 2001. – 468 с.

43. **Гарасим П.М., Кізима А.Я, Забчук В.Д., Кушніри І.П., Хомин П.Я.** Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей: Навчальний посібник. / За ред. П.Я. Хомина. – Тернопіль: Астон, 2000. – 288 с.
 44. **Качалин В.В.** Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР: Учебное пособие. – 4-е издание. – М., 2000. – 432 с.
 45. **Маляревський Ю.Д., Тютюнник П.С.** Финансовый учёт. Учебно-методическое пособие для самостоятельного изучения дисциплины. – Х.: Издательский дом “ИНЖЭК”, 2003. – 288 с.
 46. **Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця.** - 3-є вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП “Рута”, 2002. - 592 с.
 47. **Палий В.Ф., Палий В.В.** Финансовый учет: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 672 с.
 48. **Пасько А.И.** Бухгалтерский финансовый учёт: Учеб. пособие / Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов, 2003. – 188 с.
 49. **Полковський Л.М.** Международный финансовый учёт и отчётность. Курс лекций. М.: “Экономики и финансов”, 2000. – 208 с.
 50. **Полковський Л.М.** Финансовый учёт: Учебник / Коллектив авторов: координатор – Александр Недерица. – Кишинэу: АСАР, 2000. – 480 с.
 51. **Пушкар М.С.** Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
 52. **Рожнова О.В.** Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. – М.: Экзамен, 2001. –
 53. **Рудницький В.С., Бачинский В.І., Редченко К.І., Рехлецький Є.А., Мариняк М.Є.** Фінансовий облік та аналіз комерційної діяльності підприємств. – Київ, 1996. – 96 с.
 54. **Сопко В.В.** Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
 55. **Ткаченко Н.М.** Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2001. – 784 с.
 56. **Чебан Т.Н.** Фінансовий облік. Навчально-методичний посібник. – 2001. – 130 с.
 57. **Чебанова Н.В., Василенко Ю.А.** Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672 с.
- Автореферати, дисертації*
58. **Алейникова М.Ю.** Методическое обеспечение бухгалтерского учета нематериальных активов: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12. – Краснодар, 2000.
 59. **Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд.** Облік і аудит запасів: світова практика та особливості в Україні: Дис... канд. экон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2003.
 60. **Бакун Ю.В.** Облік, аналіз та аудит запасів на підприємствах торгівлі: Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.04.06. – Київський національний торговельно-економічний університет. – К., 2002.
 61. **Бандура З.Л.** Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва: Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.06.04. – Львівська комерційна академія Укоопспілки. – Львів, 2003.

62. **Барановська Т.В.** Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Національний аграрний університет Кабінету Міністрів України. – Київ, 2005.
63. **Береза С.Л.** Облік і контроль грошових активів та дебіторської заборгованості: теорія і практика: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2003.
64. **Богатко Н.Г.** Облік та аналіз фінансових інвестицій: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харків, 1999.
65. **Бойчук А.А.** Облік та аналіз витрат на виробництво (на прикладі підприємств пивоварної промисловості України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2005.
66. **Большакова О.Ю.** Бухгалтерський облік, аналіз та контроль операцій з векселями суб'єктів підприємницької діяльності: Дис...канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2001.
67. **Бондар Т. А.** Облік і контроль лізингових процесів: сучасний стан та перспективи розвитку: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет (КНЕУ). – Київ, 2004.
68. **Бондар М.І.** Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): Дис...канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2001.
69. **Брадул О.М.** Облік і аналіз затрат гірничодобувних підприємств (на прикладі шахт ДАК "Укррудпром": Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет МОН України – Київ, 2003.
70. **Бутинець Т.А.** Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія та методологія: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2001.
71. **Вакульчик О.М.** Механізм оцінки результативності діяльності підприємств з корпоративним управлінням: Автореф. дис... док. екон. наук: 08.06.04. – Національна металургійна академія України. – Дніпропетровськ, 2004.
72. **Василик О.О.** Облік, аналіз і аудит розрахунків з бюджетом: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2002.
73. **Вовк В.М.** Методика та організація аналізу формування і використання фінансових ресурсів підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства МОН України. – Тернопіль, 2004.
74. **Гавриловська Л.М.** Облік та аудит вексельних операцій в системі розрахунків на підприємствах (на матеріалах підприємств паливно-енергетичної галузі України): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2001.
75. **Гаценко О.П.** Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Національний аграрний університет. – К., 2000.
76. **Герасимович А.М.** Учет издержек производства (методологические аспекты на примере плодо-овощеперерабатывающих предприятий АПК Украины): Дис... д-ра екон. наук: 08.00.12. – К., 1993.
77. **Глушук О.М.** Облік і аналіз операцій з припинення діяльності підприємства та відновлення його платоспроможності: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київ, 2005.
78. **Горецька Л.Л.** Активи в національних системах бухгалтерського обліку: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2003.

79. **Грінчук М. С.** Облік і контроль витрат виробництва і реалізації продукції швейної промисловості: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний торговельно-економічний університет. – Київ, 2005.
80. **Гуторова Е. А.** Удосконалення обліку і контролю операцій з цінними паперами на підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Східноукраїнський національний університет ім. Володимира Даля МОН України. – Луганськ, 2003.
81. **Гуцайлюк Л. О.** Облік і аудит фінансових результатів промислового підприємства (на прикладі хлібопекарних виробництв західного регіону України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Львівська комерційна академія. – Тернопіль, 1998.
82. **Гушко С. В.** Облік і аудит виробничих витрат в умовах функціонування інформаційних систем підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет МОН України. – Київ, 2003.
83. **Давидюк Т. В.** Повдвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія і практика застосування: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Національний аграрний університет Кабінету Міністрів України. – Київ, 2004.
84. **Деньга С. М.** Облік і аналіз затрат, доходів і фінансових результатів торгових підприємств (на прикладі торгових підприємств Укоопспілки): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 1997.
85. **Дергільова Г. С.** Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний університет харчування та торгівлі МОН України. – Харків, 2003.
86. **Дишкант М. В.** Моделювання управління нематеріальними активами на підприємстві: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.03.02. – Київський національний економічний університет. – К., 2003.
87. **Долінський Л. Б.** Моделювання та управління ризиком вексельних зобов'язань: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.03.02. – Київський національний економічний університет. – К., 2002.
88. **Елисеева С. В.** Проблемы учета акционерного капитала: Дис. канд. екон. наук: 08.00.12. – Новосибирск, 1994.
89. **Жиглей І. В.** Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки. Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2003.
90. **Замула І. В.** Облік і контроль операцій з добривами у сільськогосподарських підприємствах: еколого-управлінський аспект. Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2004.
91. **Занько Б. М.** Облік, аналіз та аудит товарних запасів на підприємствах торгівлі: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний торговельно-економічний університет. – К., 2001.
92. **Засадний Б. А.** Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Львівська комерційна академія. – Львів, 2004.
93. **Зубко А. Б.** Організація обліку в акціонерних товариствах: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Х., 2002.
94. **Зубко К. І.** Формирование учетной политики на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации: Дис... канд. екон. наук: 08.00.12. – М., 1998.
95. **Зюкова М. М.** Удосконалення обліку та аналізу основних засобів (на прикладі хлібопекарних підприємств Полтавської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний університет харчування та торгівлі МОН України. – Харків, 2004.

96. **Канак Й.В.** Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Львівська комерційна академія Укооспілки. – Львів, 2003.
97. **Канцуров О.О.** Облік власного капіталу в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Інститут аграрної економіки УААН. – К., 2000.
98. **Каплун О.А.** Облік і контроль виробничих витрат пивоварної промисловості: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства (ТАНГ). – Тернопіль, 2003.
99. **Коваленко О.В.** Удосконалення організації обліку на промислових підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Східноукраїнський національний університет ім. Володимира Даля МОН України. – Луганськ, 2003.
100. **Коротаєв С.Л.** Оптимизация учетной политики субъектов хозяйствования Республики Беларусь: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.12. – Белорусский государственный экономический университет. – Мн., 2001.
101. **Костирко Л.А.** Формування механізму фінансової стратегії сталого розвитку підприємства. Автореф. дис... док. екон. наук: 08.04.01 / НАН України; Інститут економіки промисловості. – Донецьк, 2004. – 31 с.
102. **Костирко Р.О.** Удосконалення аудиту фінансової звідності акціонерних товариств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Східноукраїнський національний університет ім. Володимира Даля МОН України. – Луганськ, 2003.
103. **Костюченко В.М.** Організація обліку оплати праці та розрахунків з персоналом підприємств масового харчування в умовах комп'ютеризації: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.12. – Київський торговельно-економічний університет. – К., 1993.
104. **Красівський В.М.** Бухгалтерський облік в системі макроекономічного планування: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Національний аграрний університет КМУ. – Київ, 2004.
105. **Кузнєцова С.А.** Облік та аналіз дебіторської заборгованості в умовах антикризового регулювання стану підприємств (на прикладі машинобудівних підприємств Запорізької області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2002.
106. **Кузьмінська О.Е.** Облік, аудит та аналіз фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в Україні: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 1995.
107. **Кундеус О.М.** Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку (на прикладі підприємств скляної промисловості України): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопіль, 2002.
108. **Курило Г.М.** Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет МОН України. – Київ, 2005.
109. **Лайчук С.М.** Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2002.
110. **Лангазова В.В.** Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Ужгородський національний університет. – Ужгород, 2004.
111. **Лебедзевич Я.В.** Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2002.

112. **Леонова Л. О.** Бухгалтерський облік основних засобів та їх відтворення (на матеріалах вугільних шахт Донбасу): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний університет харчування та торгівлі МОН України. – Харків, 2004.
113. **Лисова Л.Д.** Облікова політика основних засобів і аналіз ефективності їх використання на підприємствах харчування: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харків, 1998.
114. **Лук'яненко Л.І.** Бухгалтерський облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств України: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 1999.
115. **Манухіна М.Ю.** Удосконалення методів оцінки й обліку матеріальних і нематеріальних активів підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Східноукраїнський державний університет. – Луганськ, 1997.
116. **Мездриков Ю.В.** Аналитическое обеспечение совместной деятельности и вкладов в уставные капиталы организаций: Дис... канд. екон. наук: 08.00.12. – Саратов, 2000.
117. **Міщенко С. М.** Облікова політика в системі управління банком: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Національний аграрний університет КМУ. – Київ, 2004.
118. **Морозова-Герасимович Н.А.** Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2003.
119. **Мох"д І. М. Аль Назар.** Облік і контроль дивідендів (на прикладі підприємств Житомирської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Інститут аграрної економіки УААН. – Київ, 2003.
120. **Мошенський С.З.** Облік і контроль вексельних операцій. Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2004.
121. **Наумова Т.А.** Наукові основи власного капіталу та аналіз інвестиційної привабливості акціонерних товариств: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харків, 2001.
122. **Нестеренко І.В.** Організація обліку та аналізу виробничих витрат в підприємствах рекламної діяльності: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний університет харчування та торгівлі МОН України. – Харків, 2003.
123. **Нечаева Т. Г.** Учет и аудит расчетов по налогам и неналоговым платежам: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.12. – УО “Белорусская государственная сельскохозяйственная академия”. – Минск, 2005.
124. **Нечай Н.М.** Облік та контроль невиробничих витрат (на прикладі машинобудівних підприємств): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2003.
125. **Озеран А.В.** Управлінський облік витрат на підприємствах кондитерської галузі України): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2001.
126. **Олійник О.В.** Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопіль., 2002.
127. **Осадча Ю.М.** Облік нерухомості в АПК: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Інститут аграрної економіки УААН. – Київ, 2003.
128. **Остапчук Т.П.** Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія практичного здійснення. Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2004.
129. **Пархоменко В.М.** Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2002.

130. **Пархоменко Н.М.** Облік та аналіз фінансових результатів (на прикладі підприємств України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет. – Київ, 2002.
131. **Пахомова Т. М.** Обліково-аналітичний механізм управління сільськогосподарськими підприємствами: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Національний аграрний університет КМУ. – Київ, 2004.
132. **Пашковская Л. В.** Учет и отчетность в системе управления корпоративным капиталом: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.12. – УО “Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации. – Минск, 2004.
133. **Перезовова І.В.** Облік і аналіз фінансових результатів діяльності підприємств газотранспортного комплексу України: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства (ТАНГ). – Тернопіль, 2003.
134. **Петрук О.М.** Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку (на матеріалах підприємств Житомирської області): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Житомир, 2000.
135. **Питель С.В.** Облік і аналіз власного капіталу: методика та організація (на прикладі акціонерних товариств промисловості України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2001.
136. **Пожарицька І. М.** Удосконалення обліку і аналізу витрати на виробництво туристичного продукту: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Східноукраїнський національний університет ім. Володимира Даля МОН України. – Луганськ, 2004.
137. **Позняковська Н. М.** Облік і звітність доходів і видатків місцевих бюджетів: організація та методика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства МОН України. – Тернопіль, 2004.
138. **Прибега І.Є.** Облік і аналіз іноземних інвестицій: методика та організація (на прикладі підприємств швейної промисловості України): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопіль, 2000.
139. **Примаченко О.Л.** Облік і аналіз витрат машинно-тракторного парку (на прикладі аграрних підприємств Київської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет МОН України. – Київ, 2005.
140. **Приходько А.В.** Облік і аудит реалізації продукції і фінансових результатів (на прикладі сільськогосподарських підприємств): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет. – К., 2000.
141. **Проданчук М.А.** Облік і контроль результатів операційної діяльності сільськогосподарських формувань: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Інститут аграрної економіки УААН. – Київ, 2003.
142. **Разборська О. О.** Облік і аудит формування та рух статутного капіталу відкритих акціонерних товариств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний торговельно-економічний університет. – Київ, 2005.
143. **Регюнських О. Б.** Внутрішній аудит операцій з іноземною валютою в банках: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний університет харчування та торгівлі МОН України. – Харків, 2004.

144. **Свідерський Д.Є.** Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації "Київцукор"): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет. – К., 2002.
145. **Сенів Б. Г.** Аналіз ефективності інвестицій в реконструкцію і технічне переозброєння діючих підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства МОН України. – Тернопіль, 2004.
146. **Сержанов В. В.** Формування та оцінка витрат і результатів виробничої діяльності підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Ужгородський національний університет. – Ужгород, 2004.
147. **Сметанко О.В.** Методика та організація обліку і аудиту витрат у туристській галузі (на прикладі туристських підприємств Автономної Республіки Крим): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет МОН України. – Київ, 2004.
148. **Снеткова Т.А.** Учет и анализ собственного капитала в акционерных обществах промышленности: Дис... канд. екон. наук: 08.00.12. – Казань, 1995.
149. **Снігурська Л. П.** Облік і аналіз доходів і витрат комерційного банку: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет МОН України. – Київ, 2004.
150. **Сопко В.В.** Фінансовий та внутрішньогосподарський облік затрат виробничої діяльності підприємств (на матеріалах підприємств переробної промисловості АПК України): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2001.
151. **Стеців І.І.** Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Львівська комерційна академія. – Львів, 2002.
152. **Стоян В.І.** Формування та облік витрат виробництва в системі управлінського обліку (на прикладі підприємств скляної промисловості України): Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 1998.
153. **Сунь Лінь.** Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет. – К., 2001.
154. **Сурніна К.С.** Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – Східноукраїнський національний університет. – Луганськ, 2002.
155. **Сухоребра О.П.** Облік і контроль витрат виробництва (на прикладі зернопереробних підприємств Кіровоградської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний торговельно-економічний університет МОН України. – Київ, 2003.
156. **Ткаченко Н.М.** Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний економічний університет МОН України. – Київ, 2003.
157. **Тринька Л. О.** Облік і контроль витрат в системі управління підприємством (на прикладі підприємств м'ясоконсервної промисловості: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний університет харчування та торгівлі МОН України. – Харків, 2004.
158. **Урбан Н. М.** Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства МОН України. – Тернопіль, 2004.

159. **Фадєєва Г.М.** Облік і аналіз затрат в хлібопекарських підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний університет харчування та торгівлі МОН України. – Харків, 2003.
160. **Цуканова О.В.** Облік і аналіз заробітної плати у підприємствах торгівлі: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківська державна академія технології та організації харчування. – Харків, 2000.
161. **Шайкан А.В.** Облік і аналіз витрат і доходів за центрами відповідальності: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національно-економічний університет. – К., 2002.
162. **Шапошніков М. Ю.** Удосконалення обліку і аналізу грошових коштів вугледобувних холдингів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Східноукраїнський національний університет ім. Володимира Даля МОН України. – Луганськ, 2004.
163. **Шара Є.Ю.** Фінансовий облік та аналіз результатів діяльності промислових підприємств: Дис... канд. екон. наук: – К., 2001.
164. **Шелест Я.В.** Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств чорної металургії: Дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 1998.
165. **Шерстюк О.Л.** Контрольно-аналітичні аспекти оцінки інвестиційної привабливості торговельних підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Київський національний торговельно-економічний університет МОН України. – Київ, 2003.
166. **Шигун М.М.** Розвиток адаптивної системи аудиту і ревізії в умовах ринку: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Інститут аграрної економіки УААН. – Київ, 2003.
167. **Шнейдман Л.З.** Учетная политика при переходе России к рыночной экономике: Дис... д-ра екон. наук: 08.00.12. – М., 1995.
168. **Янчев А.В.** Облік і аналіз відтворення основних засобів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Харківський державний економічний університет МОН України. – Харків, 2004.
169. **Ярошук О.В.** Аналіз формування капіталу підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства МОН України. – Тернопіль, 2004.
170. **Яцишин С.Р.** Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції у швейному виробництві: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопільська академія народного господарства (ТАНГ). – Тернопіль, 2003.

ВИДАННЯ

Житомирської бухгалтерської наукової школи

МОНОГРАФІЇ

- ✓ 1. **Бардаш С.В.** Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
2. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.
- ✓ 3. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
- ✓ 4. **Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І.** Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 564 с.
- ✓ 5. **Бутинець Т.А.** Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
6. **Виговська Н.Г.** Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
7. **Івахненко С.В.** Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
8. **Малюга Н.М., Давидюк Т.В.** Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монографія. – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
9. **Малюга Н.М.** Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
- ✓ 10. **Петрук О.М.** Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.
- ✓ 11. **Чижевська Л.В.** Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 408 с.

ПІДРУЧНИКИ

- ✓ 1. **Бутинець Ф.Ф.** Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
2. **Бутинець Ф.Ф. та ін.** Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
- ✓ 3. **Бутинець Ф.Ф.** Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.
4. **Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.** Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
- ✓ 5. **Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.** Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
- ✓ 6. **Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М.** Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

7. **Бухгалтерський облік в торгівлі:** Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.
8. **Бухгалтерський фінансовий облік:** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
9. **Організація бухгалтерського обліку.** Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592 с.

НАВЧАЛЬНІ ПОСІБНИКИ, ЗБІРНИКИ

1. **Аудит і ревізія підприємницької діяльності:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
2. **Бардаш С.В., Давидюк Т.В. Інвентаризація:** практикум: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 224 с.
3. **Бардаш С.В. та ін. Контроль і ревізія.** Практикум: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
4. **Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку:** В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
5. **Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку:** В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
6. **Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести:** В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
7. **Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести:** В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
8. **Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Облік у зарубіжних країнах:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
9. **Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
10. **Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік:** Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
11. **Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності.** Практикум для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
12. **Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах:** Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 “Учет и аудит”. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.

13. **Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів.** Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 448 с.
14. **Бухгалтерський облік і аудит в аптеках:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
15. **Бухгалтерський облік у бюджетних установах:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 448 с.
16. **Бухгалтерський облік у громадському харчуванні:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 440 с.
17. **Бухгалтерський облік у сільському господарстві:** Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 448 с.
18. **Бухгалтерський податковий облік.** Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
19. **Бухгалтерський словник.** / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
20. **Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 300 с.
21. **Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум:** Навчальне видання для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Л.В. Чижевської. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 512 с.
22. **Ваховська В.Л., Войналович О.П., Глушук О.М., Романчук К.В. Польська мова. Język polski:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 236 с.
23. **Економічний аналіз:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.
24. **Козлова М.О., Памірська Л.Ю., Рабошук А.В., Юрківська Л.Й. Ділова англійська мова:** Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.В. Зіновчука. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 512 с.
25. **Малюга Н.М., Белоусова І.А., Герасимчук Н.В., Давидюк, Т.В. Бухгалтерський управлінський облік.** Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
26. **Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.
27. **Малюга Н.М. Теорія бухгалтерського обліку.** Збірник вправ: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 4-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.

28. **Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті.** Курс лекцій. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 352 с.
29. **Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво.** Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М., Лебедзевич Я.В., Горещька Л.Л., Давидюк Т.В.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
30. **Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво.** Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.05106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М. та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
31. **Олійник О.В. Економічний аналіз:** Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 496 с.
32. **Організація бухгалтерського обліку.** Вправи, ситуації, тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
33. **Основи бізнесу:** Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця, К.В. Романчук. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 364 с.
34. **Світовий бізнес:** Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 498 с.
35. **Словник обліково-економічних термінів.** / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Тріфонова. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
36. **Судово-бухгалтерська експертиза.** Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с.
37. **Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 504 с.
38. **Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.

**Підручники та навчальні посібники
за редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця
замовляти за адресою:**

10014, м. Житомир, вул. Театральна, 13, оф. 2, тел. (0412) 37-29-58
тел./факс 37-55-33 (ПП Бутинець Ю.Ф.), Е-mail: but@ziet.zhitomir.ua

Виконуємо всі види поліграфічних послуг!

Предметний покажчик

<i>Поняття</i>	<i>Лекція, в якій розглядається</i>
Аванс	26
Акція	24
Банкрутство	34
Безготівкові розрахунки	22
Брак	19
Вексель	6, 8, 15, 24
Виробничі запаси	17
Витрати	18, 27, 30, 31, 32
Відпустка	4, 9
Відрахування на соціальні заходи	9, 31
Відрядження	26
Відстрочені податкові активи	6, 32
Відстрочені податкові зобов'язання	6, 32
Власний капітал	3, 35
Готівка	22
Готова продукція	20
Грошові документи	22
Гудвіл	13
Гуманітарна допомога	4
Дебіторська заборгованість	15, 25
Депозитний сертифікат	24
Дивіденди	8, 28, 29
Дохід	8, 28
Еквіваленти грошових коштів	24
Забезпечення зобов'язань	3, 4, 9
Запаси	16, 17, 18, 19, 20, 21
Заробітна плата	9, 31
Збиток	29
Знос (амортизація)	11, 12, 13, 31
Зобов'язання	5, 6, 7, 8, 24
Інвентаризація	4, 5, 12, 13, 17, 18, 20, 21, 26
Інвестиції	14, 24
Інші необоротні активи	12
Капітальне будівництво	11
Капітальні інвестиції	11, 13
Кредити	6, 8
Курсова різниця	22, 32
Лізинг	11
Ліквідація	34
Ліміт залишку готівки	22

<i>Поняття</i>	<i>Лекція, в якій розглядається</i>
Малоцінні і швидкозношувані предмети	17
Монетарні статті	22
Наказ про облікову політику	1, 11, 13, 16, 27, 28, 32
Напівфабрикати	19
Нематеріальні активи	13
Облігації	6, 14, 24
Облікова політика	1
Оренда	6, 11
Основні засоби	11
Переоцінка	3, 11, 12, 13, 16, 32
Підзвітні особи	26
План рахунків	2
Податки	8, 9, 29, 32
Позабалансові рахунки	2, 6, 27, 32, 34
Прибуток	3, 29, 35
Рахунки в банках	22, 23
Резерв сумнівних боргів	27
Ремонт	11
Реорганізація	34
Розрахунки	3, 5, 7, 8
Роялті	28
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	17
Товари	21
Утримання із заробітної плати	9
Фінансова звітність	3, 5, 11, 13, 16, 28, 30, 35
Фінансовий актив	15
Фінансові інвестиції	14, 24
Форма ведення обліку	2
Цільове фінансування	4, 28
Чекова книжка	22, 23

Зміст

Від редактора	3
Тема 1. Загальні принципи організації бухгалтерського обліку	5
Лекція 1 Нормативна характеристика бухгалтерського обліку (к.е.н., проф. Н.М. Малюга, к.е.н., доц. Т.В. Барановська, ст. викл. А.В. Рабошук).....	5
1.1 Бухгалтерський облік: сутність і призначення, види і принципи.....	6
1.2. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.....	21
1.3. Облікова політика підприємства як інструмент організації бухгалтерського обліку.....	28
Лекція 2 План рахунків та форми ведення бухгалтерського обліку (к.е.н., проф. Н.М. Малюга, к.е.н., доц. Т.В. Барановська, викл. О.П. Войналович).....	35
2.1. План рахунків бухгалтерського обліку: характеристика та структура.....	35
2.2. Форми ведення бухгалтерського обліку.....	40
Тема 2. Облік власного капіталу, забезпечень, цільового фінансування та страхових резервів	50
Лекція 3 Облік власного капіталу (доц. І.Р. Поліщук, викл. Ю.Ф. Бутинець).....	50
3.1. Власний капітал: поняття, економічна сутність та класифікація.....	51
3.2. Документування господарських операцій з обліку власного капіталу.....	59
3.3. Характеристика рахунків з обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань.....	60
3.4. Облік складових власного капіталу.....	65
3.5. Відображення даних про власний капітал та забезпечення зобов'язань в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності.....	75
Лекція 4 Облік забезпечень зобов'язань (д.е.н., проф. Ю.І. Осадчий, доц. І.Р. Поліщук, ст. викл. М.О. Козлова).....	80
4.1. Поняття і класифікація забезпечень в бухгалтерському обліку.....	82
4.2. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік забезпечень зобов'язань.....	83
4.3. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.....	87
4.4. Облік цільового фінансування та цільових надходжень.....	87
4.5. Облік страхових резервів.....	92
4.6. Інвентаризація власного капіталу та забезпечень зобов'язань....	94
Тема 3. Облік зобов'язань	96
Лекція 5 Загальні засади обліку зобов'язань (к.е.н., доц. І.В. Жиглей, ст. викл. М.О. Козлова).....	96
5.1. Поняття зобов'язань, основні види та форми розрахункових взаємовідносин.....	97

	5.2. Структура П(С)БО 11 та основні терміни.....	100
	5.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік зобов'язань.....	106
	5.4. Характеристика рахунків з обліку зобов'язань.....	109
	5.5. Відображення даних про зобов'язання в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності.....	118
	5.6. Інвентаризація зобов'язань.....	127
Лекція 6	Облік довгострокових зобов'язань (к.е.н., доц. І.В. Жиглей, викл. М.О. Козлова).....	136
	6.1. Облік довгострокових позик.....	136
	6.2. Облік довгострокових векселів виданих.....	141
	6.3. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями.....	148
	6.4. Облік довгострокових зобов'язань з оренди.....	150
	6.5. Облік відстрочених податкових зобов'язань та активів.....	150
	6.6. Облік інших довгострокових зобов'язань.....	151
Лекція 7	Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками (к.е.н., доц. І.В. Жиглей, ст. викл. М.О. Козлова, викл. К.В. Романчук).....	152
	7.1. Основні положення розрахунків з постачальниками та підрядниками.....	154
	7.2. Документування господарських операцій з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.....	154
	7.3. Відображення операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками на рахунках бухгалтерського обліку.....	157
Лекція 8	Облік іншої поточної заборгованості (д.е.н., проф. Г.Г. Кірейцев, к.е.н., доц. І.В. Жиглей, ст. викл. М.О. Козлова).....	162
	8.1. Облік короткострокових кредитів.....	164
	8.2. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.....	165
	8.3. Облік операцій з короткостроковими векселями виданими.....	167
	8.4. Облік розрахунків за податками і платежами.....	168
	8.5. Облік розрахунків з учасниками.....	172
	8.6. Облік розрахунків за іншими операціями.....	174
	8.7. Облік доходів майбутніх періодів.....	176
Лекція 9	Облік розрахунків з оплати праці та за страхуванням (к.е.н., доц. Т.П. Остапчук).....	178
	9.1. Заробітна плата: поняття, види та форми.....	180
	9.2. Документування господарських операцій з обліку розрахунків з оплати праці.....	191
	9.3. Відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку.....	196
	9.4. Облік розрахунків за страхуванням.....	199
	Тема 4. Облік необоротних активів.....	202
Лекція 10	Загальні засади обліку необоротних матеріальних активів (к.е.н., доц. С.М. Лайчук, ст. викл. А.В. Рабошук, викл. К.В. Романчук).....	202
	10.1. Економічна сутність необоротних матеріальних активів.....	202

	10.2. Структура П(С)БО 7 та основні терміни.....	204
	10.3. Визнання та оцінка необоротних матеріальних активів.....	206
	10.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік основних засобів.....	208
Лекція 11	Облік основних засобів	
	(к.е.н., доц. С.М. Лайчук, ст. викл. А.В. Рабошук, викл. К.В. Романчук).....	210
	11.1. Документування господарських операцій з обліку основних засобів	212
	11.2. Характеристика рахунків з обліку основних засобів.....	215
	11.3. Аналітичний облік основних засобів.....	218
	11.4. Відображення операцій з руху основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку.....	220
	11.5. Облік зносу основних засобів.....	231
	11.6. Облік капітального будівництва	238
	11.7. Облік орендних та лізингових операцій	239
	11.8. Відображення даних про основні засоби в облікових регістрах і розкриття інформації у фінансовій звітності	247
Лекція 12	Облік інших необоротних активів	
	(д.е.н., проф. А.М. Герасимович, к.е.н., доц. С.М. Лайчук, ст. викл. А.В. Рабошук).....	250
	12.1. Поняття інших необоротних активів	250
	12.2. Характеристика рахунків з обліку інших необоротних активів.....	251
	12.3. Облік інших необоротних активів.....	252
	12.4. Облік зносу інших необоротних матеріальних активів.....	259
	12.5. Інвентаризація необоротних матеріальних активів.....	260
Лекція 13	Облік нематеріальних активів. Облік гудвілу	
	(к.е.н., доц. О.М. Глушук, викл. С.Ф. Легенчук).....	262
	13.1. Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів.....	264
	13.2. Структура П(С)БО 8 та основні терміни.....	265
	13.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік нематеріальних активів.....	265
	13.4. Характеристика рахунків 12 "Нематеріальні активи", 19 "Гудвіл при придбанні".....	270
	13.5. Нематеріальні активи: визнання, оцінка та переоцінка.....	273
	13.6. Документування господарських операцій з обліку нематеріальних активів.....	277
	13.7. Облік капітальних інвестицій в придбання (створення) нематеріальних активів.....	278
	13.8. Облік вибуття нематеріальних активів.....	283
	13.9. Амортизація нематеріальних активів.....	284
	13.10. Особливості обліку гудвілу при придбанні.....	286
	13.11. Інвентаризація нематеріальних активів.....	290
	13.12. Відображення даних про нематеріальні активи та гудвіл в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності.....	292

Лекція 14	Облік довгострокових фінансових інвестицій (к.е.н., доц. Т.П. Остапчук).....	296
	14.1. Фінансові інвестиції: поняття та види.....	297
	14.2. Структура П(С)БО 12 та основні терміни.....	302
	14.3. Визнання та оцінка фінансових інвестицій.....	303
	14.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік фінансових інвестицій.....	306
	14.5. Синтетичний та аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій	309
	14.6. Відображення операцій з обліку довгострокових фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку.....	310
Лекція 15	Облік довгострокової дебіторської заборгованості (к.е.н., доц. С.А. Береза, к.е.н., доц. О.М. Петрук, викл. К.В. Романчук).....	314
	15.1. Структура П(С)БО 10, основні терміни та порівняльна характеристика з МСФЗ.....	314
	15.2. Визнання та оцінка довгострокової дебіторської заборгованості.....	319
	15.3. Порядок укладання договорів.....	319
	15.4. Характеристика рахунку з обліку довгострокової дебіторської заборгованості.....	321
	15.5. Облік заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду.....	322
	15.6. Облік одержаних довгострокових векселів.....	323
	15.7. Облік іншої дебіторської заборгованості.....	324
	Тема 5. Облік запасів	327
Лекція 16	Загальні засади обліку запасів (к.е.н., доц. Т.В. Давидюк, к.е.н., доц. І.В. Замула, к.е.н., доц. М.М. Шигун).....	327
	16.1. Економічна сутність товарно-виробничих запасів та їх значення.....	328
	16.2. Структура П(С)БО 9 та основні терміни.....	332
	16.3. Визнання та оцінка запасів.....	334
	16.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік запасів.....	347
	16.5. Характеристика рахунків з обліку запасів	349
	16.6. Відображення даних про запаси в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності	350
Лекція 17	Облік виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів (к.е.н., доц. Т.В. Давидюк, к.е.н., доц. І.В. Замула, к.е.н., доц. М.М. Шигун).....	357
	17.1. Поняття і класифікація виробничих запасів	359
	17.2. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів	361
	17.3. Характеристика субрахунків з обліку виробничих запасів	366
	17.4. Аналітичний облік виробничих запасів.....	368
	17.5. Відображення операцій з руху виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку.....	370

	17.6. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі.....	373
	17.7. Облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів.....	374
	17.8. Інвентаризація виробничих запасів та оборотних МШП.....	378
Лекція 18	Облік витрат виробництва (к.е.н., доц. Т.В. Давидюк, к.е.н., доц. О.В. Олійник, к.е.н., доц. М.М. Шигун).....	380
	18.1. Склад витрат виробництва.....	381
	18.2. Мета і етапи обліку витрат виробництва.....	383
	18.3. Характеристика основних методів калькулювання.....	385
	18.4. Аналітичний облік витрат виробництва.....	390
	18.5. Інвентаризація незавершеного виробництва.....	391
	18.6. Відображення операцій з обліку витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку.....	392
Лекція 19	Облік браку та напівфабрикатів власного виробництва (к.е.н., доц. Т.В. Давидюк, к.е.н., доц. М.М. Шигун).....	396
	19.1. Облік браку у виробництві.....	397
	19.2. Облік напівфабрикатів.....	401
Лекція 20	Облік готової продукції (к.е.н., доц. Т.В. Давидюк, к.е.н., доц. М.М. Шигун).....	404
	20.1. Поняття та класифікація готової продукції.....	405
	20.2. Порядок формування первісної вартості готової продукції....	406
	20.3. Документування господарських операцій з руху готової продукції.....	408
	20.4. Аналітичний облік готової продукції.....	410
	20.5. Інвентаризація готової продукції.....	411
	20.6. Відображення операцій з руху готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку.....	412
Лекція 21	Облік товарів (к.е.н., доц. Т.В. Давидюк, к.е.н., доц. М.М. Шигун).....	415
	21.1. Поняття, класифікація та оцінка товарів.....	416
	21.2. Документування господарських операцій з руху товарів і характеристика субрахунків з обліку товарів.....	419
	21.3. Інвентаризація товарів і тари.....	420
	21.4. Відображення операцій з руху товарів на рахунках бухгалтерського обліку.....	421
	Тема 6. Облік коштів, розрахунків та інших активів.....	429
Лекція 22	Економічна сутність грошового обігу і розрахунків. Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами (к.е.н., доц. С.А. Береза, доц. В.В. Євдокимов).....	429
	22.1. Економічна сутність грошового обігу і розрахунків.....	431
	22.2. Загальний порядок ведення касових операцій.....	433
	22.3. Оцінка грошових коштів.....	435
	22.4. Документування касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами.....	436
	22.5. Характеристика рахунків з обліку готівки та інших грошових коштів.....	442
	22.6. Відображення операцій з грошовими коштами на рахунках бухгалтерського обліку.....	444

Лекція 23	Облік руху грошових коштів на рахунках в банках (к.е.н., доц. С.А. Береза, доц. В.В. Євдокимов)	450
	23.1. Основні поняття з обліку грошових коштів на рахунках в банках	451
	23.2. Документування руху грошових коштів на рахунках в банках	455
	23.3. Характеристика рахунку 31 "Рахунки в банках"	457
	23.4. Відображення руху грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку	458
Лекція 24	Облік операцій з короткостроковими векселями одержаними та поточними фінансовими інвестиціями (к.е.н., доц. Н.Г. Виговська, к.е.н., доц. С.З. Мошенський, викл. І.Ю. Литвиненко)	463
	24.1. Поняття векселів та поточних фінансових інвестицій	463
	24.2. Характеристика рахунків з обліку короткострокових векселів одержаних та поточних фінансових інвестицій	465
	24.3. Відображення операцій з короткостроковими векселями одержаними та поточними фінансовими інвестиціями на рахунках бухгалтерського обліку	466
Лекція 25	Облік заборгованості покупців і замовників (к.е.н., доц. С.А. Береза, доц. В.В. Євдокимов)	471
	25.1. Визначення основних понять поточної дебіторської заборгованості	471
	25.2. Характеристика рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	473
	25.3. Відображення заборгованості покупців і замовників на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та фінансовій звітності	476
Лекція 26	Облік іншої поточної дебіторської заборгованості (к.е.н., доц. С.А. Береза, к.е.н., доц. Н.І. Петренко)	480
	26.1. Облік розрахунків за авансами виданими	481
	26.2. Облік розрахунків з підзвітними особами	482
	26.3. Облік розрахунків за нарахованими доходами	490
	26.4. Облік розрахунків за претензіями	491
	26.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків	494
	26.6. Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок	496
	26.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами	496
	26.8. Інвентаризація дебіторської заборгованості	499
Лекція 27	Облік резерву сумнівних боргів та витрат майбутніх періодів (к.е.н., доц. І.А. Белоусова, к.е.н., доц. С.А. Береза)	500
	27.1. Економічна сутність резерву сумнівних боргів	500
	27.2. Облік резерву сумнівних боргів	505
	27.3. Облік витрат майбутніх періодів	508
Тема 7. Облік доходів і фінансових результатів діяльності		511
Лекція 28	Загальні засади обліку доходів і фінансових результатів (к.е.н., доц. Я.В. Лебедзевич, викл. О.П. Войналович)	511
	28.1. Економічна сутність доходів і фінансових результатів	512
	28.2. Структура П(С)БО 15 та основні терміни	513
	28.3. Визнання, склад і оцінка доходів	514

	28.4. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік доходів і фінансових результатів.....	520
	28.5. Характеристика рахунків з обліку доходів і фінансових результатів.....	522
	28.6. Відображення даних про доходи та фінансові результати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності.....	523
Лекція 29	Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності	
	(к.е.н., доц. Я.В. Лебедзевич, к.е.н., доц. В.М. Пархоменко, викл. О.П. Войналович).....	527
	29.1. Поняття та класифікація доходів і фінансових результатів.....	528
	29.2. Облік доходів від звичайної діяльності.....	533
	29.2.1. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).....	533
	29.2.2. Облік інших операційних доходів.....	536
	29.2.3. Облік доходів від фінансової діяльності.....	538
	29.2.4. Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності.....	541
	29.3. Облік доходів від надзвичайної діяльності.....	542
	29.4. Облік фінансових результатів діяльності.....	543
	29.4.1. Облік результатів звичайної діяльності.....	546
	29.4.2. Облік результатів надзвичайної діяльності.....	550
	29.5. Облік використання прибутку підприємства.....	551
	Тема 8. Облік витрат за елементами та витрат діяльності.....	555
Лекція 30	Загальні засади обліку витрат	
	(к.е.н., доц. С.В. Бойко, к.е.н., доц. О.В. Олійник).....	555
	30.1. Економічна сутність та класифікація витрат.....	556
	30.2. Склад П(С)БО 16 та основні терміни.....	560
	30.3. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік витрат.....	562
	30.4. Характеристика рахунків з обліку витрат.....	564
	30.5. Відображення даних про витрати в облікових регістрах та розкриття інформації у фінансовій звітності.....	567
Лекція 31	Облік витрат за елементами	
	(к.е.н., доц. С.В. Бойко, к.е.н., доц. О.В. Олійник).....	570
	31.1. Групування витрат за економічними елементами.....	572
	31.2. Облік матеріальних витрат.....	574
	31.3. Облік витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи.....	576
	31.4. Облік амортизації та інших операційних витрат.....	580
	31.5. Облік інших затрат.....	583
Лекція 32	Облік витрат діяльності	
	(к.е.н., доц. С.В. Бойко, к.е.н., доц. О.В. Олійник).....	584
	32.1. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).....	586
	32.2. Облік загальноновиробничих витрат.....	588
	32.3. Облік операційних витрат.....	594

	32.4. Облік витрат іншої звичайної діяльності.....	602
	32.5. Облік витрат на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.....	607
	32.6. Облік належної до сплати за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.....	609
Тема 9. Облік на позабалансових рахунках.....		614
Лекція 33	Облік на позабалансових рахунках (к.е.н., проф. Н.М. Малюга, к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. Т.В. Давидюк).....	614
	33.1. Значення позабалансового обліку і його місце в системі економічної інформації.....	614
	33.2. Об'єкти позабалансового обліку.....	616
	33.3. Класифікація позабалансових рахунків.....	617
	33.4. Облік на позабалансових рахунках.....	619
Тема 10. Облік операцій з реорганізації та банкрутства підприємства.....		629
Лекція 34	Відображення в обліку процедури припинення господарської діяльності підприємства (д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець, к.е.н., доц. О.М. Глушук).....	629
	34.1. Структура П(С)БО 27 та основні терміни.....	630
	34.2. Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік операцій з припинення діяльності підприємства.....	631
	34.3. Бухгалтерське відображення процедури реорганізації підприємства.....	632
	34.4. Відображення в обліку ліквідаційної процедури підприємства.....	642
Тема 11. Фінансова звітність.....		651
Лекція 35	Фінансова звітність (д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець, к.е.н., доц. Л.В. Чижевська, викл. Н.А. Остап'юк).....	651
	35.1. Склад і призначення фінансової звітності.....	651
	35.2. Порядок складання фінансової звітності.....	656
	35.3. Виправлення помилок, відображення змін та впливу інфляції у фінансовій звітності.....	688
Додатки.....		693
Додаток А	Характеристика рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств.....	693
Додаток Б	Фінансова звітність.....	717
Список рекомендованої літератури.....		732
Видання кафедри обліку і аудиту ЖДТУ.....		742
Предметний покажчик.....		746

Навчальне видання

Бухгалтерський фінансовий облік

Автори:

професори Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, Ю.І. Осадчий,
доценти Т.В. Барановська І.А. Белоусова, С.Л. Береза, С.В. Бойко, Т.А. Бутинець,
Н.Г. Виговська, О.М. Глушук, Т.В. Давидюк, І.В. Жиглей, І.В. Замула, С.М. Лайчук,
Я.В. Лебедзевич, Н.М. Малюга, С.З. Мошенський, О.В. Олійник, Т.П. Остапчук,
В.М. Пархоменко, Н.І. Петренко, О.М. Петрук, Л.В. Чижевська, М.М. Шигун,
В.В. Євдокимов, І.Р. Поліщук; старші викладачі М.О. Козлова, А.В. Рабошук;
викладачі Ю.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, С.Ф. Легенчук, І.Ю. Литвиненко,
Н.А. Остап'юк, К.В. Романчук

Відповідальний редактор *д.е.н., професор Ф.Ф. Бутинець*

Редактор *Т.В. Давидюк*
Технічний редактор *А.П. Дикий*
Коректор *І.В. Супрунова*
Художник обкладинки *В.В. Євдокимов*

Підписано до друку 04.01.2005 р. Папір офсетний. Формат 70×100 1/16.
Гарнітура "Таймс". Друк офсетний. Ум. др. арк. 63,9.
Обл. вид. арк. 64. Замовлення 912

ПП "РУТА"
10014, Україна, м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17а

Колектив авторів



Франц Францович Бутинець, керівник авторського колективу, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений діяч науки і техніки України, Відмінник освіти України, член Аудиторської Палати України, член Ради Співки аудиторів України, сертифікований аудитор та ліцензований судовий експерт, засновник Житомирської наукової школи бухгалтерського обліку.

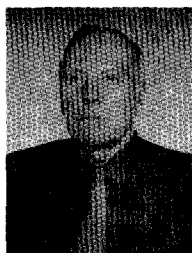
Автор понад 200 наукових праць, з них більше 60 - підручники, практичні та навчальні посібники, монографії загальним обсягом 800 др. арк.

Під його керівництвом захищено більше 25-ти кандидатських дисертацій



Анатолій Михайлович Герасимович, д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку і контролю, сертифікований аудитор України.

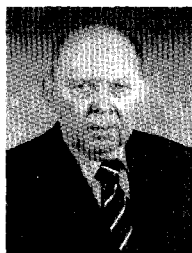
Автор понад 100 наукових і методичних праць, у т.ч. 12 монографій і підручників. Основні праці присвячені ефективності використання оборотних засобів, обліку витрат і собівартості продукції, переробки плодів та овочів, нормативному методу планування та обліку витрат, обліку і аудиту в комерційних банках, аналізу діяльності банків, коментарям до рекомендацій та інструкцій з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів, податку на додану вартість



Григорій Герасимович Кірейцев, д.е.н., професор кафедри фінансів, Заслужений працівник освіти України.

У 1995 р. обраний членом-кореспондентом Академії аграрної освіти, з 1996 р. - дійсний член Академії природничих наук Російської Федерації.

Автор більше 160 навчальних, навчально-методичних і наукових праць з питань бухгалтерського фінансового обліку, фінансового менеджменту, удосконалення підготовки облікових кадрів в системі вищої сільськогосподарської освіти



Юрій Іванович Осадчий, д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений діяч науки і техніки України.

Автор більше 60 навчальних і наукових праць загальним обсягом понад 140 др. арк. Основні праці присвячені організації бухгалтерського обліку в торгівлі, удосконаленню обліку реалізації продукції та контролю за товарними запасами, організації централізованого обліку в громадському харчуванні, проблемам створення автоматизованої системи управління та обліку в торгівлі



Ірина Анатоліївна Белоусова, к.е.н., доцент, академік Академії економічних наук, закінчила Київський інститут народного господарства ім. Д.С. Коротченка.

Заступник Голови - державний уповноважений Антимонопольного комітету України. Обиралася народним депутатом України третього скликання.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік" та ряду навчальних посібників.

Наукові інтереси: проблеми формування та реалізації облікової політики, проблеми управлінського обліку, аудит



Тетяна Василівна Барановська, к.е.н., доцент кафедри аналізу і статистики, випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Економічний аналіз", "Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: проблеми формування та застосування облікової політики, економічний аналіз



Світлана Леонідівна Береза, к.е.н., доцент, заступник завідувача кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Сертифікований користувач-методист програмного забезпечення "Парус-Предприятие 7.20" з правом викладання у навчальних закладах.

Співавтор підручників "Бухгалтерський облік в торгівлі", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський облік", "Основи бізнесу", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: проблеми обліку та контролю дебіторської заборгованості, грошових коштів, податковий облік



Світлана Володимирівна Бойко, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту.

Автор наукових статей з проблем обліку витрат і калькулювання.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Основи бізнесу", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: проблеми обліку витрат і калькулювання, управлінський облік



Тетяна Анатоліївна Бутинець, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту. Сертифікований аудитор України

Працює на посадах бухгалтера-економіста, аудитора, головного бухгалтера аудиторської фірми.

Автор монографії "Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація".

Співавтор підручників "Бухгалтерський облік в торгівлі", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчального посібника "Бухгалтерський облік і аудит в аптеках" тощо.

Наукові інтереси: проблеми теорії бухгалтерського обліку та аудиту підприємницької діяльності



Наталія Георгіївна Виговська, к.е.н., доцент кафедри фінансів, випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту.

Автор монографії "Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи".

Співавтор підручників "Контроль і ревізія", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Фінансовий менеджмент", "Фінанси підприємств" тощо.

Наукові інтереси: проблеми фінансового контролю, фінансовий облік, фінансовий менеджмент



Олена Миколаївна Глушук, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський облік в аптеках", "Бухгалтерський облік у громадському харчуванні", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Економічний аналіз", "Світовий бізнес", "Польська мова" тощо.

Викладає спеціальні дисципліни польською мовою.

Наукові інтереси: бухгалтерське відображення процедури банкрутства підприємств, облік нематеріальних активів, ділова польська мова



Тетяна Вікторівна Давидюк, к.е.н., доцент, заступник завідувача кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Має сертифікат "ІС:Професіонал", сертифікований користувач-методист програмного забезпечення "Парус-Менеджмент и Маркетинг 7.40" з правом викладання у навчальних закладах. Член Вченої Ради обліково-фінансового факультету ЖДТУ.

Співавтор монографії "Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект"; підручників "Управлінський облік", "Інформаційні системи бухгалтерського обліку", "Бухгалтерський фінансовий облік" та ряду навчальних посібників.

Наукові інтереси: проблеми теорії бухгалтерського обліку, управлінський облік, автоматизація бухгалтерського обліку



Ірина Вікторівна Жиглей, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, заступник декана обліково-фінансового факультету, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручників "Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності", "Бухгалтерський облік в торгівлі", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Організація міжнародних розрахунково-кредитних відносин", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Економічний аналіз", "Основи бізнесу" тощо.

Наукові інтереси: бухгалтерський облік валютних операцій



Ірина Валеріївна Замула, к.е.н., доцент кафедри аналізу і статистики, закінчила з відзнакою Кримський державний аграрний університет.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський облік у сільському господарстві", "Економічний аналіз", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: бухгалтерський облік операцій з охорони навколишнього середовища, облік в галузях економічної діяльності



Світлана Михайлівна Лайчук, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручників "Організація бухгалтерського обліку", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський словник", "Бухгалтерський облік і аудит в аптеках" тощо.

Наукові інтереси: проблеми обліку лізингових операцій



Яна Вікторівна Лебедзевич, к.е.н., доцент кафедри фінансів, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут. Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво", "Бухгалтерський словник", "Бухгалтерський облік у сільському господарстві" тощо.

Наукові інтереси: проблеми обліку фінансових результатів

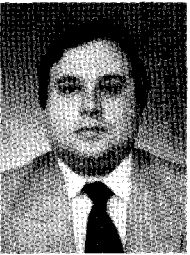


Наталія Михайлівна Малюга, к.е.н., професор, завідувач кафедри аналізу і статистики, сертифікований аудитор України, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, секретар Вченої Ради ЖДТУ. Випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту.

Під її керівництвом захищено 3 дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук.

Автор та співавтор багатьох наукових та навчально-методичних праць.

Наукові інтереси: теорія і методологія бухгалтерського обліку і контролю, бухгалтерська експертиза



Сергій Захарович Мошенський, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, заступник Голови правління ЗАТ "Планета-буд" з економічних питань. Закінчив Луганський державний педагогічний інститут за спеціальністю "Математика" та Житомирський інженерно-технологічний інститут за спеціальністю "Облік і аудит", сертифікований аудитор України.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчального посібника "Світовий бізнес", автор ряду наукових статей з бухгалтерського обліку та аудиту вексельних операцій.

Наукові інтереси: бухгалтерський облік та аудит вексельних операцій, організація бухгалтерського обліку в будівництві



Оксана Вікторівна Олійник, к.е.н., доцент кафедри аналізу і статистики, декан обліково-фінансового факультету, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут. Член Вченої Ради ЖДТУ.

Автор навчального посібника "Економічний аналіз. Практикум".

Співавтор підручників "Організація бухгалтерського обліку", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Економічний аналіз", "Бухгалтерський словник", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Світовий бізнес" тощо.

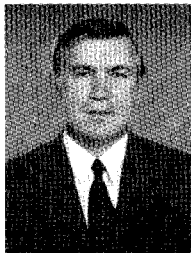
Наукові інтереси: теорія та методологія економічного аналізу



Тетяна Петрівна Остапчук, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, голова профкому викладачів та співробітників Житомирського державного технологічного університету, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський облік у громадському харчуванні", "Економічний аналіз", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій" тощо.

Наукові інтереси: проблеми теорії бухгалтерського обліку, облік інвестиційної діяльності підприємств



Валерій Миколайович Пархоменко, к.е.н., доцент, дійсний член Академії економічних наук України, начальник Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України, заступник голови Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, член Аудиторської палати України.

Автор майже 90 друкованих праць з питань регламентації бухгалтерського обліку, методики ведення окремих об'єктів обліку тощо.

Наукові інтереси: правові аспекти та методологія бухгалтерського обліку



Наталія Іванівна Петренко, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту, сертифікований аудитор України.

Співавтор монографії "Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі".

Співавтор підручника "Контроль і ревізія", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Аудит і ревізія підприємницької діяльності", "Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: проблеми теорії та методики господарського контролю



Олександр Михайлович Петрук, к.е.н., доцент, завідувач кафедри фінансів. Закінчив Київський інститут народного господарства ім. Д.С. Коротченка. Має сертифікат аудитора серії "Б" та сертифікат Асоціації комерційних банків США. Має досвід роботи у банківській сфері.

Під його керівництвом захищено 2 дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук.

Автор монографії "Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики".

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Фінансовий менеджмент", "Фінанси підприємств", "Банківська справа" тощо.

Наукові інтереси: проблеми гармонізації національних систем бухгалтерського обліку



Людмила Віталіївна Чижівська, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту. Сертифікований аудитор України.

Має сертифікати з програмного продукту "1С: Бухгалтерія" (Москва, 1997 р.), з курсу "Інформаційне забезпечення зовнішньоекономічної діяльності" (Мюнхен, 2001 р.), за навчальною програмою підготовки викладачів за міжнародними стандартами з бухгалтерського обліку і аудиту (Київ, 2001 р.).

Автор монографії "Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики", навчального посібника "Методика викладання облікових дисциплін".

Співавтор підручника "Бухгалтерський управлінський облік", "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Звітність підприємства" тощо.

Наукові інтереси: фінансова звітність, методика викладання облікових дисциплін



Марія Михайлівна Шигун, к.е.н., доцент кафедри аналізу і статистики, заступник декана обліково-фінансового факультету, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут, сертифікований аудитор України.

Брала участь у навчальній програмі підготовки викладачів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і аудиту (Київ, 2001 р.), пройшла практичний курс з Міжнародних стандартів аудиту (Київ, 2001 р.).

Співавтор підручників "Бухгалтерський фінансовий облік", "Організація бухгалтерського обліку", навчальних посібників "Аудит і ревізія підприємницької діяльності", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: проблеми бухгалтерського обліку та господарського контролю



Віктор Валерійович Євдокимов, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю, випускник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Має сертифікат "1С:Професіонал", сертифікований користувач-методист програмного забезпечення "Парус-Предприятие 7.20", сертифікований користувач-методист програмного забезпечення "Парус-Менеджмент і Маркетинг 7.40" з правом викладання у навчальних закладах.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Наукові дослідження в бухгалтерському обліку", "Основи бізнесу", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: проблеми теорії бухгалтерського обліку, комп'ютеризація бухгалтерського обліку, моделювання в бухгалтерському обліку



Ірина Романівна Поліщук, доцент кафедри аналізу і статистики, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський облік у сільському господарстві", "Економічний аналіз", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Основи бізнесу", "Бухгалтерський облік у бюджетних установах" тощо.

Наукові інтереси: проблеми теорії бухгалтерського обліку, історія бухгалтерського обліку, облік власного капіталу в господарських товариствах



Марія Олегівна Козлова, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Економічний аналіз", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Ділова англійська мова", "Основи бізнесу", "Бухгалтерський облік у бюджетних установах" тощо.

Викладає спеціальні дисципліни англійською мовою.

Наукові інтереси: історія бухгалтерського обліку, облік у зарубіжних країнах, облік зобов'язань і резервів, ділова англійська мова



Аліна Володимирівна Рабошук, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Наукові дослідження в бухгалтерському обліку", "Ділова англійська мова", "Світовий бізнес", "Бухгалтерський облік у бюджетних установах" тощо.

Викладає спеціальні дисципліни англійською мовою.

Наукові інтереси: проблеми теорії та практики регулювання бухгалтерського обліку, облік зовнішньоекономічної діяльності, ділова англійська мова



Юрій Францович Бутинець, викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, випускник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Сертифікований аудитор України.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", "Бухгалтерський облік в торгівлі", навчальних посібників "Організація бухгалтерського обліку. Вправи, ситуації, тести", "Бухгалтерський облік і аудит в аптеках", "Бухгалтерський словник", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій" тощо.

Наукові інтереси: фінансовий облік, аудит, ревізія



Олена Петрівна Войналович, викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський державний технологічний університет.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Економічний аналіз", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Основи бізнесу", "Світовий бізнес", "Польська мова" тощо.

Викладає спеціальні дисципліни польською мовою.

Наукові інтереси: проблеми теорії бухгалтерського обліку, організація бухгалтерського обліку, ділова польська мова



Сергій Федорович Легенчук, викладач кафедри аналізу і статистики, закінчив з відзнакою Житомирський державний технологічний університет. Сертифікований користувач-методист програмного забезпечення "Парус-Підприємство 7.20" з правом викладання в навчальних закладах.

Співавтор навчальних посібників "Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті", "Основи бізнесу", "Світовий бізнес" тощо.

Наукові інтереси: облік інтелектуального капіталу, комп'ютеризація бухгалтерського обліку



Ірина Юрійвна Литвиненко, викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила Академію Державної податкової служби України. Працює в Державній податковій адміністрації у Житомирській області на посаді головного спеціаліста, головний державний податковий ревізор-інспектор.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчального посібника "Світовий бізнес".

Наукові інтереси: проблеми фінансового контролю, бухгалтерського обліку та аудиту



Наталія Анатоліївна Остап'юк, викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський державний технологічний університет.

З 2000 р. працювала на посадах головного спеціаліста, провідного казначея відділу видатків Державного казначейства.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Судово-бухгалтерська експертиза", "Основи бізнесу", "Світовий бізнес" тощо.

Викладає спеціальні дисципліни англійською мовою.

Наукові інтереси: проблеми теорії і практики судово-бухгалтерської експертизи, звітність підприємства, ділова англійська мова



Катерина Василівна Романчук, викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, закінчила з відзнакою Житомирський інженерно-технологічний інститут.

Співавтор підручника "Бухгалтерський фінансовий облік", навчальних посібників "Економічний аналіз", "Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій", "Наукові дослідження в бухгалтерському обліку", "Основи бізнесу", "Польська мова", "Світовий бізнес" тощо.

Викладає спеціальні дисципліни польською мовою.

Наукові інтереси: проблеми договірної роботи на підприємстві: облік, аналіз, контроль; облік основних засобів, ділова польська мова

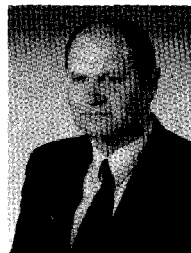
ПОЧЕСНІ ПРОФЕСОРИ Житомирського державного технологічного університету



Соколов Ярослав В'ячеславович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри статистики, обліку і аудиту Санкт-Петербурзького державного університету, почесний професор ЖДТУ за поданням кафедри бухгалтерського обліку і контролю.

Народився 11 січня 1938 р. в сім'ї бухгалтерів.

Ярослав В'ячеславович Соколов вчений зі світовим ім'ям, який по праву вважається головою сучасної Санкт-Петербурзької школи бухгалтерського обліку.



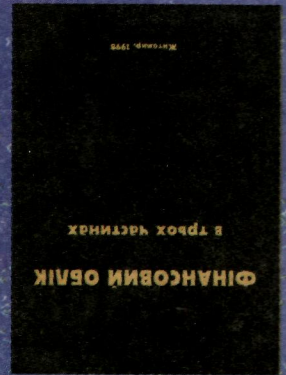
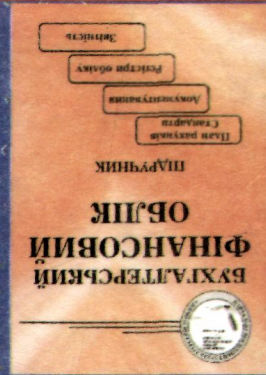
Добія Мечислав (Mieczysław Dobija), доктор обліку, завідувач кафедри обліку факультету управління Економічної академії в м. Кракові, завідувач кафедри обліку Вищої Школи підприємництва і управління ім. Леона Козьмінського в м. Варшаві, почесний професор ЖДТУ за поданням кафедри бухгалтерського обліку і контролю.

Народився 23 квітня 1943 р., в м. Кенти (Польща).

Під його керівництвом було написано захищено 7 кандидатських дисертацій. За роки своєї праці він видав 5 підручників, 3 монографії, 93 статті конференцій.



Сьюзан Уорк Мартін (Susan Work Martin), доктор філософії з бухгалтерського обліку, професор з бухгалтерського обліку та оподаткування Інституту бізнесу Сейдмана Державний університет Гранд Веллей та Спеціальний Помічник ректора з питань бюджетування та спеціальних проектів, Голова управління фінансами медичних установ штату Мічиган (на 5 термінів) (26.12.1989-01.03.2006), почесний професор ЖДТУ за поданням кафедри аналізу і статистики.



Попередні видання